

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Чернігівський національний технологічний університет
Батумський державний університет імені Шота Руставелі
Господарська академія імені Д.А. Ценова
Лодзький технічний університет

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК,
ОПОДАТКУВАННЯ, АНАЛІЗ
І АУДИТ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ
ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

I Міжнародна науково-практична конференція

(м. Чернігів, 11 грудня 2015 р.)

Тези доповідей

Чернігів 2015

УДК 657.1/.6(063)

ББК 65.052.2я4

Б94

Друкується за рішенням вченої ради Чернігівського національного технологічного університету (протокол № 10 від 30 листопада 2015 р.).

Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : І Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 11 грудня 2015 р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2015. – 248 с.

ISBN 978-966-7496-63-0

Організаційний комітет:

Голова:

Шкарлет С.М., д-р екон. наук, проф., заслужений діяч науки і техніки України, ректор Чернігівського національного технологічного університету.

Заступники голови:

Мераб Халваші, канд. іст. наук, доцент, ректор Батумського державного університету імені Шота Руставелі;

Іван Варбанов, д-р наук, проф. ректор Господарської академії ім. Д.А. Ценова;

Станіслав Белецькі, д-р техн. наук, проф., ректор Лодзького технічного університету;

Маргасова В.Г., д-р екон. наук, проф., завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівського національного технологічного університету.

Члени організаційного комітету:

Акименко О.Ю., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Гливенко В.В., канд. екон. наук, доцент, проф. кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Гоголь Т.А., д-р екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Іванова Л.Б., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Лень В.С., канд. екон. наук, проф., проф. кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Нехай В.А., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Онищенко В.П., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Петраков Я.В., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Рядська В.В., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Сидоренко О.О., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

Скосир Ю.М., канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту.

УДК 657.1/.6(063)

ББК 65.052.2я4

ISBN 978-966-7496-63-0

© Чернігівський національний технологічний університет, 2015

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1

Національний та міжнародний досвід і напрями розвитку бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності

Калюга Є.В. Відповідність між національною та міжнародною системами обліку	8
Проскуріна Н.М., Дядюн О.О. Методи ринкової капіталізації під час оцінювання інтелектуального капіталу	10
Гоголь Т.А. Стратегія розвитку бухгалтерського обліку в секторі малого бізнесу України	12
Сажинець С.Й. Побудова автономної системи бухгалтерського обліку діяльності підприємства з капітального інвестування	15
Єрмолаєва М. В., Скакун В. В. Особливості нормативного регулювання обліку витрат у сільському господарстві	17
Акименко О.Ю., Сорокопуд В.А., Тебенко І.Ю. Роль головного бухгалтера в управлінні підприємством	18
Вітренко О.В., Мацькевич В.О. Організація обліку орендних операцій	20
Волот О.І. Методологічні аспекти автоматизованого бухгалтерського обліку	22
Зінченко О.В. Доходи та витрати бюджетних установ: обліковий аспект	23
Онищенко В.П. Проблеми практичного застосування методичних рекомендацій з обліку спільної діяльності без створення юридичної особи в Україні	25
Пліско І.М. Проблеми бухгалтерського обліку розрахунків з бюджетом за податком на прибуток підприємства	27
Сидоренко О.О. Проблеми обліку та відображення у звітності суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі дебіторської заборгованості	28
Хмелевська А.В., Семенов К.Л. Напрями розвитку бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу вітчизняних підприємств	30
Шевчук О.А. Особливості обліку за центрами відповідальності	32
Андросенко О.О., Гливенко В.В. Особливості розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах кондитерської галузі	34
Лаптії Т.М., Борщ М.О. Проблемні питання щодо організації обліку дебіторської заборгованості з контрагентами підприємства	36
Косминко М.В. Управлінський облік в інформаційній системі підприємства	37
Августова О.О. Облік відходів рибопереробних підприємств	38
Обиход К.О. Види кошторисів та необхідність їх застосування в державному секторі	40
Судин Ю.А. Проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення гудвілу підприємства	42
Марчин М.І. Напрямки розвитку управлінського обліку витрат на етапі заготівлі сировини в цукровій промисловості	44
Zhuravlova A.Yu. The improvement of goods selling accounting at the trade enterprise	45
Батицька А.В., Чийпеш О.М. Особливості організації обліку зовнішньоекономічної діяльності	47
Битковська Т.С., Жадик К.Є. Особливості обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції	49
Гайдук А., Гоголь Т. А. Нормативно-правове регулювання обліку витрат виробництва	50
Картава Т.Ю., Курасова А.Г. Елементи облікової політики: визначення поняття та значення в системі обліку	53
Комасюк О.В. Організація обліку грошових коштів: удосконалення із застосуванням інформаційних технологій.	55
Куслії І.П. Проблеми оцінювання біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах	57
Олексюк Т.О. Особливості організації бухгалтерського обліку торгівлі нафтопродуктами	60
Онищенко І.О. Зарубіжний досвід відображення в обліку операцій з руху основних засобів	61
Сайко К.І. Особливості обліку матеріальних витрат: проблеми та перспективи розвитку	63

СЕКЦІЯ 2

Обліково-аналітичне забезпечення звітності підприємств як основи для прийняття управлінських рішень на мікро- та макрорівнях

Потривасва Н.В., Кореновська Т.О. Фінансова звітність та її прозорість у сучасних умовах	66
Костюченко В.М. Концептуальна основа управлінської звітності на основі теорії обмежень	67
Лень В.С. Обліково-аналітичне забезпечення: визначення поняття	69
Лень В.С., Войтенко Н.В. Щодо розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах роздрібною торгівлі	73
Лень В.С., Ворох М.М. Вплив облікової політики підприємства на собівартість готової продукції	75
Лень В.С., Міщенко А.М. Управлінський облік затрат обігу на підприємствах торгівлі	77
Kalabukhova S.V., Kuzminska O.E. Ratio analysis of financial statements for decision making in risk management	79
Акименко О.Ю., Шапка О.І. Облікова політика підприємства та її вплив на систему управління	80
Волот О.І., Забровська А.І. Електронний документообіг: програмне забезпечення та проблеми впровадження	82
Волот О.І., Сорокопуд В.А., Тебенко І. Ю. Документування облікової інформації	84
Гончаренко О.О., Клим Н.М. Корисність оприлюдненої інформації про діяльність недержавних пенсійних фондів	85
Єршова Н.Ю. Актуальні питання інтеграції обліково-аналітичної інформації для забезпечення управління суб'єктами господарювання на стратегічному рівні	87
Іванова Л.Б., Дробноход М.С. Бухгалтерський облік умовних зобов'язань як фактор якості звіту про фінансовий стан в антикризовому управлінні боржника	89
Кіндрацька Г.І., Кулиняк Ю.І. Проблеми обґрунтування управлінських рішень за результатами аналізу фінансової звітності підприємств.....	93
Кузь В.І. Аналітичне забезпечення системи стратегічного управління суб'єктом господарювання.....	95
Нехай В.А., Матвієнко О.Г. Щодо питання бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємства	96
Перетяцько Ю.М. Особливості визначення розміру завданих збитків для державних суб'єктів господарювання	98
Піхняк Т.А. Фінансова звітність підприємства в контексті національних та міжнародних стандартів	100
Полякова О.В., Басенко К.О. Використання звітності в системі управлінського обліку щодо наявності та руху запасів на підприємствах текстильної промисловості.....	101
Сторожук Т.М. Консолідована та зведена фінансова звітність	103
Ніпорко Н.І. Управлінський аспект організації бухгалтерського обліку на малому підприємстві	105
Ніпорко Н.І., Семеняко О.Ю. Можливості вибору форми обліку на підприємствах малого бізнесу	107
Головчак Г.В., Струк Н.С. Обліково-аналітичне забезпечення формування та використання звітності житлово-комунальних підприємств	109
Ткаченко В.В. Якісні характеристики фінансової звітності банківських установ.....	111
Бондарчук С.В., Пліско І.М. Актуальні питання обліку основних засобів в умовах повної автоматизації обліку	113
Гребенюк Ю.В., Яцун В.М., Гливенко В.В. Удосконалення внутрішнього контролю за рухом готової продукції на підприємстві	115
Дубовиченко О.М. Особливості обліку інших необоротних матеріальних активів у бюджетних установах	116

Кисельова К.Ю. Про дооцінювання запасів промислових підприємств в умовах інфляції, його документування та відображення результатів у бухгалтерському обліку	118
Митько А.П., Скосир Ю.М. Метод порівняльної неконтрольованої ціни при трансфертному ціноутворенні	119
Піралова О.Ю., Онищенко В.П. Актуальні питання обліку імпорتنих операцій	121
Позднякова А.М. Окремі аспекти обліку дебіторської заборгованості на підприємствах України	123
Редько В.О., Клименко О.М. Інформаційне забезпечення управління підприємством: обліковий аспект	126
Сорокопуд В.А., Тебенко І.Ю., Гливенко В.В. Управління грошовими потоками підприємства	128
Філатова Т.О. Проблемні питання обліку виробничих запасів та напрями їх вирішення	129

СЕКЦІЯ 3

Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку

Артюх-Пасюта О.В., Мілька А.І. Концептуальні аспекти екологічного аналізу діяльності підприємств	132
Семенченко Ю.К. Виділення класифікаційних ознак стратегічно значущих видів діяльності та інших факторів впливу на управління розвитком банківської установи з метою формування бази аналітичного моделювання	133
Ющенко Н.Л., Гайова О.Ю. До питання забезпечення сталого функціонування і розвитку міського електричного транспорту в Україні	136
Атаманчук З.А., Гайдук-Хасцька Ю.О. Напрями підвищення ефективності аналізу витрат туристичних підприємств	140
Биховець С.О., Гажій А.В. Проблема порушення невідповідності вимог та аспектів методики економічного аналізу на промислових підприємствах та її вдосконалення	141
Коляда А.Л. Аналіз ефективності використання виробничого потенціалу м'ясопереробними підприємствами південного регіону	144
Климук Е.В. Организационно-методические направления анализа себестоимости продукции	145
Коваль Л. В. Вплив зовнішнього середовища на економічний потенціал підприємства	147
Макурін А.А., Строїло О.О. Проблеми обліку собівартості та фактори, які впливають на зниження собівартості	149
Ніщенко Т.М. Розвиток цільової спрямованості управлінських рішень в економіці	151
Омелянчук Т.М. Факторний аналіз в аудиті фінансового стану підприємств ресторанного господарства	152
Гунин В.А., Панченко Е.С. Финансовый анализ предприятия: состояние, проблемы, перспективы	154
Карпик Л.В. Значение производительности труда для эффективной работы предприятий	156
Матвієнко О.Г., Пліско І.М. Перспективи реалізації в Україні недержавного пенсійного страхування	157
Рудко Е.А. Анализ основных направления развития логистической системы в Республике Беларусь	159
Шило С.Л., Пліско І.М. Актуальні питання щодо підтримки розвитку малого підприємництва в Чернігівській області	160

СЕКЦІЯ 4

Міжнародний та національний досвід організації, функціонування та розвитку аудиту

Рядська В.В. Принцип незалежності системи регулювання аудиторською діяльністю	162
Барановська В.Г. Якість внутрішнього аудиту в органах державної влади	164
Бугай Н.О. Внутрішній аудит як невід'ємна системи управління ризиками	166
Голяш І.Д., Будник Л.А. Проблеми забезпечення якості аудиту	167

Матієнко-Зубенко І.І., Галицька В.І. Перспективи використання BIG DATA в обліку й аудиті	169
Никонович М.О. Визначення ризику неефективності контролю	171
Пугаченко О.Б. Зміст Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг у частині завдань з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації	173
Рядська В.В., Матвієнко О.Г. Напрями вдосконалення системи підготовки і сертифікації фахівців на ринку аудиту України	174
Ходаківська Л.О., Дугар Т.Є. Розвиток та функціонування аудиту: національний та міжнародний досвід	176
Цебель Р.Л. Застосування інформаційних комп'ютерних технологій у внутрішньому аудиті	179
Шевчук В. Р., Кондратьєва В.Є. Аутсорсинг послуг з внутрішнього аудиту: чинники, які слід враховувати під час прийняття рішення щодо його застосування	181
Щербакова Н.А. Огляд вимог директиви 2014/56/ЄС щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу	182
Гнедіна К.В. Аудиторські докази: сутність та оцінювання	184
Черненко К.В. Становлення і розвиток аудиту в Україні	187
Поддубна Н.М. Порушення, які можуть бути виявлені під час внутрішнього контролю товарних запасів роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації	189
Герасим О.С. Механізм внутрішнього аудиту ефективності використання робочого часу та його оплати на підприємстві	191
Макієнко А.В., Стовпова А.С., Онищенко В.П. Особливості аудиту консолідованої фінансової звітності	193
Чергейко М.Н. Форензик в учете топлива на предприятии	194

СЕКЦІЯ 5

Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства

Маргасова В.Г., Клименко Т.В. Інтегрований напрям системи забезпечення економічної безпеки та фактор оптимізації мережевої взаємодії її елементів	197
Бондарчук Н.В. Удосконалення обліку власного капіталу з метою забезпечення економічної безпеки підприємства	199
Журавель Г.П., Журавель Ю.Г. Інформаційно-аналітичне забезпечення безпечного розвитку економіки	201
Вітренко О.В., Василенко О.Д., Котляр А.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами й фінансовим результатом у системі економічної безпеки промислового підприємства	203
Вітренко О.В., Мазур А.В. Аналіз регуляторної політики держави щодо забезпечення соціальних виплат на вугільних підприємствах	205
Антоненко Н.В. Організація бухгалтерського обліку як запорука економічної безпеки підприємства	207
Шевчук І.А. Стратегічне забезпечення системи управління економічною безпекою підприємства	209
Откаленко О.М. Обліково-аналітичне забезпечення вартості освітніх послуг державними ВНЗ	211
Жижина Е.А. Регламентирование системы внутреннего контроля закупочной деятельности	212
Крупская А.Э. Финансовый риск-контроллинг	214
Любов М.В. Антикризисная финансовая стратегия как способ обеспечения экономической безопасности предприятия	216
Тур В. А. Значение бизнес-процессов на предприятии	217

СЕКЦІЯ 6

Оподаткування діяльності підприємств: проблеми та перспективи розвитку

Вітренко О.В., Устич В.А. Проблеми та перспективи розвитку малого бізнесу в Україні	220
Карлова І.О. Спецрахунки з ПДВ – «добровільний» вибір в умовах виживання	221
Скосир Ю.М. Податкова реформа: сюрпризи для сільгоспвиробників	223
Фоміна Т.В. Види юридичної відповідальності за порушення законів з питань оподаткування	224
Золотницька Ю.В. Спеціальний режим прямого оподаткування аграрних підприємств: проблеми та перспективи розвитку	226
Биховець С.О., Кравцова Ю.С. Особливості оподаткування неприбуткових організацій	228
Биховець С.О., Раєвич О.В. Особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств України	231
Биховець С.О., Пугач Г.С. Лібералізація податків: прогнози та перспективи	233
Биховець С.О., Ірха А.С. Особливості оподаткування об'єктів нерухомості: проблеми та перспективи	236
Биховець С.О., Перекута К.Г. Система електронного адміністрування ПДВ: проблеми та перспективи	237
Биховець С.О., Пузирна А.П. Особливості адміністрування єдиного соціального внеску	239
Костюк Б.В. Правові основи податкового аудиту: проблеми та шляхи вдосконалення	241
Кулик К.Б. Недоліки механізму справляння в Україні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та шляхи їх подолання	244
Умерова Г.В., Грищук В.Р. Сутність та проблеми оподаткування акцизного податку в Україні	245

СЕКЦІЯ 1

Національний та міжнародний досвід і напрями розвитку бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності

УДК 657.1

Є.В. Калюга, д-р екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна

ВІДПОВІДНІСТЬ МІЖ НАЦІОНАЛЬНОЮ ТА МІЖНАРОДНОЮ СИСТЕМАМИ ОБЛІКУ

Ключові слова: державний сектор, метод нарахування, доходи, витрати, бюджетні кошти, чисті активи.

В Україні, як і в інших пострадянських країнах, до проведення реформи облік у державному секторі розглядався як система відображення фінансових потоків за участю держави. По суті, основне завдання бухгалтерів, зайнятих у цій сфері, зводилося до касового обліку бюджетних грошей, але зміст, який вкладався в цю роботу на різних рівнях, був різним.

Органи влади (розпорядники бюджетних коштів) здійснювали контроль за поповненням казни, раціональним витрачанням коштів за конкретними напрямками діяльності установ (одержувачів бюджетних коштів), обґрунтовували обсяги необхідного їм фінансування та відповідали за цільове використання надходжень. Казначейство контролювало виконання фінансових планів і перераховувало гроші з рахунків розпорядників на рахунки одержувачів.

Касовий підхід до бюджетного обліку дозволяв вирішувати два завдання: забезпечити баланс між доходами та витратами і не допустити безконтрольного витрачання державних коштів. Проте зі зміною бюджетної політики відслідковувати лише рух грошових коштів державі недостатньо. Для аналізу ефективності використання коштів бюджету, оцінювання його впливу на економіку і для раціонального управління фінансами потрібні принципово інші підходи. А оскільки найбільш об'єктивним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку, Кабінет Міністрів України Постановою від 16.01.2007 р. № 34 «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» [4] передбачив комплекс заходів, серед яких центральне місце посідають НП(С)БОДС (прийнято і затверджено 19 стандартів) і План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. Таким чином, доцільно виділити дві кінцеві мети, яких держава сподівається досягти за допомогою нової системи обліку. Це, по-перше, більш зважене бюджетне планування та відмова від нераціональних витрат, а по-друге, більш ефективний контроль виконання бюджетів знизу доверху.

Для вирішення першої мети потрібно мати точну інформацію, які сфери діяльності успішніше розвиватимуться при бюджетному фінансуванні, а які – при приватних інвестиціях, тобто в комерційному секторі. Але для цього необхідні дані про рентабельність бюджетних вкладень, зокрема про те, у скільки обходиться виробництво того ж самого продукту бюджетної та комерційної структури. Отримати таку інформацію можна, якщо впровадити у бюджетну систему елементи «комерційного» бухгалтерського обліку. І перш за все – метод нарахування, який, з одного боку, дозволяє оцінювати реальний фінансовий результат, а з іншого – відстежувати динаміку виконання зобов'язань розпорядників та одержувачів бюджетних коштів.

Ефективність діяльності бюджетного сектору, так само як і ефективність роботи будь-якого підприємства, оцінюється не приростом або скороченням кількості грошей на рахунках, а зовсім іншими показниками, наприклад, обсягом прибутку і вартістю чистих активів. Доцільно зазначити: якщо прибуток як комерційний показник в умовах бюджетної діяльності може застосовуватися тільки при власних надходженнях від діяльності, то збільшення чи зменшення чистих активів (різниця між активами та зобов'язаннями бюджету) досить точно характеризує результат діяльності державного сектору.

Успішній реалізації реформування бухгалтерського обліку в Україні сприятиме вивчення досвіду інших країн, наприклад, Франції та Російської Федерації (надалі – РФ).

Реформування системи бюджетного обліку Франції [3] свідчить, що вона проектувалася відповідно до вимог Європейського Союзу на базі міжнародних стандартів фінансової звітності.

Бухгалтерський облік там, де це можливо, ґрунтується на правилах бухгалтерського обліку, прийнятих для комерційних підприємств. Правила бухгалтерського обліку в державному секторі (бюджетний облік) відрізняються від правил у комерційних підприємствах тільки в силу специфіки діяльності держави. Розробляючи систему бюджетного обліку, фахівці виходили з того, що бюджетний облік і бухгалтерський облік у комерційних підприємствах подібні за такими ознаками: мають схожі визначення; критерії віднесення операцій до фінансово-го періоду; методи оцінювання майна та зобов'язань.

Система бюджетного обліку будується виходячи з того, що фінансова звітність повинна відображати результат виконання бюджету та результат стану активів.

Система бухгалтерського обліку РФ, що існувала до 1992 року, за планової економіки, була обумовлена державним характером власності та потребами державного управління економікою. Основним споживачем інформації, що формувалася в системі бухгалтерського обліку, була держава, тобто галузеві міністерства і відомства, а також планові, статистичні та фінансові органи.

Зміна системи суспільних відносин і правового середовища визначила необхідність адекватного реформування бухгалтерського обліку. Національну систему бухгалтерського обліку необхідно було привести у відповідність до вимог ринкової економіки і МСФЗДС, які видаються з 1973 р. незалежним Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Початок реформування бухгалтерського обліку датується 1992 р., коли була затверджена «Державна програма переходу РФ на прийняту в міжнародній практиці систему обліку і статистики відповідно до вимог розвитку ринкової економіки» [1]. У 1998 р. Урядом РФ прийнято «Програму реформування бухгалтерського обліку» [3] відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності.

При реформуванні ставилась мета забезпечити стабільність розвитку системи бухгалтерського обліку з урахуванням історичних і культурних традицій. Таким чином, національна система бухгалтерського обліку як України, так і РФ перебуває у стадії реформування, в основу якого покладено метод нарахування.

Таким чином, метод нарахування дозволяє враховувати не тільки грошові залишки, а й на його підставі контролювати рух будь-яких активів і зобов'язань. Причому при використанні цього методу поняття «доходи» і «витрати» набувають зовсім іншого значення. Доходом стає не зарахування грошей на рахунок, а збільшення вартості чистих активів. Відповідно витратами визнається не списання коштів із рахунку, а зменшення вартості чистих активів. Позитивна різниця між доходами і витратами – це, у принципі, і є приріст добробуту держави.

Список використаних джерел: 1. *Державна програма переходу Російської Федерації на прийняту в міжнародній практиці систему обліку та статистики відповідно до вимог розвитку ринкової економіки* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : auditfin.com/fin/./fin_1995_11_rus_01_01_Standarty.asp. 2. *Концепція бухгалтерського обліку в ринковій економіці Росії* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www1.minfin.ru/common/img/uploaded/./buhzak_koncept.pdf. 3. *Степанов С. В.* Спростити бухгалтерський облік не просто (проблеми малих підприємств) / С. В. Степанов // Податкова політика та практика. – 2010. – № 6. – С. 12–21. 4. *Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки* [Електронний ресурс] : затв. Постановою КМУ від 16.01.2007 р. № 34. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

МЕТОДИ РИНКОВОЇ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ПІД ЧАС ОЦІНЮВАННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ

Ключові слова: облік, капіталізація, інтелектуальний капітал.

Ефективність діяльності сучасного підприємства залежить не лише від достатньої кількості матеріальних та фінансових ресурсів, а й від наявності та раціонального використанні знань та інформації, що знаходять своє втілення в його інтелектуальному капіталі. Застосування традиційних методів бухгалтерського обліку до оцінювання інтелектуального капіталу є досить проблемним, що пов'язане з його неявною природою та складністю ідентифікації окремих елементів. Проте оцінювання є необхідним та надзвичайно важливим для якісної побудови бухгалтерського обліку та ефективного управління окремим підприємством, порівняння розвитку різних компаній, визначення їх реальної вартості.

На сьогодні в теоретичних розробках науковців представлено декілька десятків методів оцінювання інтелектуального капіталу, однак жоден з них не є універсальним. Найбільш поширеною в наукових колах [1, с. 89; 2, с. 194; 3, с. 111; 4, с. 29–30] є класифікація, запропонована К.Е. Свейбі, відповідно до якої виокремлено 4 категорії виміру інтелектуального капіталу (рис.).

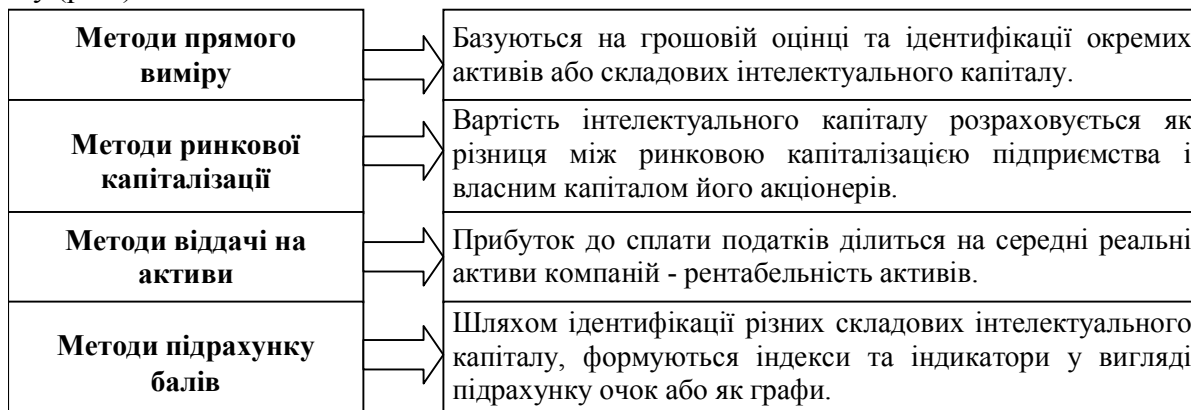


Рис. Класифікація методів оцінювання інтелектуального капіталу

Джерело: розроблено авторами за даними [3, с. 111].

З урахуванням припущення про те, що існування ринкового капіталу створює позитивну різницю між ринковою та балансовою вартістю підприємства, популярними є методи ринкової капіталізації, які будуються на порівнянні цих двох вартостей. Вважається, що різниця між ринковою капіталізацією (ціна підприємства) та балансовою вартістю (ціна матеріальних активів) і є вартістю інтелектуального капіталу.

Аналізуючи сутність ринкової капіталізації (табл. 1), стає зрозумілим, що вона відображає ринкову вартість акцій компанії на поточний момент, тому враховує фактори, які лежать за межами традиційної фінансової звітності та матеріальних активів: реальний стан об'єкта оцінювання та попит інвесторів на акції конкретної компанії. Ринкова капіталізація показує позитивні очікування інвесторів, які ґрунтуються на можливості отримання доходів від вкладення коштів у цю компанію, що відображаються у зростанні дійсної вартості її акцій. Таким чином, у ринковій вартості враховується як ціна матеріальних активів, так і оцінка невідчутних ресурсів: кваліфікованих працівників, ефективність управлінських систем, ділової репутації, відносин з клієнтами тощо.

Методи ринкової капіталізації активно застосовуються у практиці країн з розвиненим фондовим ринком та є майже єдиними універсальними методами оцінювання, які дозволяють порівнювати вартість інтелектуального капіталу різних підприємств та визначати його динаміку [1, с. 90].

Сутність ринкової капіталізації підприємства

Джерело, автор	Сутність
Положення про функціонування фондових бірж	Ринкова капіталізація емітента – ринкова вартість акцій емітента, яка визначається фондовою біржею відповідно до методики, затвердженої цією біржею, вимог, встановлених Комісією, та оприлюднюється на власному веб-сайті фондової біржі (у цілодобовому режимі)
Пронько Л.М.	Ринкова капіталізація визначає ринкову ціну на фондовій біржі зареєстрованих акцій підприємства або всіх його акцій, тобто це вартість, яка може значно перевищувати вартість активів по балансу підприємства
Шевченко Н.В.	Ринкова капіталізація є рейтингоутворювальним показником діяльності підприємства на фондовому ринку, який визначає надійність його фінансового стану, рівень корпоративного управління, конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість та забезпечує його вихід на міжнародний рівень фінансово-економічних відносин

Джерело: розроблено авторами за даними [5; 6; 7].

До основних методів ринкової капіталізації належать метод ринкової/балансової вартості (marketvalue / bookvalue) та коефіцієнт Тобіна (Tobin'sq). Способи їх розрахунку представлено в табл. 2.

Таблиця 2

Основні методи ринкової капіталізації при визначенні вартості інтелектуального капіталу

Метод	Методика розрахунку
Ринкова/балансова вартість (marketvalue / bookvalue)	Вартість інтелектуального капіталу є різницею між ринковою та балансовою вартістю компанії. Ринкова вартість визначається як добуток ринкової ціни однієї акції на обсяг акцій компанії. Балансова вартість – це вартість оборотних засобів, основних засобів, нематеріальних активів компанії за вирахуванням її зобов'язань
Коефіцієнт Тобіна (Tobin'sq)	Однозначної формули обчислення коефіцієнта немає. Чисельник формули питань не викликає – це ринкова вартість компанії. Як знаменник можуть використовуватися: 1) вартість основних виробничих засобів та запаси; 2) вартість основних виробничих засобів, запасів та фінансових ресурсів; 3) балансова вартість компанії

Джерело: розроблено авторами за даними [2, с. 194–195].

Варто підкреслити, що свідченням високої оцінки інтелектуального капіталу підприємства є значення коефіцієнта q-Тобіна, яке перевищує 1. Сьогодні розмір коефіцієнта для ефективних компаній сягає 5–10 одиниць. У наукомістких галузях воно ще вище, а для фірм, зайнятих у сфері комп'ютерних технологій і виробництва програмного забезпечення, коефіцієнт q-Тобіна може сягати декількох сотень. Це засвідчує, що у таких компаніях головним виробничим чинником є інтелектуальний капітал, а матеріальні активи практично не створюють додаткову вартість [4, с. 30].

При цьому, на думку науковців [2, с. 194], значення коефіцієнта менше одиниці ще не означає, що компанія не володіє інтелектуальним капіталом. Скоріш за все, це вказує на те, що рівень компонентів інтелектуального капіталу та ефективність їх взаємодії дуже низька, вони не збільшують, а зменшують вартість компанії.

Можливість обрання ринкової капіталізації як способу оцінювання інтелектуального капіталу має здійснюватися відповідно до особливостей конкретного підприємства з урахуванням переваг та недоліків цього методу (табл. 3).

Таблиця 3

Переваги і недоліки використання методів ринкової капіталізації

Переваги	Недоліки
1	2
відображає комплексну вартість всіх інтелектуальних активів підприємства	обмежена сфера застосування – тільки для публічних акціонерних товариств

1	2
зручний інструмент для зіставлення та вивчення динамки інтелектуального капіталу різних підприємств у межах однієї галузі	на розмір показника можуть впливати й інші елементи (активність ринку, відсоткові ставки, інвестиційні очікування тощо), які не мають прямого відношення до інтелектуального капіталу
результати розрахунків легко інтерпретувати професійному бухгалтеру	важко застосовувати для вітчизняних підприємств в умовах недостатньо розвинутого фондового ринку інформація швидко втрачає актуальність, адже ринкова ціна змінюється досить динамічно

Джерело: розроблено авторами за даними [2; 3; 4].

Таким чином, у випадку застосування методів ринкової капіталізації для оцінювання інтелектуального капіталу робиться припущення, що ринкова вартість підприємства може перевищувати його балансову вартість внаслідок наявності інтелектуального капіталу. Застосування методів цієї групи дозволяє отримати інтегральне значення інтелектуального капіталу, проте для вітчизняних підприємств він має обмежену сферу використання, оскільки більшість невеликих інноваційно активних підприємств не представлені на фондовому ринку. Для таких суб'єктів господарювання необхідним є пошук інших методик вимірювання інтелектуального капіталу.

Список використаних джерел: 1. *Волощук Л. О.* Методичні засади та проблеми оцінювання інтелектуальної складової інноваційного розвитку промислового підприємства / Л. О. Волощук // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 18, № 2. – С. 87–94. 2. *Хомич С. В.* Застосування групи методів ринкової капіталізації для оцінки інтелектуального капіталу підприємства / С. В. Хомич // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія. Економічні науки. – 2014. – Вип. 7, ч. 5. – С. 193–197. 3. *Ротань Н. В.* Методи оцінки інтелектуального капіталу туристичного підприємства // Н. В. Ротань, О. О. Комліченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія. Економічні науки. – 2014. – Вип. 6, ч. 3. – С. 110–113. 4. *Чуприна О. О.* Методологічні підходи до оцінювання інтелектуального капіталу / О. О. Чуприна, К. С. Чуприн // Вісник національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого». – 2013. – № 3. – С. 22–33. 5. *Про функціонування фондових бірж: Положення [Електронний ресурс] : затв. рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.11.2012 № 1688 (редакція від 22.09.2015).* – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z2082-12>. 6. *Пронько Л. М.* Сутність капіталізації, її види та напрями здійснення / Л. М. Пронько // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2011. – № 2. – С. 84–88. 7. *Шевченко Н. В.* Ринкова капіталізація акціонерних товариств: сутність, функції та проблеми управління / Н. В. Шевченко // Економіка та держава. – 2011. – № 9. – С. 22–24.

УДК 657

Т.А. Гоголь, д-р екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СЕКТОРІ МАЛОГО БІЗНЕСУ УКРАЇНИ

Ключові слова: малий бізнес, бухгалтерський облік, МСФЗ для МСП, національні стандарти бухгалтерського обліку, стратегія розвитку обліку.

Подальший розвиток бухгалтерського обліку в бік пристосування національної облікової системи до вимог міжнародних стандартів не враховує особливості економічного розвитку малого бізнесу в Україні (нерозвиненість ринкової інфраструктури, недостатність державної підтримки цього сектору економіки, фінансові та матеріальні обмеження національних малих підприємств) та невідповідність розвитку теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку з методикою й організацією облікового процесу на малих підприємствах.

Копіювання міжнародного досвіду розвитку бухгалтерського обліку в Україні не відповідає сучасним вимогам та нівелює вплив довголітніх напрацювань вітчизняної облікової школи. Хоча доробки радянської наукової облікової школи дещо відрізняються від сучасних вимог до

бухгалтерського обліку, однак за останні 20 років, коли Україна отримала незалежність, вже вибудовується власний шлях до розвитку бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням національного економічного потенціалу та особливостей національного розвитку країни.

Розроблення основних напрямів стратегії розвитку бухгалтерського обліку безпосередньо повинно бути узгоджене з діючою правовою базою, основним документом якої є Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [1]. Одним із завдань Стратегії є удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємства, що повинно стати відправною точкою для процесу реформування бухгалтерського обліку для малих підприємств в Україні. Для вирішення цього завдання у Стратегії пропонуються такі кроки:

- максимальне спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності;

- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу через затвердження відповідних національних П(С)БО зі спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів;

- надання права застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису.

Перші два завдання стосуються дослідження та удосконалення теоретичних та методологічних основ бухгалтерського обліку, третє завдання – організаційних положень бухгалтерського обліку.

З огляду на необхідність приведення бухгалтерського обліку до міжнародних вимог, враховуючи напрацювання вітчизняної облікової школи та зростання вимог до якості обліково-аналітичного забезпечення управлінської діяльності та зовнішніх користувачів можна виділити такі напрями реформування бухгалтерського обліку й аналізу в секторі малого бізнесу:

1. Удосконалення теоретичних основ бухгалтерського обліку й аналізу через узгодження функцій і завдань бухгалтерського обліку в умовах зростання вимог до обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств малого бізнесу.

2. Удосконалення методологічних положень бухгалтерського обліку через подальше опрацювання і приведення у відповідність наявного нормативного поля бухгалтерського обліку в умовах обмежених обсягів інформаційного забезпечення діяльності підприємств малого бізнесу:

- принципів формування і розкриття облікової інформації в межах спрощених форм фінансової звітності;

- якісних характеристик облікової інформації за допомогою виявлення закономірностей між якісними властивостями інформації та рівнем її розкриття в показниках спрощених форм фінансової звітності;

- елементів методу бухгалтерського обліку через удосконалення процесів відображення, оцінювання та узагальнення інформації на рівні методологічного інструментарію бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, рахунки, звітність);

- розроблення національних стандартів бухгалтерського обліку для сектору малого бізнесу з метою спрощення порядку обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунку фінансових результатів на мікропідприємствах та малих підприємствах.

3. Удосконалення методичних підходів бухгалтерського обліку через узгодження методичних рекомендацій до організації бухгалтерського обліку для різних за розмірами малих підприємств, які виділені в Господарському кодексі України (мікропідприємства та малі підприємства) з нормами інших нормативно-правових актів (ПКУ, Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 та ін.).

4. Удосконалення організаційних положень бухгалтерського обліку на малих підприємствах з урахуванням інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів та функціонально-цільових параметрів системи бухгалтерського обліку щодо можливості оброблення й оці-

нювання масивів економічної інформації в межах спрощеної системи управління через розроблення:

- методичних рекомендацій для формування облікової політики з метою вибору ефективної та раціональної взаємодії окремих складових системи бухгалтерського обліку, сприяючи підвищенню ефективності управління обліковими процесами на мікро- та малих підприємствах;
- проектів наказу про облікову політику малого підприємства, що ґрунтуються на різних концептуальних основах (національній або міжнародній);
- пакета управлінської звітності та узгодження механізму складання управлінської звітності за показниками облікових реєстрів підприємств малого бізнесу.

5. Розроблення напрямів нормативного узгодження теоретико-методологічної бази бухгалтерського обліку та методики й організації бухгалтерського обліку з метою покращення розкриття фінансової інформації та підвищення її якості та корисності в умовах ресурсного обмеження малих підприємств та розширення інформаційних потреб користувачів.

6. Формування інфраструктури розвитку системи бухгалтерського обліку в частині підготовки та підвищення кваліфікації облікових кадрів в умовах постійного удосконалення бухгалтерського обліку малих підприємств, а також надання достатніх кваліфікованих знань з бухгалтерського обліку власникам і керівникам малих підприємств, які прийняли рішення самостійного ведення бухгалтерського обліку на підприємстві:

- запровадження системи підвищення кваліфікації бухгалтерів та організації бухгалтерських курсів для керівників та власників малих підприємств, які прийняли рішення щодо самостійного ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в умовах спрощеного обліку доходів і витрат;

- створення курсів для керівників та власників малих підприємств з метою роз'яснення основних переваг застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та для бухгалтерів малих підприємств, які в обов'язковому порядку (або за власним бажанням) прийняли рішення щодо складання фінансової звітності за міжнародними вимогами (МСФЗ для МСП).

Зростання вимог до якості інформаційного забезпечення управлінської діяльності зумовлює зростання значення та ролі аналітичного забезпечення в межах спрощеної системи управління підприємств малого бізнесу.

Генерування релевантної та якісної інформації з метою оцінювання ефективності фінансово-господарської діяльності необхідно виділити такі напрями удосконалення методичних та організаційних положень аналізу в секторі малого бізнесу:

1. Удосконалення методичних положень аналітичного забезпечення діяльності підприємств малого бізнесу для формування достатнього обсягу обліково-аналітичної інформації про внутрішні бізнес-процеси і зовнішнє середовище малого підприємства для оцінювання його конкурентних переваг, превентивного управління ризиками та забезпечення сталого розвитку.

2. Удосконалення організації аналітичного процесу діяльності для можливості формування оптимального аналітичного підрозділу в умовах ресурсних обмежень малого підприємства та інформаційних потреб користувачів.

3. Удосконалення методики оцінювання економічного потенціалу малого підприємства на основі кількісних та якісних показників, що характеризують рівень фінансових можливостей, кредитоспроможності, оцінку ризику діяльності в межах експрес-аналізу і комплексного аналізу діяльності підприємств малого бізнесу.

4. Удосконалення методики оцінювання ймовірності банкрутства, яка ґрунтується на побудові багатofакторної дискримінантної моделі або на основі скорингового аналізу та побудові інтегрального показника з використанням рейтингових критеріїв та прийомів експертного оцінювання.

Отже, враховуючи темпи реформування бухгалтерського обліку в Україні та неузгодженість різних рівнів нормативного поля на цьому етапі розвитку національної облікової системи дуже важливим є розроблення напрямів удосконалення теоретико-методологічних основ, методичних засад і організаційних положень бухгалтерського обліку в межах концепції розвитку бухгалтерського обліку й аналізу в Україні для сектору малого бізнесу, що надасть

можливість проведення більш системних та цілеспрямованих заходів удосконалення системи бухгалтерського обліку окремого сектору економіки, з метою генерування релевантної та якісної інформації про внутрішні бізнес-процеси для оцінювання конкурентних переваг та проведення аналітичних процедур з метою оцінювання ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств малого бізнесу.

Список використаних джерел: 1. *Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні* : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.

УДК 657

С.Й. Сажинець, канд. екон. наук, професор, професор кафедри обліку та аналізу Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

ПОБУДОВА АВТОНОМНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З КАПІТАЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ

Ключові слова: бухгалтерський облік, внутрішньогосподарські розрахунки, інвестування, діяльність з капітального інвестування, капітальні інвестиції.

Здійснюючи виробничо-господарську діяльність в умовах сучасної жорсткої конкуренції, підприємства змушені інвестувати значні кошти на розвиток власних необоротних активів. Такий вид діяльності, складовими якої є капітальне будівництво, реконструкція, модернізація, придбання і самостійне виготовлення (створення) основних засобів та інших видів матеріальних і нематеріальних необоротних активів, будемо іменувати «діяльність підприємства з капітального інвестування».

У ринкових умовах кожен вид діяльності підприємства (операційної, фінансової, інвестиційної) повинен бути прибутковим і забезпечувати поповнення його скарбниці чистими доходами. Це ж стосується і діяльності підприємства з капітального інвестування, яка має здійснюватись на засадах комерціалізації і відокремлено від інших видів звичайної діяльності. Тобто на підприємстві має функціонувати система «купівлі-продажу» створюваних необоротних активів та внутрішньогосподарських розрахунків за зазначеними операціями. При цьому продавцем є служба (управління, відділ, бюро тощо) капітального інвестування, а покупцями – відповідні підрозділи підприємства.

Враховуючи особливості комерціалізації діяльності з капітального інвестування, на підприємстві необхідно забезпечити функціонування адекватної їй автономної системи бухгалтерського обліку, а саме підсистем:

- управлінського обліку. Її основне завдання – забезпечення оптимізації доходів та витрат діяльності з капітального інвестування. Для досягнення цієї мети доцільно по кожному із інвестиційних об'єктів складати планові бюджети (кошториси), які мають включати інформацію про витрати за калькуляційними статтями та прибуток;

- фінансового обліку, передбачивши автономний облік розрахунків, доходів, прибутків, матеріальних цінностей, транспортно-заготівельних, прямих та накладних витрат, калькулювання фактичної собівартості інвестиційних об'єктів тощо.

Стрижнем облікової системи діяльності з капітального інвестування мають бути операції щодо «купівлі-продажу» необоротних активів, які підлягають зарахуванню на баланс підприємства за відповідними документами. До них, зокрема, належать акти приймання-здавання основних засобів (форма ОЗ-1) [1], акти про введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-1) [2], акти приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (форма ДБСГ-1) і тваринництва (форма ДБСГ-2) [3] та ін. Тобто ці документи одночасно будуть підставою для обліку операцій щодо зарахування на баланс відповідних об'єктів необоротних активів і для обліку внутрішньогосподарських розрахунків за операціями з їх «купівлі-продажу».

Облік розрахунків за господарськими операціями між основною діяльністю та діяльністю з капітального інвестування, яку доцільно виділити на окремий баланс, можна здійснювати на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», використовуючи субрахунок 683 «Внут-

рішньогосподарські розрахунки». У складі цього субрахунку доцільно запровадити два аналітичні рахунки, наприклад, 683.1 «Внутрішньогосподарські інвестиційні розрахунки за операціями з необоротними активами» та 683.2 «Внутрішньогосподарські інвестиційні розрахунки за поточними операціями».

Перший із зазначених аналітичних рахунків пропонується використовувати для обліку операцій основної діяльності, пов'язаних із фінансуванням капітальних інвестицій у придбання (створення) необоротних активів та їх зарахуванням на баланс, а також для обліку доходів діяльності з капітального інвестування. У такому випадку в бухгалтерському обліку основної діяльності вартість зараховуваних на баланс необоротних активів відобразатимуть проведеннями за дебетом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (пропонується використовувати окремий субрахунок 485 «Інноваційно-інвестиційний фонд») у кореспонденції з кредитом аналітичного рахунку 683.1 «Внутрішньогосподарські інвестиційні розрахунки за операціями з необоротними активами» і паралельно – за дебетом рахунків обліку відповідних необоротних активів (10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» й ін.) у кореспонденції з кредитом спеціального рахунку 41 «Капітал у необоротних активах». При цьому пропонується чинні рахунки 41 «Капітал у дооцінках» та 42 «Додатковий капітал» об'єднати як один рахунок 42 «Додатковий капітал».

У фінансовому обліку діяльності з капітального інвестування вартість переданих для використання («реалізованих») необоротних активів, пропонується відобразати як доходи цього виду діяльності. При цьому складатиметься проведення за дебетом рахунку 683.1 «Внутрішньогосподарські інвестиційні розрахунки за операціями з необоротними активами» та кредитом рахунку 75 «Інвестиційні доходи», субрахунок 751 «Доходи діяльності з капітального інвестування», якими необхідно доповнити чинний план рахунків бухгалтерського обліку. Зрозуміло, що зазначений субрахунок за дебетом кореспондуватиме з кредитом рахунку 79 «Фінансові результати». При цьому пропонується використовувати додатковий субрахунок 794 «Фінансовий результат діяльності з капітального інвестування».

З метою відображення в обліку фінансових результатів діяльності з капітального інвестування усі витрати теж доцільно акумулювати на окремому субрахунку. З цією метою у складі рахунку 96, який можна іменувати «Інвестиційні витрати та втрати», пропонується запровадити субрахунок 964 «Витрати діяльності з капітального інвестування». На дебет цього субрахунку, з кредиту відповідних субрахунків рахунку 15 «Капітальні інвестиції», списуватиметься фактична собівартість «реалізованих» інвестиційних об'єктів. По кредиту субрахунок 964 «Витрати діяльності з капітального інвестування» кореспондуватиме із субрахунком 794 «Фінансовий результат діяльності з капітального інвестування».

Субрахунок 683.2 «Внутрішньогосподарські інвестиційні розрахунки за поточними операціями» пропонується використовувати для відображення розрахунків з основною діяльністю за операціями щодо отримання матеріальних цінностей та послуг, нарахування заробітної плати персоналу діяльності з капітального інвестування тощо. Тобто за дебетом, в обліку операцій основної діяльності, цей субрахунок кореспондуватиме з кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 31 «Рахунки в банках», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо. Одночасно, ці ж операції належить відобразати в обліку діяльності з капітального інвестування за кредитом субрахунку 683.2 «Внутрішньогосподарські інвестиційні розрахунки за поточними операціями» (списання на дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції» інвестиційних витрат, придбання матеріалів та інших цінностей тощо).

Таким чином, запровадження на підприємствах автономної облікової системи діяльності з капітального інвестування дозволить підвищити дієвість контролю за використанням інвестиційних ресурсів і забезпечить оперативне формування інформації, необхідної як для внутрішнього, так і зовнішнього використання.

Список використаних джерел: 1. *Про затвердження типових форм первинного обліку* : Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352. 2. *Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів* : Наказ

Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732. 3. *Методичні* рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах : затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73.

УДК 657

М.В. Єрмолаєва, канд. екон. наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку

В.В. Скакун, студентка

Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна

ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Ключові слова: витрати, біологічні перетворення, облік.

Сільське господарство характеризується значним рівнем витрат на виробництво. Найбільш витратною вважається галузь тваринництва, зокрема виробництво молока. Перед бухгалтерською службою підприємства стоїть завдання не тільки своєчасного і повного відображення в обліку витрат, а й пошук шляхів для зниження їх рівня.

Нормативне регулювання обліку витрат в Україні здійснюється П(С)БО 16 «Витрати», яке у своїй діяльності застосовують виробничі підприємства. Для врахування галузевих особливостей аграрного виробництва в Україні у 2007 році було запроваджено П(С)БО 30 «Біологічні активи». Внаслідок цього підприємства, які здійснюють сільськогосподарську діяльність в обліку витрат мають керуватися обома П(С)БО. При цьому виникають певні проблеми з визначенням сутності витрат виробництва та витрат на біологічні перетворення в сільському господарстві.

Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Що стосується витрат на виробництво та виходу продукції, то вони регулюються й опираються у своєму визначенні на цей Закон.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» це – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [2].

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3] визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Згідно з п. 17 П(С)БО 30 «Біологічних активи» витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності.

У П(С)БО 30 «Біологічні активи» наводиться визначення біологічних перетворень як процесу якісних і кількісних змін біологічних активів [4]. Біологічне перетворення охоплює процеси росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення, які викликають якісні або кількісні зміни біологічного активу. В сучасній науковій літературі постало питання про необхідність дати більш точне й об'єктивне визначення цього терміна.

У науковій літературі визначення категорії «витрати на біологічні перетворення» формулюють як витрати, що здійснює підприємство для підтримання якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто це витрати на виробництво сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, які здійснені з моменту визнання біологічних активів до моменту припинення біологічних перетворень.

Визначення місця та складу витрат на біологічні перетворення у складі витрат виробництва, безперечно, має вплив на визнання та розмір витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями та на їх відображення в обліку.

Отже, можна зробити висновок про нетотожність понять «витрати на виробництво» та «витрати на біологічні перетворення». Витрати на виробництво продукції, крім витрат влас-

не на біологічні перетворення, включають технологічні витрати, що здійснюються до моменту визнання біологічних активів, та витрати, що здійснюються після моменту припинення біологічних перетворень [5].

Список використаних джерел: 1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (із останніми змінами станом на 22.12.2011 р.). – Режим доступу : <https://www.zakon4.rada.gov.ua>. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.zakon4.rada.gov.ua>. 3. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до річної фінансової звітності» від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.zakon4.rada.gov.ua>. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 18 листопада 2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.zakon4.rada.gov.ua>. 5. Іщенко Я. П. Сутність витрат на біологічні перетворення та особливості методики їх обліку [Електронний ресурс] / Я. П. Іщенко, М. Ю. Іщенко. – Режим доступу : <https://www.google.com.ua>.

УДК 657

О.Ю. Акименко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

В.А. Сорокопуд, студент

І.Ю. Тебенко, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

РОЛЬ ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Ключові слова: головний бухгалтер, управління, бухгалтерський облік, інформація, бухгалтерська служба.

Постановка проблеми. Розвинута й ефективно організована бухгалтерська справа на підприємстві забезпечується головним бухгалтером – неординарною особистістю, що постійно удосконалює свій професійний рівень. І від того, наскільки головний бухгалтер високоосвічений, компетентний спеціаліст, з кваліфікацією, яка відповідає вимогам професії, суспільства, часу, буде залежати ефективне управління підприємством.

Відіграючи значну роль на всіх етапах управління підприємством, головний бухгалтер бере участь у розробленні бюджетів, складає оптимальні стратегії витрат, бере участь в оптимізації виробництва, розробляє стратегічні плани та інше.

Аналіз останніх досліджень. Теоретичним та практичним аспектам організації обліку та питанням визначення ролі головного бухгалтера у функціонуванні підприємства присвячені роботи вітчизняних і закордонних учених, серед них: В.С. Лень, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, В.М. Жук, М.С. Пушкар, О.О. Терещенко, В.В. Сопко та багато інших. Проте під час вивчення поставленої проблеми не приділено достатньо уваги адаптації головного бухгалтера до умов зовнішнього середовища, як необхідності всебічного розвитку високоосвіченого спеціаліста.

Мета дослідження. Метою цього дослідження є визначення ролі головного бухгалтера в управлінні підприємством.

Виклад основного матеріалу. Успішне ведення бухгалтерського обліку на підприємстві великою мірою залежить від вдало вибраної форми обліку та належної організації роботи бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером [1]. На сьогодні головний бухгалтер – це вже не просто обліковий працівник, що здійснює рознесення даних первинних документів на рахунки бухгалтерського обліку, це «радник» керівника за всіма проблемами управлінського характеру.

Головний бухгалтер, підпорядковуючись безпосередньо керівнику підприємства, несе відповідальність за формування облікової політики, стан бухгалтерського обліку, своєчасне надання повної і достовірної бухгалтерської звітності. Статус та вимоги до головного бухгалтера прямо передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким головний бухгалтер повинен:

— забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

— організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

— брати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

— забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства [3].

Головного бухгалтера не можна замінити будь-ким із членів колегіального виконавчого органу підприємства, або ввести замість головного бухгалтера посаду фінансового директора або фінансового менеджера. Саме головний бухгалтер, а не якась інша посадова особа органу управління, забезпечує відповідність здійснюваних господарських операцій законодавству, контроль за рухом майна і виконанням зобов'язань. Вимоги головного бухгалтера стосовно документального оформлення господарських операцій і представлення в бухгалтерію необхідних документів і відомостей обов'язкові для всіх працівників організації.

Бухгалтерська служба підприємства, що очолюється головним бухгалтером, є одним із провідних структурних підрозділів на підприємстві, без затвердження якої не приймається майже жодне рішення стосовно функціонування організації. Головний бухгалтер бере участь у вирішенні таких управлінських питань: яку продукцію, і в якій кількості виробляти; яку встановити ціну, щоб фірма отримувала максимальні прибутки; контролю за використанням матеріальних та фінансових ресурсів; питання стосовно розширення чи звуження трудового колективу; яку політику провадити стосовно організації виробництва.

Тому, коли у керівника підприємства виникає ситуація, пов'язана із пошуком кваліфікованого головного бухгалтера, доцільно провести тестування за такими позиціями: «Бухгалтерія» (рівень знань у галузі бухгалтерського та податкового обліку); «Усний рахунок» (точність усних обчислень, математичні здібності); «Увага» (здатність до концентрації, мобілізації уваги, посидючість); «Раціональний самоконтроль» (здатність до цілеспрямованого контролю за своєю поведінкою); «Сумлінність» (відповідальність, чесність, порядність, совісність); «Мотивація до роботи». Зрозуміло, що вимагається економічна освіта, стаж і досвід роботи.

Посада головного бухгалтера підприємства являє собою єдність трьох складових, які зумовлюють коло його прав і обов'язків. По-перше, практично кожен головний бухгалтер (крім працюючого за цивільно-правовим договором) є найманим працівником, тобто перебуває у трудових правовідносинах з роботодавцем. Ця обставина зумовлює те, що коло прав та обов'язків головного бухгалтера структурно включає в себе трудові права й обов'язки. По-друге, головний бухгалтер є не просто працівником підприємства, а й посадовою особою. Ця обставина накладає на головного бухгалтера певний відбиток, перетворюючи його у можливий суб'єкт адміністративної і навіть кримінальної відповідальності. По-третє, головний бухгалтер є не просто посадовою особою організації, а посадовою особою зі специфічними функціями. Фактично він є другою особою підприємства з фінансових питань. Більш того, в результаті своєї діяльності він виконує публічні функції. Остання обставина пояснює те, що основне коло прав та обов'язків головного бухгалтера прописане на нормативному рівні [4].

Погоджуючись із думками науковців, вважаємо, що головний бухгалтер – це фінансовий керівник, який звичайно координує діяльність як у сфері фінансового, так і управлінського обліку [4]. До сфери управлінського обліку відноситься планування і контроль, звітність та її аналіз. Посадовий рівень і обов'язки головного бухгалтера на різних підприємствах різні. На малих підприємствах його функції мало відрізняються від функцій рахівника, який поєднує факти переважно для складання балансу і звіту про фінансові результати. На великих підприємствах головний бухгалтер є ключовим адміністратором, який допомагає управлінню декількох сотень підрозділів.

Висновок. На нашу думку, головний бухгалтер повинен своїми діями сприяти сталому розвитку економіки, оскільки загальноекономічний розвиток залежить від стану кожного конкретного підприємства, а стабільне становище кожного конкретного підприємства залежить від професіоналізму головного бухгалтера на кожному з них.

Список використаних джерел: 1. *Акименко О. Ю.* Місце організаційної культури головного бухгалтера у забезпеченні раціональної організації обліку / О. Ю. Акименко // *Фінансово-економічна стратегія розвитку в умовах євро інтеграційних процесів: аспекти сталості та безпеки* : матеріали Міжнарод. наук.-практ.-конф. (м. Чернігів, 5-6 листопада 2014 р.). – Чернігів : ЧНТУ, 2014. – С. 114–116. 2. *Організація ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та обов'язки головного бухгалтера* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vipreferat.net/page,2,300018-Rol-glavnogo-buhgaltera-na-predpriyatii>. 3. *Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>. 4. *Роль головного бухгалтера на підприємстві* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://5ka.at.ua/load/bukhgalterskij_oblik/organizacija_vedennja_bukhgalterskogo_obliku_na_pidpriemstvi.

УДК 657

О.В. Вігрєнко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, фінансів та економічної безпеки

В.О. Мацькевич, магістрант

Донецький національний технічний університет, м. Красноармійськ, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

Ключові слова: оренда, орендні операції, фінансова оренда, операційна оренда, лізинг, облікова політика.

На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, перед багатьма українськими підприємствами стоїть проблема пошуку та залучення коштів для розширення виробництва, придбання сучасного обладнання, впровадження новітніх технологій. За даними статистики, в Україні майже сімдесят відсотків обладнання виробничих підприємств є морально та фізично зношеними. У ситуації, коли підприємствам складно задовольнити потреби у доступних кредитних ресурсах за допомогою банківської системи, оренда є одним із найбільш доступних та ефективних способів оновлення засобів виробництва. Це зумовлює актуальність дослідження орендних операцій як специфічного об'єкта бухгалтерського обліку. Нестабільність регуляторної політики щодо відображення цих операцій для цілей оподаткування і фінансової звітності підвищує значущість дослідження проблеми з організації і ведення бухгалтерського обліку орендних операцій.

Мета дослідження полягає у визначенні основних проблемних аспектів визнання та обліку орендних операцій та визначення шляхів подальшого удосконалення організації бухгалтерського обліку оренди за її видами.

Економічну сутність оренди виражають відносини тимчасового володіння, що зумовлюють тимчасову зміну суб'єкта цих відносин. Аналіз підходів до розкриття сутності оренди дав підстави стверджувати, що різні трактування цього поняття пов'язані з певними суб'єктивними й об'єктивними факторами, а саме: процесами історичного розвитку, технікою перекладу, а також різними підходами науковців і практиків до цього питання.

В Україні відповідно до чинного законодавства під орендною операцією розуміють господарську операцію суб'єкта підприємницької діяльності (орендодавця), що передбачає передачу права користування матеріальними цінностями іншому суб'єкту підприємницької діяльності (орендарю) на платній основі та на певний строк [1].

Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку повинна переслідувати єдину мету – чітке відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку та складання достовірної звітності.

Побудова правильної класифікації орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку характеризується різноманітністю та неподібністю обліку орендних операцій як у зарубіжній, так і у вітчизняній практиці. Це викликано двома основними причинами [2]:

- відсутністю чітких меж поділу орендних операцій. Так, поділ оренди на оперативну та фінансову породив термінологічну плутанину;
- наявністю проблемного та дискусійного питання щодо відображення в бухгалтерському обліку орендної операції.

Для бухгалтерських цілей у П(С)БО 14 «Оренда» передбачено два види оренди: операційна і фінансова [3]. Основним критерієм розподілу фінансової й операційної оренди згідно

з П(С)БО 14 «Оренда» є ступінь ризику і вигоди щодо права користування та володіння орендованим активом стосовно сторін угоди [4].

Ефективний розвиток орендних відносин і поліпшення якості управління ними залежить від наявності достовірної і своєчасно отриманої інформації як орендарем, так і орендодавцем. Дослідження сучасного стану організації і методики обліку орендних операцій дозволило виявити недоліки методичного та організаційного характеру, що потребують розроблення науково обґрунтованих рекомендацій щодо їх усунення, а саме: структура та зміст облікової політики, система первинних документів, форми облікових реєстрів та внутрішньої господарської звітності щодо орендних операцій як об'єктів бухгалтерського обліку.

У деяких нормативних актах поняття «оренда» та «лізинг» ототожнюються, незважаючи на загальновідомі відмінні ознаки, притаманні орендним та лізинговим операціям. Серед загальних та специфічних ознак, які дозволяють розмежувати операційну оренду від лізингу, можна виділити такі:

1. У лізингу беруть участь три і більше сторони.
2. Лізингодавець первісно не є власником предмета договору лізингу.
3. Законодавством про оренду не передбачено мінімальний строк, на який має укладатися договір.
4. Особливий правовий статус лізингоодержувача, який не є стороною договору купівлі-продажу.
5. Активна роль лізингоодержувача, який вибирає майно і його продавця.

Н.В. Головченко зазначає, що найбільш яскраво відмінність оренди і лізингу проявляється у вирішенні питань відповідальності і переходу ризику [5, с. 257].

Одним з напрямів удосконалення організації обліку орендних операцій є наукове обґрунтування облікової політики. Адже наукова та методична література містить інформацію і рекомендації про порядок її складання, а не конкретні положення.

Облікова політика щодо орендних операцій буде найбільш повною у випадку розкриття таких положень методики їх обліку:

- спосіб оцінювання результатів проведених ремонту, модернізації, добудування й інших видів поліпшення основних засобів;
- складові елементи, що включаються до складу орендної плати;
- відображення амортизації об'єктів у сторін договору;
- введення відповідних субрахунків до робочого плану рахунків підприємства за видами оренди та іншими умовами, пов'язаними з орендними операціями та їх відображенням в обліку і звітності.

Таким чином, різні форми економіко-правових відносин, необхідність оновлення основних засобів за відсутністю коштів створюють необхідність удосконалення підходів щодо організації обліку орендних операцій, формування ефективної облікової політики щодо відображення цих операцій в обліку і звітності для різних цілей (управління й оподаткування).

Список використаних джерел: 1. *Про оренду державного і комунального майна* [Електронний ресурс] : Закон України від 10.04.92 р. № 2269–ХІІ. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>. 2. *Головченко Н.* Оренда та інші види майнових відносин / Н. Головченко ; голов. ред. О. О. Шубін // *Торгівля і ринок України* : зб. наук. пр. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2006. – Вип. 21, т. 3. – С. 203–208. 3. *Ніколенко Н. В.* Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н. В. Ніколенко // *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки.* – 2013. – Вип. 4. – С. 302–311. 4. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>. 5. *Головченко Н. В.* Оренда і лізинг: спільне та відмінності / Н. В. Головченко, Н. В. Рассулова // *Економіка: проблеми теорії та практики* : збірник наукових праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2006. – Вип. 219, т. I. – С. 254–262.

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ АВТОМАТИЗОВАНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: бухгалтерський облік, автоматизовані системи і технології, принципи побудови інформаційних систем.

В умовах функціонування АРМ облікових працівників нові технічні засоби автоматизації та організаційні форми їхньої експлуатації визначають необхідність перегляду методологічних аспектів автоматизації бухгалтерського обліку, що склалися в період застосування універсальних автоматизованих інформаційних систем загального призначення.

Академіком В.М. Глушковым були сформульовані науково-методичні положення та рекомендації з проектування автоматизованих систем, які нині застосовують як принципи побудови інформаційних систем. Запропонована система принципів складається з 3-х груп [1; 2; 6]: побудови, функціонування і розвитку. На основі аналізу використання інформаційних технологій, теоретичних положень і методичних підходів з метою вдосконалення інформаційної системи бухгалтерського обліку пропонується введення специфічних складових, таких як орієнтація на користувача, релевантність, пертинентність, креативність. Ці принципи згруповані у таблиці.

Таблиця

Принципи побудови	Принципи функціонування	Принципи розвитку
Системність	Узгодженість підсистем	Еволюційність
Інтегрованість	Надійність	Адаптивність
Принцип першого керівника	Ефективність	Нові задачі
Сумісність	Доступність	Етапність
Автоматизація інформаційних потоків і документообігу	Робастність	Удосконалення структури бухгалтерського обліку
	Єдність	
Стандартизація та уніфікація	Законність	Пріоритетність
Автоматизація проектування	Безперервність	Збалансованість
Декомпозиція	Інтерактивність	Історизм
Ієрархічність	Релевантність	Типізація

У загальносистемному плані методологічні аспекти автоматизованого бухгалтерського обліку повинні відображати такі питання [3; 7]:

- автоматизоване формування управлінських рішень;
- автоматизоване формування первинної облікової інформації на папері і на машинному носії;
- автоматизоване ведення аналітичного й синтетичного обліку;
- автоматизоване ведення зведеного обліку, складання періодичної і річної звітності;
- автоматизація інформаційно-довідкового забезпечення і контрольно-аналітичних функцій бухгалтерського апарату;
- автоматизована передача вихідної інформації системи автоматизованого бухгалтерського обліку, яка містить результати господарської діяльності підприємства й організації з метою її використання в управлінні.

Основні методологічні принципи автоматизації бухгалтерського обліку на базі АРМ бухгалтера повинні забезпечити єдиний підхід до розроблення окремих елементів системи та їх єдине функціонування. До основних методологічних принципів належать [3; 4]:

- децентралізована організація експлуатації засобів автоматизації на місцях виникнення облікової інформації, тобто безпосередньо в бухгалтеріях та інших службах, де виникає і використовується первинна облікова інформація про господарські операції, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку;
- використання функціонального змісту діалогово-автоматизованої форми бухгалтерського обліку, директивних вказівок з питань його організації і методології, що забезпечують єдину методологічну основу його ведення;

- автоматизація складання документів первинного обліку на паперових і магнітних носіях на ділянках і в службах з великим обсягом господарських операцій, а також передача цих даних бухгалтеру для автоматизованого введення і відображення у бухгалтерському обліку;
- експлуатація засобів автоматизації оброблення облікової інформації і безпосередньо обліковими працівниками в умовах функціонування АРМ бухгалтера;
- організація структури внутрішньомашинного інформаційного фонду задач бухгалтерського обліку, яка адекватна структурі документного збереження даних бухгалтерського обліку в облікових реєстрах у вигляді машинних інформаційних таблиць, що відбивають набори машинних первинних документів і набори машинних документів-реєстрів бухгалтерського обліку;
- формування управлінської, облікової, контрольної та аудиторської інформації в запитальному режимі в доступному і зручному вигляді;
- створення АРМБ, в яких здійснюється цілком автоматизований розрахунок і видаються пропозиції щодо прийняття управлінських рішень;
- створення інформаційної мови запитів для відображення показників обліку, контролю та аудиту;
- формування оцінки стану підприємства, постановка найближчих цілей, вироблення шляхів їх досягнення як без урахування резервів, так і з урахуванням резервів підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Бутко М. П.* Формування інформаційного забезпечення в системі державного управління : монографія / М. П. Бутко, М. Ю. Дітковська. – Ніжин : Аспект-Поліграф, 2010. – 244 с. 2. *Глушков В. М.* О гносеологических основах математизации наук / В. М. Глушков // Диалектика и логика научного познания. – М. : Наука, 1966. – С. 406–407. 3. *Загородний В. П.* Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита / В. П. Загородний. – К. : АСК, 1998. – 768 с. 4. *Загородний В. П.* Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка / В. П. Загородний, В. Я. Савченко. – К. : Блициформ, 1997. – 605 с. 5. *Інформаційні системи і технології обліку : навчальний посібник* / В. І. Голиков, О. Ю. Єганов, М. В. Фатєєв, В. Д. Чайка. – Миколаїв : УДМТУ, 2002. – 156 с. 6. *Пономарева К. В.* Информационное обеспечение АСУ / К. В. Пономарева, Л. Г. Кузьмин. – М. : Высшая школа, 1991. – 222 с. 7. *Основи інформаційних систем* / В. Ф. Ситник, Т. А. Писаревська, Н. В. Єрмоїна, О. С. Краєва. – К. : КНЕУ, 1997. – 245 с.

УДК 657

О.В. Зінченко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Київський університет технологій та дизайну, м. Київ, Україна

ДОХОДИ ТА ВИТРАТИ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Ключові слова: доходи, видатки, бюджетні установи, облік, кошторис.

На сьогодні актуальним є питання побудови досконалої системи формування доходної та видаткової частини державного бюджету, оскільки економічне оновлення вимагає зміцнення державних фінансів з метою ефективного його розвитку.

У бюджетних установах бухгалтерський облік є системою контролю за наявністю та рухом коштів, зокрема, особливими об'єктами є доходи, видатки і виконання кошторису.

Специфіка діяльності бюджетних установ має особливі вимоги щодо формування інформації, необхідної для контрольних та облікових цілей, що потребує дослідження методологічних та організаційних підходів ведення бухгалтерського обліку в бюджетному секторі.

Методологічні та організаційні підходи трансформації обліку в бюджетній сфері мають охоплювати:

- розвиток теорії та методики бухгалтерського обліку і формування звітності;
- удосконалення законодавства з метою забезпечення відповідності його вимог в обліку нормативно-правових документів, а також відповідність міжнародним стандартами.

В умовах реформування важливим аспектом є визначення сутності, класифікації доходів, видатків та виконання кошторису бюджетних установ.

З метою узагальнення доходів і видатків бюджету за різними ознаками розроблено бюджетну класифікацію.

Бюджетна класифікація – єдине систематизоване згрупування доходів, видатків та фінансування бюджету за ознаками економічної сутності, функціональної діяльності, організаційного устрою та іншими ознаками відповідно до законодавства України та міжнародних стандартів [5].

Відповідно до Бюджетного кодексу України [2] класифікація складається з таких частин: класифікація доходів бюджету; класифікація видатків та кредитування бюджету; класифікація фінансування; класифікація боргу.

Доходи бюджету – усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України.

Доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансферти.

Видатки бюджету – кошти, які спрямовані на здійснення програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом.

Класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними ознаками з детальним розподілом коштів за їх предметними ознаками. Такий розподіл дає змогу виділити захищені статті бюджету та забезпечити єдиний підхід до всіх отримувачів з погляду виконання бюджету [5].

Ця класифікація є важливою для планування та організації обліку видатків кожної бюджетної установи. Адже всі видатки плануються в кошторисі і відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за кодами економічної класифікації видатків [5].

Кошторис бюджетних установ – це документ, який підтверджує повноваження щодо отримання доходів та здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік, відповідно до бюджетних повноважень [5].

За структурою кошторис складається з доходів та видатків і плануються за рахунок загального фонду бюджету та спеціального.

Видатки плануються в сумі, що не перевищує надходження загального фонду, а за спеціальним фондом, разом із залишками коштів.

На рівні бюджетних установ доходами загального фонду є державні кошти, які надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету з метою її утримання.

Джерелом доходів загального фонду бюджетних установ є асигнування з державного бюджету чи місцевих бюджетів.

Відображення в обліку доходів і видатків відбувається у процесі виникнення, споживання та економічних вигод, а звітність містить інформацію про минулі операції і операції, пов'язані з рухом та отриманням грошових коштів у майбутньому.

Доходи бюджетних установ мають особливості, а порядок їх формування регулюється окремими нормативними актами. Видатки відбивають, з одного боку, джерела їх забезпечення, а з іншого – характеризує дві економічні категорії, які є специфікою діяльності бюджетних установ. Крім того, доходи та видатки бюджетних установ є самостійними об'єктами обліку, проте в системі бухгалтерського обліку розглядаються разом.

У загальній системі бухгалтерського обліку бюджетних установ саме облік доходів і видатків є найскладнішим і найвідповідальнішим, що потребує вирішення таких питань: побудови механізму своєчасного та достовірного фіксування інформації щодо отриманих доходів та здійснених видатків; забезпечення безперервності інформаційних потоків щодо оперативних даних за зазначеними об'єктами обліку між бухгалтерською службою та апаратом управління установи; забезпечення отримання достовірної інформації про результати виконання кошторису доходів і видатків [4].

Це дозволить відображати доходи і видатки в міру їх виникнення, надасть змогу одержувати інформацію щодо активів і зобов'язань, сприятиме розширенню управлінських можливостей та прогнозуванню впливу господарських операцій на фінансову стійкість у бюджетній сфері.

Основною проблемою реформування обліку в бюджетних установах є різноманітність підходів щодо удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

Крім того, недостатньо розроблені «питання переходу на єдині методологічні засади, а також створення уніфікованого організаційно-інформаційного забезпечення обліку» [1].

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновки, що такі питання потребують удосконалення: організаційні структури бухгалтерських служб; організація праці облікових працівників з використанням сучасних інформаційних технологій; «удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю та аудиту в бюджетних установах, створення єдиного інформаційного простору і інформаційної системи з метою забезпечення надійності і прозорості інформації державного фінансового контролю» [3].

Кошти бюджетних установ є складовою бюджетної системи, що вимагає постійного контролю за їх цільовим використанням в межах бюджетних призначень. Чітке і безумовне дотримання всіма учасниками бюджетного процесу порядку і термінів, сприятиме своєчасному обліку бюджетних асигнувань, а також процесу виконання державного бюджету доходів і видатків.

Список використаних джерел: 1. *Бабарицька Д. О.* Деякі питання ведення обліку в бюджетних установах в умовах переходу на міжнародні стандарти [Електронний ресурс] / Д. О. Бабарицька. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/15_NNM_2012/Economics/7_110884.doc.htm. 2. *Бюджетний кодекс України* від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. 3. *Дейкало Л. Є.* Роль розпорядників бюджетних коштів в бюджетному процесі / Л. Є. Дейкало, А. Ю. Чубак // *Ефективна економіка*. – 2015. – № 3. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3889>. 4. *Левицька С. О.* Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектору України / С. О. Левицька // *Вісник КНТЕУ*. – 2010. – № 2. – С. 54–57. 5. *Михайлов М. Г.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, О. П. Славкова. – К. : Центр навчальної літератури, 2011. – 384 с..

УДК 657.1

В.П. Онищенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМИ ПРАКТИЧНОГО ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ З ОБЛІКУ СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ В УКРАЇНІ

Ключові слова: спільна діяльність, консолідація, фінансова звітність.

Національне законодавство дозволяє суб'єктам підприємницької діяльності об'єднувати свої ресурси та дії заради досягнення спільної мети за допомогою ведення спільної діяльності. Така діяльність здійснюється без створення юридичної особи, що дає можливість спільного використання майна та багато інших переваг. На сьогодні уже існують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 30 грудня 2011 р. № 1873 (далі – Методичні рекомендації). Однак їх прийняття не зупинило дискусії з приводу коректного відображення у фінансовій звітності результатів спільної діяльності, майна, переданого у спільну діяльність, зобов'язань спільної діяльності.

Серед вітчизняних учених облік спільної діяльності (за Міжнародними стандартами фінансової звітності) досліджував С. Голов [2]. Також у практичних виданнях мають публікації Т. Войтенко, Л. Плешонкова [1; 3], але в них, по-перше, пропонуються досить різні, протилежні, варіанти організації бухгалтерського обліку, по-друге, мало уваги приділяється методиці складання фінансової звітності учасників такої діяльності. Отже, питання нормативно-правового регулювання обліку спільної діяльності, практичні питання обліково-аналітичного забезпечення учасників спільної діяльності, зокрема організації обліку та складання фінансової звітності учасників такої діяльності, є нині актуальними.

Відповідно до ст. 1130-1132 Цивільного кодексу України спільна діяльність буває двох видів:

– просте товариство – зобов'язання учасників об'єднати вклади та спільно діяти заради досягнення певної мети;

– спільні дії – тільки зобов'язання спільно діяти заради досягнення певної мети без об'єднання вкладів.

Облік спільної діяльності за договорами простого товариства, звичайно, доручається вести одному з її учасників. ПСБО 12 «Фінансові інвестиції» розкриває методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції зі спільної діяльності та їх розкриття у фінансовій звітності. Стандарт вимагає здійснення окремого обліку спільної діяльності: оператор спільної діяльності веде бухгалтерський облік спільної діяльності без створення юридичної особи окремо від результатів власної господарської діяльності і складає окремий баланс та відповідні форми фінансової звітності спільної діяльності без створення юридичної особи. Оператор спільної діяльності визначається стандартом як учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік. Наявні Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи розкривають, яким чином за допомогою цього окремого балансу скласти баланс учасника спільної діяльності.

Виходячи з аналізу вищезгаданих Методичних рекомендацій та ПСБО 12, можна зробити висновок, що обліково-аналітичним забезпеченням учасників спільної діяльності без створення юридичної особи є:

- 1) баланс спільної діяльності, який складається оператором такої діяльності;
- 2) інші форми фінансової звітності, складені оператором (Методичні рекомендації не уточнюють, що це за форми);
- 3) реєстри бухгалтерського обліку, що веде учасник та відображає в них результати спільної діяльності (п. 19 ПСБО 12 «Фінансові інвестиції»).

Алгоритм складання фінансової звітності для підприємства, яке здійснює спільну діяльність, на сьогодні має такий вигляд:

- 1) кожний учасник складає баланс без урахування спільної діяльності, відображаючи внески до спільної діяльності у складі дебіторської заборгованості;
- 2) уповноважений учасник надає баланс спільної діяльності;
- 3) кожний учасник виділяє у балансі спільної діяльності частину, яка йому належить відповідно до його частки у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях, що визначена договором;
- 4) кожний учасник формує значення свого балансу з урахуванням своєї частки у спільно контрольованих активах та зобов'язаннях через постатейне складання значень відповідних рядків.

Аналізуючи цей алгоритм, можна дійти висновку, що він нагадує метод пропорційної консолідації, який ще нещодавно існував в МСБО 31 «Спільні підприємства» та був базовим методом обліку для учасників спільно контрольованих підприємств (jointly controlled entity). Цей стандарт наводив таке визначення: пропорційна консолідація – це метод обліку, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансовій звітності контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансовій звітності контролюючого учасника.

Таким чином, наявні Методичні рекомендації передбачають, по-суті, часткове застосування методу пропорційної консолідації. Чому часткове? По-перше, не застосовується пропорційна консолідація щодо доходів і витрат спільної діяльності та оператор не складає звіт про фінансові результати. Більше того, рекомендації взагалі не показують, яким чином включити у звітність учасника інформацію про доходи та витрати спільної діяльності. По-друге, консолідація передбачає процедуру елімінування результатів операцій між об'єктами, що потрапляють у периметр консолідації (у цьому випадку це учасник та сама спільна діяльність). Така процедура при складанні звітів відсутня.

З метою удосконалення нормативно-правового регулювання обліку спільної діяльності та складання фінансової звітності необхідно допрацювати наявні Методичні рекомендації у частині визнання учасником своєї частки у доходах та витратах спільної діяльності, еліміну-

вання результатів взаємних операцій, складання звіту про доходи та витрати спільної діяльності. Також необхідно допрацювати термінологію щодо назв звітності, яку складає оператор спільної діяльності. Всі перераховані заходи спрямовані на підвищення достовірності фінансової звітності, яка використовується відповідними користувачами для прийняття управлінських рішень та дотримання принципів обачності та превалювання сутності над формою.

Список використаних джерел: 1. *Войтенко Т.* Спільна діяльність у бухгалтерських проводках / Н. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 95 (757). – С. 28–43. 2. *Фінансовий облік* : підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с. 3. *Плешконкова Л.* Нове в обліку спільної діяльності без створення юридичної особи / Л. Плешконкова // Баланс. – 2003. – № 16 (454). – С. 51–57. 4. *International Accounting Standard 31 “Interests in Joint Ventures”* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias31_en.pdf.

УДК 657.28

І.М. Пліско, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: податок на прибуток, оподаткування, податкові різниці, податкові доходи, податкові витрати.

В існуванні будь-якої країни податкова система виступає одним з найважливіших економічних регуляторів та основою механізму державного регулювання економіки. Одним з найбільш складних у податковій системі можна виділити податок на прибуток, основними функціями якого є фіскальна та стимулююча, виконуючи які податок забезпечує насичення дохідної частини бюджету держави для задоволення потреб суспільства та створює умови для розвитку чи занепаду підприємств.

Проблемні питання оподаткування прибутку підприємств та визначення податкового тиску розглядалися багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами, молодими науковцями, спеціалістами у сфері практики оподаткування. Вагомий внесок у становлення теоретичних основ оподаткування зробили видатні економісти А. Сміт, Д. Рікардо, У. Джевонс, К. Менгер, Л. Вальрас, А. Маршалл, В. Парето, А. Пігу, А. Лаффер, М. Фрідмен.

Серед найбільш суттєвих розробок теоретичної основи системи оподаткування українськими вченими слід назвати праці М.Я. Дем'яненка, В.Л. Андрущенко, М.І. Бадида, О.І. Барановського, Б.М. Бордюка, В.М. Братішка, С.А. Буковинського, З.С. Варналія, О.Д. Василика, В.І. Грушко, А.І. Даниленка, О.Д. Данілова, В.М. Литвина, О.В. Нідзельської, С.В. Онишко, В.М. Опаріна, О.М. Пилипченка, А.М. Поддєрьогіна, Д.В. Полозенка, О.С. Редькіна, А.М. Соколовської, М.І. Сивульського, І.Г. Ткачука, В.М. Федосова та інших.

Значний доробок у теорію та практику прямого оподаткування внесли праці М.М. Садовенко, С.О. Левицької, Р.В. Шумського та інших.

У працях учених-економістів глибоко досліджено теоретичні аспекти проблеми оподаткування, особливості їх реалізації у специфічних умовах ринкової трансформації економіки, а саме: економічна сутність податку на прибуток, його роль та місце в податковій системі. Однак сучасні умови господарювання вимагають дослідження особливостей справляння податку на прибуток в умовах дії Податкового кодексу України.

Враховуючи вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» про те, що податкова звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, його організація повинна дозволяти отримувати всю необхідну інформацію для складання звітності за податками, зборами та обов'язковими платежами, а також контролювати розрахунки з бюджетом і фондами.

Інформацію щодо більшості податків, зборів і внесків отримують безпосередньо з даних бухгалтерського обліку. Найбільше проблем у підприємств виникає при визначенні суми податку на прибуток. Ускладнюють накопичення інформації для складання декларації про прибуток підприємства такі чинники:

– принципово різний підхід до моменту виникнення податкових доходів і доходів у фінансовому обліку, податкових витрат і витрат у фінансовому обліку;

– різний підхід до визначення об'єкта оподаткування;

– теоретична база ведення бухгалтерського обліку – це науково обґрунтована методологія з використанням своїх категорій, а теоретична база податкових розрахунків – це лише встановлені правила його ведення;

– принципово різне призначення бухгалтерської та податкової звітності: за даними першої бачимо фінансово-майновий стан господарюючого суб'єкта, а за даними другої – стан розрахунків з державою (бюджет та державні цільові фонди).

З метою визначення оподаткованого прибутку та суми податку на прибуток платники податку самостійно ведуть облік податкових доходів, податкових витрат та амортизаційних відрахувань і відображають їх у відповідних рядках декларації у порядку, визначеному законодавством. Вихідні дані для заповнення декларації про податок на прибуток та додатків до неї беруть з даних синтетичного та аналітичного обліку, окремого податкового обліку.

Такий облік можна організувати, деталізуючи субрахунки, насамперед витрат, виділяючи на них статті витрат, що не входять до податкових.

Дані про тимчасові та постійні податкові різниці, які мають враховуватися при визначенні податкового прибутку (збитку) звітного періоду, повинні накопичуватися в регістрах бухгалтерського обліку та узагальнюватися у зведеному регістрі. Проте на практиці виникає багато питань щодо накопичення інформації про податкові різниці, оскільки спеціальних регістрів не розроблено.

Отже, оскільки наявна система регістрів бухгалтерського обліку не передбачає накопичення інформації про податкові різниці, тому має бути розроблено ще один регістр для узагальнення інформації про податкові різниці звітного періоду. Відповідна інформація має бути представлена в розрізі класифікаційних груп податкових різниць з виділенням постійних податкових різниць та тимчасових податкових різниць. Також, на нашу думку, з метою гармонізації податкового і фінансового обліку та удосконалення фінансової звітності, в діючих формах доцільно розкрити інформацію про узгодження (приведення) фінансового результату та податкового прибутку (збитку).

Список використаних джерел: 1. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17 «Податок на прибуток»* : затв. Наказом МФУ від 28.12.2000 р. (зі змінами та доповненнями). 4. *Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні* : монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В., Турянський Ю. І.] ; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К. : Алерта, 2013. – 366 с. 5. *Інформація з інформаційно-правової системи ЛІГА* : ЗАКОН [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ЛІГА : ЗАКОН ПРЕМІУМ 9.1.5.

УДК 657

О.О. Сидоренко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНІСТІ

Ключові слова: облік, державний сектор, дебіторська заборгованість, суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, сумнівна дебіторська заборгованість, безнадійна дебіторська заборгованість.

Діяльність суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, як і приватних підприємств, пов'язана з розрахунками, у результаті яких може виникати як кредиторська, так і дебіторська заборгованість. Також можливі ситуації, за яких наявна дебіторська заборгованість

може бути з великою ймовірністю неповернута, тобто за своїм економічним змістом бути сумнівною, або безнадійною, залежно від ймовірності такого неповернення. Тому питання обліку дебіторської заборгованості є актуальними і потребують подальших досліджень.

Питання організації та обліку в бюджетних установах були та досліджуються такими вченими, як: П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник та інші [1; 2; 3; 6; 7]. Незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання щодо обліку дебіторської заборгованості у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, з урахуванням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, є маловивченими.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості суб'єкта державного сектору на певну дату, що виникає внаслідок обмінних та необмінних операцій [4].

Дія Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поширюється «на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності» [5], тобто й на суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Так, згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік повинен вестись з урахуванням певних принципів бухгалтерського обліку, зокрема принципів обачності та повного висвітлення:

- обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства [5];

- повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі [5].

Отже, якщо на звітну дату у суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі є дебіторська заборгованість, щодо якої існує сумнів у її неповерненні, то відповідно до принципу обачності бухгалтеру необхідно на цю суму зменшити дебіторську заборгованість (відобразити її чисту вартість), оскільки інакше фактично відбудеться порушення принципу обачності в частині завищення активів. Крім того, відсутність у фінансовій звітності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі інформації про сумнівну дебіторську заборгованість (дебіторська заборгованість відображена у повній сумі, незважаючи на велику ймовірність її неповернення) може негативно вплинути як на прийняття рішення посадовими особами суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі, так і зовнішніми користувачами.

Підсумовуючи вищезазначене, на нашу думку, суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, які мають інформацію про сумнівність повернення дебіторської звітності, повинні враховувати суму такої заборгованості у резерві сумнівних боргів, що буде сприяти відображенню у звітності суб'єкта бухгалтерського обліку в державному секторі повної, правдивої та неупередженої інформації про дебіторську заборгованість та в цілому активи такого суб'єкта.

Для розрахунку резерву сумнівних боргів пропонуємо використовувати метод абсолютної суми сумнівної дебіторської заборгованості, тобто в резерв включати всю суму дебіторської заборгованості, щодо якої з високою ймовірністю існує сумнів її неповернення, а під терміном «сумнівна дебіторська заборгованість» пропонуємо розуміти суму дебіторської заборгованості одного або декількох дебіторів, щодо якої існує значна невпевненість (сумнівність) у її поверненні. Наприклад, якщо кошторисом дебітора не передбачено витрат на покриття його зобов'язань у сумі, яку винні кредитору, і кредитору це стало відомо, то в нього існує значна невпевненість (сумнівність) у поверненні такої суми та всі підстави для визнання такої заборгованості сумнівною, або якщо дебітором є недержавне підприємство, яке знаходиться на стадії банкрутства, то також виникає значний сумнів у можливості повернення дебіторської заборгованості у сьогоднішній та майбутньому.

З метою нарахування резерву сумнівних боргів до Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі необхідно додати рахунок «Резерв сумнівних боргів», за кредитом

якого у кореспонденції з дебетом рахунку витрат відобразити суму сумнівної дебіторської заборгованості (суму резерву сумнівних боргів).

Таким чином, у результаті дослідження, окремих питань обліку дебіторської заборгованості у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі виявлено, що питання нарахування резерву сумнівних боргів у таких суб'єктів є недослідженим. У роботі обґрунтовано необхідність нарахування резерву сумнівних боргів, запропоновано метод його розрахунку та дано визначення поняття «сумнівна дебіторська заборгованість». Використання запропонованих пропозицій у практиці ведення обліку суб'єктами бухгалтерського обліку в державному секторі дасть можливість останнім формувати у звітності повну, правдиву та неупереджену інформацію, що є основною метою ведення бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел: 1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с. 2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир : Рута, 2006. – 472 с. 3. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с. 4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>. 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 6. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 443 с. 7. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.

УДК 657

А.В. Хмелевська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку та аудиту

К.Л. Семенов, магістрант з обліку і аудиту

Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: бухгалтерський облік, інтелектуальний капітал, визначення, розвиток.

Поширення теоретичних напрацювань та розробок з обліку інтелектуального капіталу, який є ознакою нової економіки – економіки знань, – вказує на актуальність узагальнення напрямів його розвитку.

Виявлено, що поняття інтелектуального капіталу в основному відносилось до сфери управління підприємством для розроблення стратегій, порівняння проектів. З розповсюдженням операцій купівлі-продажу інтелектуальних продуктів закономірно виникла необхідність облікового (вартісного) відображення об'єктів, які призводять до зростання ціни підприємства. Разом з тим в економічній літературі неодноразово наголошувалося на неспроможності бухгалтерської науки обліковувати ці «нові активи», де основна причина – використання принципу обачності. У результаті, на підприємствах інтелектуальний капітал не виділяється у вигляді окремого об'єкта обліку, що спонукає до розгляду, узагальнення та виявлення тенденцій розвитку досліджень загального та прикладного характеру.

Огляд наукової літератури посвідчує, що терміну «інтелектуальний капітал» приділяється все більше уваги. Одні автори ототожнюють це поняття з нематеріальними активами, інші – з гудвілом, треті – розширюють змістовну наповненість цієї категорії, четверті – ставлять на одному рівні з інтелектуальною власністю. Водночас слід зазначити, що хоча визначення інтелектуального капіталу переважно обмежені комерційною складовою функцій господарських одиниць, все більше наголошується на його ролі в економічних трансформаціях та розвитку, інноваційній діяльності підприємств.

Вбачаємо доцільним дослухатися до твердження, що з погляду бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал включає нематеріальні активи, що відображені на балансі підприємства (інтелектуальна власність), та знання, які не відображені в обліку – знання працівників, їх вміння, організаційну культуру тощо [1, с. 407]. Разом з тим сьогодні інтелектуальний капітал

вже не асоціюється лише з нематеріальними активами або лише з вартістю об'єктів інтелектуальної власності, або лише зі знаннями працівників. У визначеннях його сутності все більше наголошується на ролі в економічних трансформаціях та розвитку, інноваційній діяльності підприємств, формуванні й використанні інтелектуального та інноваційного потенціалу.

Дискусійними є підходи до дефініції структури інтелектуального капіталу стосовно ведення його обліку. Для організації обліку орієнтиром, на нашу думку, є те, що загальна тенденція підходів до аналізу та оцінювання складових інтелектуального капіталу закладена Міжнародною бухгалтерською федерацією (IFAC) [2], де у розроблених стандартах пропонується розглядати інтелектуальний капітал як такий, що структурно складається з трьох основних блоків: людський капітал, структурний або організаційний капітал та капітал відносин із зовнішнім середовищем. Враховуючи погляди на сутність та конструкцію, вважаємо, що для потреб бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал – це сукупність наявних інтелектуальних активів, що складають людський, структурний, ринковий капітал підприємства та забезпечують йому конкурентні переваги на ринку.

Узагальнення напрацювань вітчизняних науковців [1; 3, с. 101–106] вказує на розвиток бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу (інтелектуальних активів) підприємств в Україні стосовно двох альтернативних концепцій: вартісної та майнової. Згідно з першою, в бухгалтерському обліку визнається доцільним відображення усіх складових інтелектуального капіталу – організаційні, людські, клієнтські активи; за другою – лише тієї частини інтелектуального капіталу, що є власністю підприємства, тобто об'єкти права інтелектуальної власності (ОПВ). При усій привабливості вартісної концепції поширеною є майнова, яка враховує особливості діючої методології бухгалтерського обліку в Україні, одночасно забезпечуючи інформаційні потреби управління. Поясненням є те, що при її застосуванні для вирішення проблеми охоплення усіх складових інтелектуального капіталу можливі два напрями, а саме: поряд з відображенням інтелектуальних активів, що не є ОПВ, у позабалансовому обліку, використовувати наявні моделі, системи, що забезпечують управління інтелектуальним капіталом підприємства без застосування грошового вимірника.

Питання вимірювання вартості інтелектуального капіталу посилюється складністю його оцінювання. Підтвердженням цьому є відсутність єдиної оптимальної методики його виміру. Так, за підрахунками К. Свейбі [4] станом на січень 2015 р. нараховується 42 методи вимірювання вартості інтелектуального капіталу. Щодо бухгалтерських методів кількісного виміру інтелектуального капіталу, встановлено, що вони орієнтовані як на зовнішню оцінку (при виникненні гудвілу), так і на внутрішню (при створенні нематеріальних активів).

В цілому ж, теоретичні напрацювання науковцями щодо обліку інтелектуального капіталу узагальнено у вигляді чотирьох підходів, які доцільно покласти в основу його подальшого розвитку: класичний підхід до обліку інтелектуального капіталу відповідно до нормативно-правових актів; суцільний облік усіх складових інтелектуального капіталу; облік на основі ототожнення інтелектуального капіталу з гудвілом чи його частиною; облік інтелектуального капіталу відповідно до теорії «синергетичних ефектів».

Так, напрями удосконалення класичного підходу до обліку інтелектуального капіталу, зокрема, передбачають: вибір концепції бухгалтерського відображення інтелектуального капіталу; пропозиції моделей надання інформації про інтелектуальний капітал підприємства на основі майнової приналежності об'єктів інтелектуального капіталу для відокремлення складових інтелектуального капіталу, що впливають на фінансові результати підприємства від тих, вплив яких через неможливість їх трактування як майна згідно з чинною обліковою методологією нівелюється; деталізацію структурних елементів інтелектуального капіталу підприємства для організації його обліку з метою забезпечення управління.

Напрями розвитку обліку за окремими складовими інтелектуального капіталу передбачають: уточнення критеріїв їх віднесення до складу активів; формування класифікації об'єктів обліку інтелектуального капіталу; розроблення моделей їх обліку та залучення поширених у закордонній практиці; внесення відповідних доповнень до робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємства тощо.

В останньому з підходів приваблює урахування виникнення синергетичних ефектів та теорії інтелектуального капіталу, що дозволяє відобразити просторову модель інформації про вартість підприємства, яка надається системою бухгалтерського обліку, в порівнянні з ринковою вартістю [5], показує невраховані в бухгалтерському обліку явища та об'єкти, що сприятиме усуненню невідповідностей облікової системи умовам нової економіки.

Список використаних джерел: 1. *IFAC. 1998. Measurement and Management of Intellectual Capital* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.gsom.spbu.ru/files/upload/niim/publishing/papers/volkov_garanina. 2. *Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку* : монографія / С. Ф. Голов. – К. : ЦНЛ, 2007. – 522 с. 3. *Легенчук С. Ф. Дослідження з обліку і контролю інтелектуального капіталу в Україні: аналіз результатів та напрями розвитку* / С. Ф. Легенчук // Вісник Донецького університету економіки та права. – 2009. – № 2. – С. 101–106. 4. *Sveiby K. E. Methods for Measuring Intangible Assets* [Електронний ресурс] / К. Е. Sveiby. – Режим доступу : <http://www.sveiby.com>. 5. *Методичні особливості бухгалтерського обліку об'єктів права інтелектуальної власності* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dt-kt.net/articles/article-125/>.

УДК 657

О.А. Шевчук, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Ключові слова: облік, децентралізація, центр відповідальності, доходи, витрати, прибуток.

Облік за центрами відповідальності щодо впровадження проекту диверсифікації – це облік, за якого доходи і витрати, отримані в результаті реалізації проекту, акумулюються і відображаються у звітах на певних рівнях управління. Отже, завданням обліку за центрами відповідальності при диверсифікації господарської діяльності підприємства є узагальнення даних про витрати та доходи за визначеним, згідно з проектом, конкретним центром відповідальності для того, щоб відхилення можна було віднести до прав та відповідальності чітко конкретної особи. Кожне підприємство має власну концепцію центрів відповідальності через визначення організаційної структури з наявністю та взаємодією його підрозділів. Підрозділи підприємства виконують різні функції і можуть мати різну назву: цехи, відділи, служби, департаменти, секції тощо. Ці підрозділи очолюють призначені вищим керівництвом відповідальні особи (менеджери, завідувачі), які наділяються відповідними повноваженнями та несуть відповідальність за результати діяльності.

Перевагами децентралізації є можливість вищого керівництва зосередитися на глобальних стратегічних проблемах і рішеннях щодо стратегії розроблення та впровадження диверсифікації господарської діяльності. Право оперативного прийняття рішень на відповідних рівнях управління передається для прийняття тими менеджерами, які найглибше розуміють суть проблеми. При цьому менеджери-спеціалісти набувають більшого досвіду управління, що дає їм змогу з часом обіймати посади у складі вищого керівництва. Недоліками децентралізації є ускладнення процесу координації діяльності щодо складових проекту диверсифікації; можливість появи нездорової внутрішньої конкуренції; збільшення витрат на утримання обслуговуючого персоналу для таких менеджерів-спеціалістів. Як свідчить зарубіжний досвід, у великих фірмах, щоб уникнути небезпеки втратити контроль, вище керівництво намагається якомога глибше контролювати рішення менеджерів нижчого рівня, не підмінюючи водночас їхньої функції приймати рішення. Отримання менеджером права самостійно приймати рішення під час реалізації проекту диверсифікації означає водночас і відповідальність за його наслідки. Тому підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності у цьому проекті, має назву центру відповідальності. Центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. У системі управління вищий керівник має контролювати й оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а вони, у свою чергу, повинні здійснювати самоконтроль та інформувати вище керівництво про результати діяльності. Для здійснення такого контролю та забезпечення підзвітності менеджерів необхідна відповідна система обліку, яка б

забезпечувала збирання, оброблення і передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Такою системою обліку є облік за центрами відповідальності щодо діяльності з впровадження диверсифікації господарської діяльності [1, с. 90].

Облік відповідальності – система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності. Ефективна система обліку за центрами відповідальності ґрунтується на таких принципах: менеджери відповідають тільки за ту діяльність, що перебуває під їхнім контролем; менеджери беруть участь у визначенні цілей, за якими оцінюватиметься їхня діяльність; менеджери намагаються досягти поставленої перед ними та їхніми підрозділами мети; чітка визначеність значення обліку в системі заохочення працівників; звіти про виконання бюджетів складаються регулярно і використовуються практично для оцінки діяльності центрів відповідальності [2].

Завданням обліку за центрами відповідальності є не стільки контроль, скільки допомога в організації самоконтролю. Отже, головною метою обліку відповідальності є допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінюванні результатів діяльності. Створення та функціонування системи обліку за центрами відповідальності в результаті впровадження проекту диверсифікації господарської діяльності передбачає: визначення центрів відповідальності, складання бюджету для кожного центру відповідальності, регулярне складання звітів про виконання завдань і понесені витрати (отримані доходи), аналіз причин відхилень та оцінювання діяльності центру.

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення прав та обов'язків у понесенні витрат та забезпечення доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів у досягненні результатів проекту диверсифікації. У зв'язку з цим першим кроком організації такого обліку є виділення відповідних центрів з метою закріплення відповідальності. Для виділення центрів відповідальності, насамперед, беруть до уваги організаційну та технологічну структури підприємства, посадові інструкції, які встановлюють права й обов'язки конкретних працівників. Відмінності у характері відповідальності менеджерів за результати проекту диверсифікації дають змогу виокремити такі типи центрів відповідальності: центри витрат, центри доходу, центри прибутку [3].

Центр витрат – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходів і збільшення активів із забезпечення цього та наступних проектів диверсифікації діяльності підприємства.

Центр доходу – центр відповідальності, керівник якого контролює доходи від результатів диверсифікації, але не контролює витрати на виробництво продукції або придбання товарів, необхідних для впровадження проекту диверсифікації. Керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу. Отже, йдеться не про відсутність контролю витрат взагалі, а про відсутність прямого зв'язку між витратами центру та його доходом.

Центр прибутку – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати й доходи з метою збільшення активів для цього та наступних проектів диверсифікації. Саме наявність прямого зв'язку між витратами та доходами дає керівнику підрозділу змогу контролювати прибуток, отриманий від результатів проекту диверсифікації. Отже, основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

Отже, різний характер і масштаби, які визначені вищим керівництвом при впровадженні проектів диверсифікації для центрів відповідальності, визначають різний підхід до оцінювання їхньої діяльності. Загальний підхід до вибору показників оцінювання діяльності центрів відповідальності за впровадження проекту диверсифікації передбачає дотримання таких критеріїв: взаємозв'язок з цілями диверсифікації, баланс короткотермінових і довготермінових цілей, відображення ключової діяльності керівництва, відображення результатів діяльності працівників, зрозумілість для працівників, можливість використання для оцінювання й заохочення працівників у досягненні результатів диверсифікації, об'єктивність і відносна простота розрахунку, послідовність і регулярність використання.

Список використаних джерел: 1. Герасименко С. С. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : монографія / С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько. – Суми : ДВНЗ УАБС

НБУ, 2010. – 162 с. 2. Лігоненко Л. О. Антикризове управління підприємством: теоретично-методологічні засади та практичний інструментарій / Л. О. Лігоненко. – К. : КНТЕУ, 2001. – 580 с. 3. Shank, J. C. Strategic Cost Management / J. C. Shank, V. Govindarajan. – New York : Free Press, 2013.

УДК 657.471

О.О. Андросенко, канд. екон. наук, викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

В.В. Гливенко, канд. екон. наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ КОНДИТЕРСЬКОЇ ГАЛУЗІ

Ключові слова: загальновиробничі витрати, постійні витрати, змінні витрати, нормальна потужність, виробнича потужність, калькулювання собівартості продукції.

Проблеми розподілу загальновиробничих витрат зумовлені потребою достовірного визначення собівартості та рентабельності продукції. Крім цього, в умовах науково-технічного прогресу простежується тенденція до збільшення питомої ваги загальновиробничих витрат у структурі виробничих витрат, що спонукає до пошуку ефективних методів їх розподілу.

Результати проведеного дослідження свідчать, що у П(С)БО 16, Методичних рекомендаціях № 373 та ПКУ існують розбіжності щодо визначення і складу загальновиробничих витрат, зокрема за кількістю статей та їх змістом.

На кондитерських підприємствах Чернігівської області питома вага загальновиробничих витрат у собівартості продукції досить значна. Так, за видами продукції вона становить: 1) виробництво фруктової та молочної карамелі – 14,2 %; 2) виробництво глазуrowаних і неглазуrowаних цукерок – 13,7 %; 3) виробництво цукрового та піскового печива – 11,9 %; 4) виробництво роздрібних сортів цукерок (драже, вафлі) – 15,4 %.

Аналіз структури статей загальновиробничих витрат кондитерських підприємств Чернігівської області свідчить, що найбільшу питому вагу мають витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією основних засобів – 46,3 %. Частки витрат за іншими напрямками є такими: витрати на управління виробництвом – 28,1 %; витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва – 9,2 %; інші витрати (пожежна охорона, реактивна електроенергія, міська дезстанція, лікарняні та ін.) – 13,7 %. Незначну частку становлять витрати, пов'язані з охороною праці, – 1,4 %. Такі відхилення у складі загальновиробничих витрат відбуваються через відсутність єдиного підходу до структури цих витрат для кондитерських підприємств та недосконалість нормативних документів.

Згідно з П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. Слід зазначити, що абсолютно точного поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні досягти важко, оскільки деякі з цих витрат можна вважати змішаними, які містять у собі постійну та змінну частини. Важливим питанням організації та методології обліку витрат виробництва на досліджуваних підприємствах є розподіл загальновиробничих витрат щодо бази розподілу за нормальної потужності. При розрахунку нормальної потужності підприємства мають врахувати змінний режим роботи, тенденцію попиту на продукцію, проте визначити її у багатьох випадках досить складно. Отже, фактично визначення нормальної потужності підприємств існує тільки в системі бухгалтерському обліку.

Як зазначала у своєму дослідженні А.В. Озеран, можна виділити декілька способів вимірювання нормальної потужності. Перший (якщо підприємство виготовляє тільки один вид продукції) полягає у використанні вихідних даних виробництва, наприклад, кількість готової продукції, яка повинна бути виготовлена впродовж одного чи декількох років або операційних циклів. Якщо ж на підприємстві одночасно виготовляється декілька видів продукції, то застосовуються вхідні значення виробничого процесу (наприклад, прямі години праці, машино-години, пряма заробітна плата, прямі витрати матеріалів тощо) [1].

Підтримуємо позицію науковців, згідно з якою на кондитерських підприємствах пропонується нормальну потужність визначати на основі фактичних даних за останні декілька звітних періодів. Фактична потужність за звітний період може відрізнятись від нормальної як у бік збільшення, тоді витрати у межах нормальної потужності списуються на виробничу собівартість продукції, а витрати понад норми – на фінансові результати, так і зменшення, коли всі загальновиробничі витрати списуються на виробничу собівартість. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Перед тим, як обчислювати нормальну потужність, кондитерське підприємство повинно визначитись щодо бази розподілу загальновиробничих витрат.

Розподіл загальновиробничих витрат і віднесення їх на той чи інший калькуляційний об'єкт має виключно важливе значення у процесі калькулювання собівартості кондитерської продукції. Але, як показують проведені нами дослідження, на кондитерських підприємствах спостерігаються значні спрощення у методах розподілу витрат на виробництво між видами виробництва, виробами, що калькулюються тощо. Витрати з обслуговування виробництва та управління майже всюди розподіляються пропорційно заробітній платі виробничих працівників, хоча між цими показниками немає економічного зв'язку. Крім того, недоліки застосування цієї бази стають ще більш суттєвими з підвищенням рівня автоматизації виробництва [1].

В умовах упровадження автоматизованих ліній у виробництво розподіл загальновиробничих витрат, у першу чергу витрат на утримання та експлуатацію устаткування, проводиться пропорційно машино-годинам, затраченим на виробництво окремих калькуляційних об'єктів, що, безумовно, сприяє підвищенню точності калькуляції. Але «... частина цих витрат, наприклад, заробітна плата цехових механіків... відноситься до витрат... кожної групи устаткування і сама потребує попереднього розподілу пропорційно до тієї чи іншої бази. До того ж необхідно додатково організувати облік фактичного часу роботи кожного верстата та його використання при виготовленні різних видів продукції, що випускається» [1, с. 184]. Втім, підтримуємо тих економістів, які за одну з перспективних баз розподілу накладних витрат вказують години роботи виробничого устаткування. Однак слід зазначити, що відсутність лічильників на машинах і як результат – ускладнення фіксації витрат часу на виготовлення окремих кондитерських виробів робить проблематичним використання цієї бази для розподілу накладних витрат.

Обсяг готової продукції є ще однією базою розподілу, яку, на нашу думку, доцільно використовувати на кондитерських підприємствах України із попроцесною калькуляцією і де виготовляється один вид продукції. Цей метод розподілу загальновиробничих витрат є невинуватим у випадку, якщо на виробництво окремого виду продукції витрачається різна кількість годин або вироби мають суттєво різну вагу і вартість. Однак, якщо підприємство виготовляє визначений вид продукції, поділене на центри відповідальності, а непрямі витрати відносять до певного виробництва, що є центром витрат, то розподіл загальновиробничих витрат кожного центру відповідальності між окремими найменуваннями продукції завдяки визначенню одиниць випуску продукції буде найбільш оптимальним прийомом для обчислення достовірної собівартості окремих видів кондитерської продукції.

Таким чином, проведені дослідження обліку витрат на підприємствах кондитерської промисловості засвідчили, що за базу розподілу загальновиробничих витрат на більшості з них використовують прямі витрати на оплату праці. Слід зауважити, що частка заробітної плати в собівартості кондитерської продукції становить 13 %, а прямих матеріальних витрат (сировина і матеріали, допоміжні матеріали, тара і тарні матеріали) – 74–87 %. Відповідно, на кондитерських підприємствах доцільно розподіляти загальновиробничі витрати прямо пропорційно прямим матеріальним витратам, оскільки останні є визначальним чинником зміни загальновиробничих витрат.

Список використаних джерел: 1. Озеран А. В. Управлінський облік витрат на підприємствах кондитерської галузі України : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Озеран Алла Володимирівна. – К., 2001. – 194 с.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ З КОНТРАГЕНТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: дебіторська заборгованість, облік, безнадійна заборгованість, сумнівна заборгованість.

Виникнення дебіторської заборгованості є результатом продажу підприємством продукції і товарів, виконання робіт, надання послуг з наступною їх оплатою. У сучасних умовах господарювання підприємства змушені працювати на таких умовах у зв'язку з наявністю значної конкуренції на ринках збуту та приваблювати таким чином покупців (замовників).

Станом на кінець 2014 року питома вага дебіторської заборгованості в оборотних активах підприємств України становила значну частку – 59,99 % [1]. Така заборгованість може погашатися у строк, передбачений договорами, а може переходити в сумнівну і безнадійну у зв'язку з невиконанням зобов'язань контрагентів, порушенням нормального операційного циклу щодо перетворення цієї заборгованості у грошові кошти, в результаті чого відбувається погіршення платоспроможності підприємства та зниження ефективності господарської діяльності. Існування проблеми неплатежів свідчить про необхідність пошуку нових методів оптимізації дебіторської заборгованості та вдосконалення її обліку.

В Україні методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. за № 237 (зі змінами і доповненнями). У п. 6 зазначеного стандарту зазначено, що поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю [2].

Умовами визнання дебіторської заборгованості активом є:

- 1) ймовірність отримання суб'єктом господарювання економічних вигід у майбутньому;
- 2) можливість достовірно визначити суму дебіторської заборгованості.

Помилковим є врахування у складі дебіторської заборгованості за продукцією, товарами, роботами, послугами безнадійної заборгованості. Згідно з п. 3 П(С)БО 10 безнадійною дебіторською заборгованістю є поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності [2]. У такому випадку порушується перша умова щодо визнання дебіторської заборгованості, тобто відсутність ймовірності отримання суб'єктом господарювання економічних вигід у майбутньому. Отже, безнадійна заборгованість не є активом і не повинна відображатися у балансі підприємства.

Слід звернути увагу на те, що дебіторська заборгованість за розрахунками з контрагентами повинна відображатися за первісною вартістю на дату її виникнення та за чистою реалізаційною вартістю на дату складання балансу. Для визначення останньої необхідно обчислювати величину резерву сумнівних боргів.

Величину резерву сумнівних боргів відповідно до п. 8 П(С)БО 10 визначають за допомогою застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості або за допомогою застосування коефіцієнта сумнівності [2]. Для дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги при невеликій кількості дебіторів більш доцільно використовувати метод абсолютної суми сумнівної заборгованості, а для заборгованості при постійному продажу продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг з великою кількістю дебіторів та за умови наступної оплати – метод застосування коефіцієнта сумнівності.

Ефективне управління дебіторською заборгованістю дозволить вести реальний (достовірний) облік майбутніх економічних вигід від надання кредитів контрагентам та здійснювати прогнозування грошових надходжень від контрагентів та своєчасно погашати власні кредиторські зобов'язання.

Бухгалтерський облік дебіторської заборгованості повинен передбачати здійснення:

- перевірки правильності та законності заповнення первинних документів щодо продажу продукції, товарів, надання послуг та виконання робіт;
- контролю своєчасності складання рахунків та щоденний контроль за фактами оплати виставлених рахунків;
- оцінювання реальної вартості дебіторської заборгованості;
- формування резерву сумнівних боргів;
- своєчасного нарахування штрафів, пені за прострочення оплати;
- контролю наявності безнадійної заборгованості;
- оцінювання втрачених економічних вигід, пов'язаних з невикористанням коштів у вигляді дебіторської заборгованості.

Для відстеження строків своєчасного погашення заборгованості контрагентами підприємства слід застосовувати відомості аналітичного обліку за кожним дебітором.

Ефективна організація обліку дебіторської заборгованості дозволить вчасно виявити проблемні моменти та вжити заходи щодо відновлення та/або підвищення платоспроможності підприємства.

Список використаних джерел: 1. Діяльність суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] : статистичний збірник. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 2. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.

УДК 657

М.В. Косминко, асистент кафедри обліку, аудиту і економічного аналізу
Буковинський державний фінансово-економічний університет, м. Чернівці, Україна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: управлінський облік, система управління, інформаційна система, KPI, ABC, EPM, BI, TOC.

Система управління бізнесом постійно еволюціонує відповідно до змін зовнішнього та внутрішнього середовища. На певному етапі управлінський облік посів вагоме місце в її інформаційному забезпеченні.

Взагалі система управлінського обліку в своїй історії пройшла декілька етапів:

- ера зародження (наскальні малюнки, записи тощо);
- середньовіччя (зародження подвійної бухгалтерії);
- промислова ера (стандартна калькуляція);
- ера депресії та економічної кризи (перегляд доцільності повного розподілу витрат);
- споживчий підхід до управлінського обліку (система ABC, причинно-наслідковий зв'язок витрат та їх факторів);
- інтелектуальний управлінський облік (пошук напрямів подальшого розвитку компанії) [3].

Управлінський облік розглядається як професія, яка включає в себе партнерство у прийнятті управлінських рішень, плануванні і системі управління продуктивністю, допомога у формуванні фінансової звітності та організації контролю, для підтримки системи управління у розробленні та реалізації стратегії організації [2].

На сучасному етапі інформаційна база управлінського обліку виходить далеко за межі підприємства та спрямована, головним чином, на зовнішнє середовище. Розглянемо тенденції розвитку інтелектуального управлінського обліку.

Зміщення акцентів від продукту до каналів збуту. Насамперед, сучасний управлінський облік повинен допомогти реалізувати продукт чи послугу та виконати певну маркетингову функцію. Передові управлінські інформаційні системи дозволяють організувати управлінський облік за каналами збуту продукції, провести аналіз споживачів тощо [3].

Розширення ролі управлінського обліку в управлінні ефективністю підприємства (EPM) [3]. Управління ефективністю діяльності підприємства – це інтеграція різних методів (BI, KPI тощо) для досягнення стратегії розвитку та бажаних фінансових результатів. Ключові показники діяльності компанії часто відображаються у вигляді графіків та табло в сучасних

ERP системах. Основний принцип у підході управління на основі ЕРМ – інтеграція, тобто можливість пов'язати між собою ключові оціночні показники діяльності компанії.

Перехід до прогностичного управлінського обліку. Це пояснюється не стільки нерелевантністю бухгалтерської інформації, скільки зміною потреб менеджерів від потреби у звітності та аналізі витрат, до підтримки прийняття рішень та плануванні витрат [3].

Такі управлінські інструменти, як бізнес-аналітика (BI) та аналіз великого масиву даних вбудовані в підхід управління на основі ЕРМ [3]. Це значно розширює можливості аналізу інформації та створює додаткові конкурентні переваги компанії.

В умовах різноманітності інструментів характеристикою розвитку сучасного управлінського обліку є інтеграція та удосконалення його методик (ABC-costing, Теорія обмежень (TOC) тощо) [3].

Розвиток управлінських інформаційних технологій та систем. Це постійний процес, що супроводжується підвищенням вимог до програмного забезпечення та обладнання, часу та швидкості реагування ІТ-служб на запити користувачів, необхідності фіксації здійсненої роботи кожного користувача системи.

Необхідність покращення професійних компетенцій управлінських бухгалтерів. Це стосується освоєння передових методик управлінського обліку та компетенцій з управління витратами компанії, управління змінами. Підтвердженням компетенції вважається проходження професійної сертифікації та тестування, участь у PDM програмах, семінарах тощо. Вважається, що основними бар'єрами у впровадженні системи управлінського обліку та методології ЕРМ є соціальні, поведінкові та культурні.

Список використаних джерел: 1. *Аверчев И. В.* Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2007. – 512 с. 2. *Стандарти управлінського обліку* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.imanet.org/resources_and_publications. 3. *Cokin G.* Top 7 trends in management accounting [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imanet.org>.

УДК 657.1:674.8

О.О. Августова, аспірант кафедри бухгалтерського обліку

Науковий керівник: **В.В. Сопко**, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ОБЛІК ВІДХОДІВ РИБОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: облік відходів, відходи виробництва, вторинні матеріальні ресурси, рибопереробні підприємства.

Практично в усіх галузях промисловості, в тому числі і в рибопереробній підгалузі, важливе значення має вирішення проблеми поліпшення якісних характеристик матеріальних ресурсів, що використовуються, їх комплексної переробки, оскільки зниження рівня матеріальних витрат у цілому по промисловості на 1 % приводить до зниження загальних витрат виробництва більш як на 0,7 %. Це свідчить про визначальний вплив матеріальних витрат на рівень собівартості продукції. Відходи – неминучі супутники випуску продукції. Саме тому рибопереробні підприємства мають раціонально використовувати сировину і здійснювати облік відходів, який забезпечується достовірним визначенням фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом рибної продукції.

Питанню визначення та обліку виробничих відходів приділено значну увагу у фундаментальних дослідженнях вітчизняних авторів, а саме М. Воскобойніка, Л. Ганечка, В. Громова, З. Гуцайлюка, М. Денщикова, А. Ліфанчика, С. Максимова, О. Сайко, В. Сопка та ін.

Для чіткого розуміння сутності такого поняття, як «відходи», необхідно провести детальне дослідження змістового наповнення. В економічній літературі мають місце такі поняття:

1. Відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, що утворилися під час виробництва продукції або виконання робіт і втратили цілком або частково вихідні споживчі властивості [2]; це залишки сировини, які утворюються в процесі виготовлення продукції, що не повністю втратили споживчу цінність початкової сировини та які можуть

бути використані в народному господарстві як сировина чи добавки до неї [3]; частина основних чи допоміжних ресурсів, що не використовується або утворюється в технологічному процесі, яка виводиться з процесу з метою розсіяння, захоронення в природному середовищі, рекуперації або утилізації [4].

2. Вторинні матеріальні ресурси – відходи виробництва та споживання, що утворюються в народному господарстві [2].

3. Вторинна сировина – вторинні матеріальні ресурси, які в даний час можуть повторно використовуватися у народному господарстві [2].

Отже, відходи виробництва на промислових підприємствах, де здійснюється комплексна переробка сировини, варто розглядати як вихідну сировину і матеріали для подальшого їх використання.

Побудова обліку відходів потребує, насамперед, визначення об'єкта, який забезпечує здійснення діючого обліку і контролю за всіма циклами виробничого процесу. До відходів рибопереробних підприємств відносять голови, кістки, шкіру, плавники, ікру, молоко, луску, візга, хрящі, жир. Загальна кількість відходів, у тому числі харчових, залежить від виду, розміру риби і ступеня її оброблення. Найбільшу кількість відходів одержують під час оброблення риби на філе без шкіри і кісток. Так, у разі використання спеціальних агрегатів для оброблення, наприклад сардини, відходи становлять від 38,2 до 40 % маси риби. Під час сортування і збирання готової рибної продукції зазвичай утворюються відходи у вигляді рваної, дрібної або несортової риби, що не задовольняє вимоги стандартів, які висуваються до готової продукції; ці відходи використовуються для виробництва кормових і технічних продуктів.

Обов'язковість оприбуткування відходів з виробництва є однією з умов їх подальшого ефективного використання. Зокрема, на рибопереробних підприємствах одержання відходів документується накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11). Накладна-вимога складається у двох примірниках і підписується особою, що передає зазначені запаси, та їх одержувачем.

Наступним кроком під час побудови обліку відходів потрібно визначитися з рахунком, який надасть можливість узагальнювати інформацію про утворення та використання відходів. Ураховуючи технологічні особливості рибопереробних підприємств доцільно розглядати відходи як вторинні матеріальні ресурси. Тому, підтримуючи пропозиції вчених [1; 5], пропонуємо ввести окремий рахунок 29 «Відходи виробництва» із відповідними аналітичними рахунками для ведення обліку відходів на підприємствах з переробки риби.

Під час організації обліку відходів важливим питанням є визначення порядку їх оцінювання. У зв'язку з тим, що вони утворюються паралельно з виходом готової продукції та формуванням незавершеного виробництва, зменшуючи вартість останніх. Основна складність тут полягає в тому, що одержання відходів не є метою виробництва і на їх створення спеціально праця не використовується. Оцінювання відходів виробництва, як складової частини запасів підприємства, регулюється П(С)БО 9 «Запаси» [6], яким встановлено, що вони можуть бути оцінені за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю, тобто вартістю, за якою можна придбати такі відходи. У П(С)БО 16 «Витрати» [7] передбачено оцінювання виробничих відходів за справедливою вартістю або за ціною їх можливого використання. Вважаємо, що для оцінювання виробничих відходів, що підлягають переробленню, необхідно застосовувати такий спосіб: ціна їх можливого використання (для відходів виробництва, які будуть використані на підприємстві як вторинна сировина).

Висновок. Одним із найважливіших завдань рибопереробних підприємств є раціональне використання сировини за допомогою комплексного перероблення риби. Облік відходів, як вторинної рибної сировини, забезпечується достовірним визначенням фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом рибної продукції, контролем використання матеріальних ресурсів і грошових коштів.

Список використаних джерел: 1. Гуцайлок З. В. Проблеми організації та методики бухгалтерського обліку у харчових виробництвах / З. В. Гуцайлок // Незалежний аудитор. – 2013. – № 3. – С. 8–13. 2. ДСТУ 25916-83 Ресурси матеріальні вторинні. Терміни і визначення [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : <http://vsegost.com/Catalog/39/39216.shtml>. 3. ДСТУ 2431-94 Відходи текстильні. Терміни та визначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/vidhodi-tekstilni-termini-ta-viznachennja-std525.html>. 4. ДСТУ 2156-93 Безпечність промислових підприємств. Терміни та визначення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://text.normativ.ua/doc3429.php>. 5. Пилипів Н. І. Облік виробничих відходів як передумова їх ефективного використання (на прикладі комплексних деревообробних підприємств) / Н. І. Пилипів, Ю. В. Максимів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 2. – С. 24–40. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від від 20.10.1999 р. №246 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/2bid17066.html>. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

УДК 657:336.1

К.О. Обиход, аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Науковий керівник: **Є.В. Калюга**, д-р екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна

ВИДИ КОШТОРИСІВ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Ключові слова: доходи, витрати, фонди, первинний, затверджений, підсумковий.

Національна академія аграрних наук України (далі – НААН) є головним розпорядником бюджетних коштів, у підпорядкування якого включена мережа науково-дослідних установ. Відповідно до чинного законодавства державне фінансування та власні надходження установи державного сектору на бюджетний період планують і використовують за кошторисом. На підставі доходів розписують витрати, тому доцільно розглянути роль і відображення коригувань щодо надходжень і розподілу видатків протягом бюджетного року.

Кошторис суб'єктів державного сектору – фінансовий документ, в якому наведено показники доходів і видатків, запланованих для здійснення діяльності у поточному бюджетному періоді, тобто він є інструментом планування фінансової діяльності, виконує роль бізнес-плану для установи. Законодавчим фактором реформування бухгалтерського обліку в державному секторі стала Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки» [1], якою визначено конкретні кроки реалізації поставлених завдань у сфері державних фінансів із метою вдосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів.

У процесі аналізу сутності та складу кошторису в інших країнах встановлено, що загальний і спеціальний фонди установи знаходять відображення в одному документі (Україна, Казахстан, Киргизстан, Узбекистан), а в деяких (Білорусь, Молдова, Росія) – у двох, до складу яких входять бюджетний кошторис і кошторис доходів і витрат спеціальних (позабюджетних) коштів або план фінансово-господарської діяльності. Вважаємо за доцільне складати один документ – кошторис суб'єктів державного сектору, в якому згруповано джерела формування за кожним видом надходжень і розподіл видатків, що покращує проведення аналітичних і контрольних робіт.

У процесі дослідження виявлено відсутність термінології розпізнання видів кошторису залежно від сформованих і внесених уточнень протягом бюджетного періоду. На підставі аналізу міжнародного законодавства [2, с. 53; 3, с. 191] і НП(С)БОДС пропонуємо застосовувати такі види кошторисів: первинний, затверджений, підсумковий. Розглянемо види кошторисів на об'єкті дослідження – НААН.

Первинний – це кошторис, запропонований суб'єктом державного сектору для затвердження на плановий бюджетний період. Тобто планові та розрахункові показники суб'єктів державного сектору, які вносяться на затвердження органам управління. Наприклад, після

ухвалення Закону України «Про Державний бюджет України» Міністерство фінансів України та місцеві фінансові органи інформують Президію НААН про обсяги фінансування діяльності установи загальним фондом державного бюджету на наступний рік за різними бюджетними програмами. Президія НААН проводить збори та виносить Постанову «Про бюджетне фінансування Національної академії аграрних наук України» на відповідний рік. До Постанови складають додатки, в яких міститься розподіл асигнувань за напрямками використання бюджетних коштів академією. Після одержання лімітних довідок збирають первинні кошториси по науково-дослідних установах, які формуються з урахуванням фактичних даних поточного року та планових розрахунків на наступний рік.

У процесі погодження первинного кошторису з головним розпорядником усуваються всі розбіжності. НААН подає Мінфіну та місцевим фінансовим органам первинні проекти зведених кошторисів. Мінфін надсилає Казначейству для реєстрації, обліку та виконання затверджений розпис державного бюджету. Якщо пакет документів проходить погодження в органах Казначейства, то НААН затверджує кошториси науково-дослідним установам на бюджетний рік, відповідно формує затверджений кошторис. Саме він є підставою для здійснення діяльності згідно з законодавством, прийнятим на бюджетний рік. Тобто це первинний кошторис із внесеними поправкам органів управління.

Науково-дослідні установи функціонують на підставі затвердженого кошторису. Протягом бюджетного року можливе внесення змін до фінансування установи державного сектору, які повинні відобразитися у кошторисі та контролюватися органами управління. Тобто НААН і територіальні органи Казначейства здійснюють контроль за відповідністю розподілу показників кошторису даним бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора та ведуть облік будь-яких змін. У результаті внесення поправок протягом бюджетного періоду установа формує фінансову звітність за рік, складовою якої буде підсумковий кошторис суб'єкта державного сектора. Підсумковий – це кошторис, скоригований на резерви, перехідні суми, трансферти, асигнування, додаткові асигнування й інші законодавчо або нормативно затвержені зміни, що відбуваються протягом бюджетного періоду.

У процесі дослідження кошторису установ державного сектору зроблено висновок, що:

- кошторис є інструментом планування фінансової діяльності, виконує роль бізнес-плану для установи;
- доцільно складати єдиний документ – кошторис суб'єктів державного сектору, в якому згруповано джерела формування за кожним видом надходжень і розподіл видатків, що покращує проведення аналітичних робіт;
- види кошторисів (первинний, затверджений, підсумковий) сприятимуть аналізу та порівнянню доходів і витрат за кожним видом діяльності, виявляти тенденції зміни фінансування за роками у розрізі кожного виду кошторису. Тобто слугуватимуть кращому аналізу використаних коштів і плануванню діяльності установи на майбутній бюджетний період.

Список використаних джерел: 1. *Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки* [Електронний ресурс] : затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-п>. 2. *Канцуров О. О.* Застосування термінології міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у нормативно-правовій базі України / О. О. Канцуров // *Фінанси України*. – 2006. – № 8. – С. 51–58. 3. *Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції* : у 2 т. / О. В. Шлапак, Т. І. Єфименко, С. С. Гасанов, П. М. Леоненко та ін. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2014. – Т. 2. – 784 с.

Ю.А. Судин, аспірант кафедри обліку у виробничій сфері, інженер з інформаційного забезпечення ректорату

Науковий керівник: **З.-М.В. Задорожний**, д-р екон. наук, професор, проректор з наукової роботи ТНЕУ

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГУДВІЛУ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: гудвіл, нематеріальні активи, облік гудвілу, внутрішній гудвіл.

Облік гудвілу обмежується визнанням, періодичним тестуванням на знецінення та списанням на витрати компанії. Однак такий стан справ не відображає правдиву інформацію про нематеріальні активи підприємства, зокрема його ділову репутацію, яка включає торгову марку, ділові зв'язки та інтелектуальний капітал. Зважаючи на це, наукові дослідження у розглянутому напрямку є актуальними та в умовах підвищення ролі нематеріальних ресурсів відповідають сучасними потребам користувачів облікової інформації.

Питання організаційно-методичного забезпечення обліку гудвілу досліджували такі зарубіжні автори, як: Я.В. Соколов, М.Л. Пятов, А.О. Карпичева, Ю.М. Бикова, Н.В. Генералова. Серед вітчизняних науковців це питання розглядали Н.М. Грабова, В.Н. Добровський, О.В. Кендюхов, В.В. Травін, Г.В. Уманців.

Вивчення науково-практичних розробок з проблем обліку гудвілу засвідчують, що переважна їх більшість не приділяє достатньої уваги таким операціям та не пропонує комплексного підходу до їх обліку. Крім того, незрозумілими залишаються окремі положення щодо визначення вартості гудвілу. Враховуючи розбіжності викладення цього питання в положеннях бухгалтерського обліку, стає очевидним, що питання обліку гудвілу є неоднозначним і потребує досконалого вивчення у контексті впровадження у вітчизняну практику.

Розглянемо нормативно-правове регулювання обліку гудвілу як основу для побудови цілісної системи відображення інформації про цей вид активу в обліку. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1] рахунок 19 «Гудвіл» призначений для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає у разі придбання, відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [2], та гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства. Цей рахунок має два субрахунки: субрахунок 191 «Гудвіл при придбанні» та субрахунок 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

За дебетом субрахунку 191 відображається вартість гудвілу, що виникає у випадку придбання іншого підприємства, а за кредитом – втрати від зменшення корисності гудвілу і сума списаного гудвілу. Відповідно, за дебетом субрахунку 193 підприємства державного, комунального секторів економіки відображають вартість гудвілу, який виник у процесі приватизації (корпоратизації), а за кредитом – суму списаного гудвілу [1].

У разі визнання гудвілу активом його можна ідентифікувати як позитивний чи негативний. Позитивний гудвіл виникає у випадку, коли вартість придбаного суб'єкта господарювання є вищою від вартості його чистих активів за справедливою (ринковою) оцінкою. Зархований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Натомість негативний гудвіл виникає, коли справедлива вартість чистих активів придбаного підприємства є вищою від вартості його придбання. Варто зазначити, що у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [3], як і в національній системі бухгалтерського обліку, визначення негативного гудвілу не передбачено.

Варто зазначити, що згідно з п. 15 П(С)БО 19 [2] вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку. Крім того, відповідно до п. 16 П(С)БО 19 амортизація на гудвіл не нараховується. Такі ж норми наявні й у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», де зазначено, що від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, облік раніше визнаного негативного гудвілу припи-

нено зі здійсненням відповідних коригувань вхідного залишку нерозподіленого прибутку. Крім того, відповідно до п. 16 П(С)БО 19 амортизація на гудвіл не нараховується. Також відповідно до п. 55 МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», гудвіл, що придбаний у результаті об'єднання бізнесу, не підлягає амортизації. Однак підприємству слід періодично перевіряти гудвіл на зменшення корисності, якщо події чи зміни обставин свідчать про можливість зменшення його корисності.

Розглянемо практичну ситуацію обліку гудвілу. Зокрема, підприємства-покупця при придбанні підприємства та відображенні позитивного гудвілу робиться такий запис: Дт 191 «Гудвіл при придбанні» та Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Втрати від зменшення корисності відображаються таким чином: Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та Кт 191 «Гудвіл при придбанні».

Варто зазначити, що в окремих випадках, відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та / або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим наказом Мінфіну України від 19.12.2006 № 1213, гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, не амортизується. Він може повністю або частково бути списаним за рішенням уповноваженого органу за допомогою такого бухгалтерського проведення: Дт 45 «Вилучений капітал» та Кт 19 «Гудвіл». Після внесення змін до установчих документів щодо зменшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість списаного гудвілу потрібно зробити такий запис: Дт 40 «Статутний капітал» та Кт 45 «Вилучений капітал».

Проте варто зауважити, що тут йдеться про так званий зовнішній або бухгалтерський гудвіл, який утворюється лише при об'єднанні підприємства. У бухгалтерській науковій спільноті нині особливої актуальності набуває відображення внутрішнього гудвілу, тобто тих нематеріальних активів, як і є невіддільні від підприємства (імідж, ділові зв'язки, інтелектуальний капітал). Облік зазначених активів може мати стратегічне значення для підприємства, проте лише у випадку достовірної оцінки елементів гудвілу та обґрунтуванню його вартості. Діючі правила обліку гудвілу на підприємстві не відповідають сучасним потребам користувачів. Правдиво оцінений внутрішній гудвіл та методично правильний підхід до його обліку може стати важливим інструментом інвестиційної привабливості підприємства та вплинути на його позицію у галузі. Пропонована методика обліку гудвілу дозволить генерувати інформацію про конкурентні переваги компанії та дасть можливість управляти нею. Отримана інформація може бути основою для здійснення стратегічного аналізу діяльності підприємства та вплинути на розмір рентабельності та конкурентоспроможності.

Відкритим залишається питання достовірної оцінки внутрішнього гудвілу та вибір пріоритетного методу визначення його вартості з метою формування правдивої інформації про нематеріальні переваги компанії.

Список використаних джерел: 1. *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>. 3. *Міжнародні стандарти фінансової звітності* (версія перекладу українською мовою на 01.01.2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

М.І. Марчин, здобувач кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Науковий керівник: **В.С. Рудницький**, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту ЛІБС УБС НБУ

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЕТАПІ ЗАГОТІВЛІ СИРОВИНИ В ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

Ключові слова: первинний облік, сорт, втрати, контроль, цукор.

За останні 20 років зміни в економіці відбувалися зі зростанням визнання того, що управлінський облік і контроль може надати організаціям значні конкурентні переваги за рахунок зниження витрат, підвищення оперативності і зменшення остаточної ціни для клієнтів. Незважаючи на величезний інтерес до управлінського обліку, економічні показники в багатьох галузях промисловості і зокрема цукровій знаходяться на дуже низькому рівні.

Основні характеристики, які визначають успіх управлінського обліку, носять двоякий характер: ефективне управління витратами та збільшення виробництва якісної продукції. Ці два елементи дозволяють керівникам визначити зв'язок між необхідними ресурсами і цілями виробництва.

У цукровій промисловості з метою організації постійного контролю за виробничими процесами ведеться їх чіткий технологічний та бухгалтерський облік. Важливою особливістю такого обліку є суцільне документування кожної господарської операції (процесу або явища); що відбувається в результаті виробництва продукції. Такий облік прийнято називати первинним, тобто вихідною базою облікових робіт.

Первинний облік виробництва є джерелом формування інформації, використовуваної потім у бухгалтерському обліку, економічному та оперативному аналізі, контролі і в кінцевому підсумку в управлінні підприємством. Від якості та достовірності первинного обліку залежать якість і достовірність управління підприємством

Однією з особливостей первинного обліку в цукровій промисловості є його індивідуальність. Основне завдання обліку – фіксація господарських операцій і результатів технологічних процесів, тому він повинен будуватися, виходячи з особливостей технології та організації виробництва цієї галузі. У цукровій промисловості створення універсальної системи первинного обліку виробничих процесів неможливо, насамперед, через істотні відмінності як у технології та організації самих виробництв, так і від ступеню їх механізації та автоматизації, а також від кола показників і факторів, що підлягають обов'язковому системному обліку.

Оскільки чітка організація первинного обліку на підприємствах цукрової промисловості має визначальне значення для здійснення оперативного контролю. Тому необхідно більш прискіпливо дослідити інформацію. Що вноситься первинну документацію в цукровій промисловості. На нашу думку, важлива інформація для управлінського обліку не потрапляє в первинну документацію, що зменшує якість контролю за витратами.

Останнім часом зросли втрати цукру на цукрових заводах і в цьому питанні необхідно розібратись. Так, різниця між цукристістю буряків та виходом становить 3,16 % [1]. Адже здавалось би якість сортів цукрового буряка тільки покращується і технології перероблення також. Сучасні технології виробництва цукрових буряків неможливі без використання високопродуктивних однонасінних гібридів останнього покоління та їх насіння, підготовленого на модернізованих насінневих заводах. Втрати буряків під час зберігання хоча і знизились на 40 % порівняно з 2001 роком, та все-таки становлять 2,15 % [1], що є значним джерелом зниження втрат. Лише в 2014–2015 році цукровими заводами Тернопільської області в кагатах втрачено 989 т. цукру, а найвищі втрати цукру були на Чортківському цукровому заводі 349. Та й зниження втрат відбулося за рахунок скорочення терміну зберігання буряків в кагатах до 4 днів. Однією з основних причин роботи заводів з таким малим запасом цукрових буряків є те, що вони в попередні роки вони заготовляли велику кількість цукрових буряків, які незадовільно зберігались [2].

Отже, до параметрів, що характеризують кагати: кількість сировини в кагаті; кількість цукру, яку можна отримати з цієї сировини; час зберігання сировини (час існування цього кагату); втрати цукру під час зберігання; витрати на формування й утримання кагату необхідно включати також сорт цукрового буряка. Так, для потреб управлінського обліку на цукрових заводах при прийомі сировини найпершим обліковим первинним документом є товарно-транспортна накладна (форма № 1-тп (буряк)). У ній, крім стандартної інформації (кількість отриманої сировини, число та дата здачі сировини), обов'язково необхідно вказувати сорт (гібрид), що надходить на цукровий завод. Введення в облік такого параметра, як сортність в облікові документи цукрового заводу, дозволить оптимізувати виробничий процес та зменшити втрати цукру під час зберігання та виробництва. А на базі даних обліку поточного та попередніх років сформувати Список рекомендованих сортів цукрових буряків, які найбільш вигідно переробляти саме для цього підприємства. Закордоном щороку складаються списки рекомендованих цукрових буряків. Так, у США це здійснює агрохолдинг American Crystal Sugar Company, в Англії – незалежна некомерційна організація British Beet Research Organisation на замовлення цукрових заводів та фермерів, у Чехії сорок один сорт цукрових буряків входить у список рекомендованих сортів цукрового буряку в 2014 році в Чехії, а сам список видається щороку Центральним інститутом спостереження й тестування в Сільському господарстві на замовлення Міністерства сільського господарства Чеської Республіки [3]. Проте найоптимальнішим, на нашу думку, є досвід Нідерландів, коли цим займається директор цукрового заводу персонально [4].

Розрахунки показують, наскільки важливий для агрохолдингу, що має у своїй власності господарства, які вирощують цукрові буряки та цукрові заводи для їх перероблення, підбір гібридів із генетично закріпленою високою якісно цукросировини. Тобто, застосовуючи правильний підбір сучасних гібридів цукрових буряків і терміни їх перероблення на цукрових заводах, навіть за однакової собівартості одиниці вирощеної сировини, на етапі її перероблення на цукрозаводі можна отримати значний додатковий економічний ефект. Всі важливі дані підприємство зможе отримати за допомогою управлінського обліку, який для розрахунків використовуватиме вдосконалену первинну документацію.

Список використаних джерел: 1. *Ярчук М. М.* Цукрова галузь України у 2014 році: підсумки та перспективи розвитку [Електронний ресурс] / М. М. Ярчук // Міжнародна науково-технічна конференція цукровиків України. – Режим доступу : <http://www.sugarconf.com>. 2. *Рекомендації по прийманню, зберіганню та переробці цукрових буряків урожаю 2005 року // Качество сахарной свеклы урожая 2005 года. Пути обеспечения эффективной переработки свеклы, повышения качества готовой продукции : материалы научно-технического семинара. – 2005. – С. 52–76.* 3. *List of recommended sugar beet varieties in czech republic for 2015 [Electronic resource]. – Access regimen : http://www.researchgate.net/publication/279035905_List_of_recommended_sugar_beet_varieties_in_czech_republic_for_2015.* 4. *Выращивание свеклы, ее уборка и хранение в фермерских хозяйствах: зарубежный опыт / Л. И. Чернявкая, В. Н. Кухар, А. П. Чернаявский, В. А. Потельчак // Цукор України. – 2013. – № 3. – С. 40–44.*

UDC 657

A.Yu. Zhuravlova, student

Scientific adviser: **N.L. Shyshkova**, Deputy Head of Department for Research, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, department of accounting
National Mining University, Dnepropetrovsk, Ukraine

THE IMPROVEMENT OF GOODS SELLING ACCOUNTING AT THE TRADE ENTERPRISE

Key words: *account, realization, goods, income, inventories, trade, trade enterprise.*

Trade enterprise is a primary basic link of the trade sector, the independent economic player with the right of a legal entity, established for purchasing, selling and keeping goods, providing different associated services for the purpose of satisfying market needs and getting profit [1].

Trade is a part of the market that not only organizes but provides faster movements of goods, affecting producing and effective inter-branches change, activating consumption [1]. Trade

operations for a trade enterprise are the main item of circulating assets, due to which an enterprise gets profit and which are the purpose and the basis for any enterprise. That is why the subject of improvement of goods selling accounting is actual for solving tasks of trade enterprise management.

The object of the investigation is the development of the proposals regarding the improvement of goods selling accounting at the trade enterprise. Theoretical and practical aspects of goods selling accounting were described by the famous scientists-economists F.F. Butynets', V.D Kostyuchenko, V.B. Zakhozhy, M.F. Bazas', A.V. Kalinichenko, O.S. Naryzhna. Having analyzed the wide range of investigations and publications we discovered the absence of sufficiently full review of all the aspects of goods selling accounting. On the basis of this we should find the new approaches to the problem of realization, estimate the operating accounting of the realization process and adjust the accounting information to the requirements of the market economy and international standards of accounting.

The main task of goods accounting is the informational support on all levels of enterprise management, which are connected to the movement and realization of goods. The organization and accounting and control methods influence the effectiveness of using goods flows, forecasting the volume of realization and expenses. The base of the enterprise activity is operational planning, execution and control for providing the necessary amount of stocked goods [2].

According to Accounting regulations (standard) 9 «Inventories», goods are purchased (received) material values, which are stocked by an enterprise to be subsequently sold [3]. To reflect them in the accounting goods realization, the card of accounts provides the account 28 «Goods». Trade enterprises keep records of goods on subaccount 281 «Goods in the stock». As the enterprise makes the decisions regarding the accounts opening independently to provide the informational specification an enterprise can use the three-numbered accounts. For example, for the subaccount 281 «Goods in the stock» it is possible to use some additional accounts:

- 2811 «Goods in the wholesale stock»;
- 2812 «Goods on the stock of the wholesale depot»;
- 2813 «Goods on the stock of the distributive depot»;
- 2814 «Goods on the stock in vegetable storage»;
- 2815 «Goods on the stock in refrigerators».

Next to the problem of improvement of the goods accounting there is an issue of the improvement of income accounting, related to the goods realization. The accounting of the income received from the goods realization operates on the account 70 «Income on realization» as subaccounts 702 «Income on goods realization» and 704 «Income deductions». In order to improve the accounting and get more specific information we should use additional subaccounts, for example [4]:

- 7021 «Income on goods wholesale realization»;
- 7022 «Income on retail goods realization»;
- 7023 «Income on discounted goods realization»;
- 7024 «Income on goods on realization sale».

To subaccount 704 «Income deductions» we use the following additional accounts [4]:

- 7041 «The amount of discounts provided for the customers»;
- 7042 «Income deductions for the goods returned by the customers»;
- 7043 «Other income deductions».

One more issue to review and improve concerns the correctness of write-off of cost of the realized goods in trade enterprises. To account the trade expenses of the enterprise the Card of accounts sets the class 9 «Activity expenses», which includes account 90 «Realization cost». To the subaccount 902 «Realized goods cost» we should use additional subaccounts to improve the accounting and get more specific information:

- 9021 «Realized wholesale goods cost»;
- 9022 «Realized retailed goods cost».

Thus, due to the using of more detailed manufacturing accounts we get the possibility to carry out the extended analysis of sales, to make a complex accounting and a control of all the groups of goods movements and the storage and to improve the effectiveness of the management of the goods sales.

References: 1. *Zakhozhay V. B.* Bukhhaltersky oblik v haluzyakh ekonomiky : [pidruchnyk dlya stud. vyshch. navch. zakl.] / V. B. Zakhozhay, M. F. Bazas. – K. : MAUP, 2010. – 968 s. 2. *Butynets F. F.* Bukhhalters'ky oblik v torhivli : [pidruchnyk] / F. F. Butynets, N. M. Malyuha. – Zhytomyr : Ruta, 2006. – 576 s. 3. *Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 9 "Zapasy"* : zatverdzheno Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 20.10.1999 r. № 246. 4. *Kostyuchenko V. D.* Oblik dokhodu vid realizatsii produktsii, tovariv ta inshykh aktyviv / V. D. Kostyuchenko // Bukhhalters'ky oblik i audit. – 2010. – № 4. – 139 s.

УДК 657

А.В. Батицька, студент

О.М. Чийпеш, студент

Науковий керівник: **О.Ю. Акименко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Ключові слова: облік, організація, зовнішньоекономічна діяльність.

Постановка проблеми. На сьогодні зовнішньоекономічна діяльність (надалі ЗЕД) відноситься до головних важелів економіки країни, цьому частково сприяло підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом та розширенням торговельних відносин. Тому, на нашу думку, є важливим визначення особливостей організації обліку зовнішньоекономічної діяльності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання організації та ведення обліку ЗЕД досліджували такі видатні науковці, як: Ф. Бутинець, В. Житний, О. Кіляр, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, В. Рудницький, В. Сопко та інші. Проаналізувавши роботи цих учених, дійшли висновку, що в науковій літературі не достатньо приділено уваги особливостям організації обліку ЗЕД.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення особливостей організації обліку зовнішньоекономічної діяльності в сучасних умовах формування сталої економіки.

Виклад основного матеріалу. Регулювання зовнішньоекономічної діяльності здійснюється відповідними нормативно-правовими документами, а саме: Законами України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1], «Про зовнішньоекономічну діяльність» [2], Митним кодексом України [3], Податковим кодексом України [4], Господарським кодексом України [5], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» [6], П(С)БО [7] та іншими.

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності ведуть бухгалтерський та оперативний облік ЗЕД, а також складають статистичну звітність, яку надсилають органам Державної статистики України. Для бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій суб'єкти ЗЕД користуються діючим планом рахунків (згідно з Інструкцією № 291) та відповідними змінами і доповненнями, які відображають специфіку зовнішньоекономічної діяльності. Також вони самостійно визначають порядок аналітичного обліку ЗЕД, запроваджують відповідні субрахунки [1].

Організація бухгалтерського обліку зовнішньоекономічних операцій ведеться, дотримуючись принципів організації та принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» [1; 6]. Зокрема, необхідно відзначити принцип нарахування та відповідності доходів та витрат, який означає, що для визначення витрат звітного періоду необхідно доходи звітного періоду порівняти з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. Крім того, доходи і витрати звітного періоду визнаються в момент їх здійснення, незалежно від дати отримання грошових коштів [1].

Головною складовою при здійсненні ЗЕД підприємства є підготовка, укладання і виконання договору (контракту) між двома і більше сторонами, які знаходяться в різних країнах. Він є головним комерційним документом, що визначає відносини сторін. Порядок обліку зо-

внiшньоекономiчних операцiй на пiдприємствi залежить вiд умов зовнiшньоекономiчних договорiв, в яких визначаються умови поставок товарiв чи надання послуг, форми розрахункiв та iнше.

Вiдповiдно до Закону України “Про бухгалтерський облiк та фiнансову звiтнiсть в Україні” [1] звiтнiсть пiдприємства ведеться виключно у гривнях. Тому в бухгалтерському облiку необхідно проводити перерахунок сум операцiй та залишкiв з iноземної валюти у гривнi, як правило, за офiцiйним курсом НБУ на дату здiйснення господарської операцiї та на останнiй день звiтного перiоду. Пiдприємство зобов’язане забезпечити переклад цих документiв на українську мову.

Схема органiзацiї облiку зовнiшньоекономiчних операцiй зображена на рисунку.

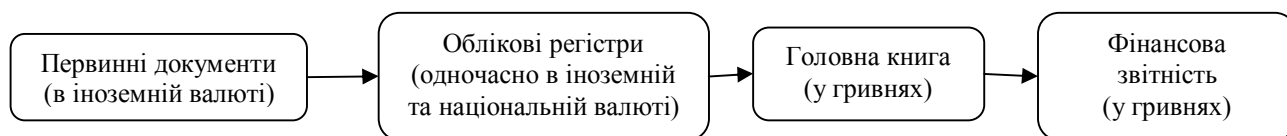


Рис. Схема органiзацiї облiку зовнiшньоекономiчних операцiй

Однiєю зi складових органiзацiї та ведення облiку ЗЕД є складання первинної документацiї. Облiковi реєстри вiдкриваються на кожен вид iноземної валюти окремо. Пiдприємство може також скласти зведений облiковий реєстр, якщо кiлькiсть валют є великою. Записи у зведених реєстрах проводяться виключно у гривнях. На кожен кореспондуючий рахунок в облiковому реєстрі вiдкривається три позицiї: сума в iноземній валюті (заповнюється на пiдставi первинного документа); офiцiйний курс НБУ або iнший валютний курс на дату здiйснення господарської операцiї; сума у гривнях (розраховується за допомогою переведення суми в iноземній валюті в суму у гривнях за офiцiйним курсом НБУ на вiдповiдну дату) [8]. Облiковi реєстри можуть також складатися, виходячи з робочого плану рахункiв пiдприємства та запитiв користувачiв [7].

Висновок. Для рацiонального забезпечення процесу органiзацiї облiку зовнiшньоекономiчних операцiй повиннi бути створенi вiдповiднi умови для: чiткого вiдображати в облiку експортно-iмпортнi операцiї; визначення послiдовностi етапiв здiйснення операцiй з давальницькою сировиною; здiйснення аналітичного та синтетичного облiку валютних засобiв на розрахунковому рахунку; складання контрактiв (форвардного, опцiйного, ф’ючерсного). Також при здiйсненнi зовнiшньоекономiчної дiяльностi особливу увагу необхідно придiляти формуванню зовнiшньоекономiчних вiдносин.

Список використаних джерел: 1. Про бухгалтерський облiк i фiнансову звiтнiсть в Україні [Електронний ресурс] : Закон України вiд 16.07.99 р. № 996–XIV. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 2. Про зовнiшньоекономiчну дiяльнiсть України [Електронний ресурс] : Закон України вiд 16.04.91 р. № 959–XII. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12>. 3. Митний кодекс України вiд 11.07.2002 р. № 92–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>. 4. Податковий кодекс України вiд 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 5. Господарський кодекс України вiд 16.01.2003 р. № 436–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. 6. Нацiональне положення (стандарт) бухгалтерського облiку 1 «Загальнi вимоги до фiнансової звiтностi» [Електронний ресурс] : Наказ Мiнiстерства фiнансiв України вiд 31.09.1999 р. № 87. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського облiку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>. 8. Акименко О. Ю. Инвалютнi операцiї пiдприємств: бухгалтерський аспект / О. Ю. Акименко, О. В. Сизоненко // Теорiя i практика стратегiчного управлiння розвитком галузевих i рiональних суспiльних систем : матерiали V Мiжнар. наук.-практ. конф. (м. Ивано-Франкiвськ, 20–22 травня 2015 р.). – Ивано-Франкiвськ: ПП Голiней О.М., 2015. – С. 15–16.

Т.С. Битковська, студентка

К.Є. Жадик, студентка

Науковий керівник: **А.А. Костякова**, канд. екон. наук, доцент, завідувач кафедри аналізу та контролінгу

Таврійський державний агротехнологічний університет, м. Мелітополь, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Ключові слова: виробничі витрати, облік виробничих витрат, собівартість продукції, сільськогосподарська продукція.

Облік виробничих витрат є важливим завданням управління не тільки собівартістю продукції, але й загалом виробництвом. Для того, щоб підвищувати ефективність діяльності підприємства, необхідно приймати управлінські рішення на основі якісних даних обліку про витрати. Щоб обчислити собівартість об'єкта калькуляції, використовують систему методів, вибір яких залежить від виду діяльності, специфіки виробництва, тривалості виробничого циклу, виду продукції.

Метод обліку витрат – це спосіб групування витрат на виробництво продукції за складом, змістом, призначенням, місцем виникнення, центрами відповідальності. Науковці пропонують різноманітні методи обліку витрат, але обирати доцільно з урахуванням галузевих особливостей на всіх стадіях повного життєвого циклу продукту.

Питання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції досліджували такі провідні вчені, як І. Білоусова, М. Чумаченко, А. Лишиленко, М. Врубльовський, Т. Маренич, О. Корольова, Г. Кошевецька, Т. Карпова, В. Івашкевіч, С. Голов, В. Швець та інші. Проаналізувавши літературні джерела, можна зробити висновок, що методика обліку витрат і калькулювання собівартості на вітчизняних підприємствах потребує подальшого дослідження.

Сучасний стан сільського господарства України, незважаючи на позитивні зрушення в останні роки, досі знаходиться в незадовільному стані. Попри значну підтримку з бюджету за необхідним є здійснення більш дієвих і комплексних заходів на скорочення витрат та збільшення прибутку. Саме детальніше вивчення процесу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, на нашу думку, є актуальним напрямом, що потребує вдосконалення.

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах регламентується П(С)БО 16 «Витрати» [1], Методичними рекомендаціями №132 з формування собівартості продукції, робіт, послуг та самостійно розроблених методик [2]. Необхідність самостійного розроблення методик викликана тим, що нормативні документи з обліку і калькулювання собівартості продукції носять доволі загальний характер і не відображають галузевих особливостей виробництва продукції. Собівартість є важливим показником діяльності будь-якого сільськогосподарського підприємства, а кінцевим результатом є прибуток, який показує ефект, що виникає в результаті виробничої діяльності підприємства. Щоб досягти зменшення собівартості необхідно контролювати співвідношення між доходами і витратами, пов'язаними з випуском продукції. Саме це співвідношення є визначальним для прийняття рішення про те, яку продукцію виробляти, які послуги надавати, яким чином [3].

Облік витрат і калькулювання можна поділити на дві частини: перша – організація аналітичного обліку витрат і розподіл виробничих витрат між об'єктами обліку; друга – калькулювання собівартості, що складається з операцій з розрахунку собівартості виробів та одиниць продукції. Організація обліку витрат, перш за все, залежить від характеру продукції, що випускається, та особливостей технології її виробництва. Аналітичний облік витрат виробництва ведуть за видами виробництв (основні, допоміжні, обслуговуючі); за підрозділами, цехами, ділянками; за статтями витрат і видами або групами продукції. Облік у виробництві вимагає ефективного планування, обліку, контролю та аналізу. Тому облік витрат та формування собівартості продукції – це частина системи дій, що пов'язані з управлінням витратами. Головним фактором, що негативно діє на побудову обліку в сільськогосподарських підприємствах, є трафаретність підходу до групування витрат залежно від обсягу виробництва.

У сільськогосподарському виробництві виробничі витрати розподіляють на постійні, змінні та умовно-змінні. Розмір змінних витрат залежить від кількості виробленої продукції, а умовно-змінних – площі посіву в рослинництві та кількості поголів'я у тваринництві. Залежно від цього використовують нормування витрат. Цей метод має великий вплив на відображення даних і визначення результатів діяльності підрозділів. Доказом цього є система складання нормативів витрат на одиницю площі конкретних культур, або на одну голову поголів'я тварин, що використовуються сільськогосподарськими підприємствами [4].

Система здійснення обліку витрат, виходу продукції чи обсягу виконаних робіт повинна відбуватись відповідно до планових завдань, виконуючи при цьому вимоги стандартів та нормативних документів. Окремі аналітичні рахунки необхідно використовувати для обліку витрат підрозділу на здійснення різних видів робіт, що передбачені річним завданням, а в разі потреби – постійних витрат підрозділів. Результати діяльності стосовно цих робіт чи видів витрат розраховують окремо, а потім додають до загального підсумку діяльності підрозділу. В рослинництві аналітичний облік витрат і вихід продукції потрібно вести за окремою культурою, групою або видом робіт відповідно до чітко встановленого завдання. Здійснюючи виробництво продукції за різними технологіями на різних ділянках, облік витрат доречно здійснювати на різних аналітичних рахунках.

Облік витрат і виходу продукції тваринництва доцільно здійснювати за технологічними групами. Зокрема, облік тварин вести за підгрупами, коли в цій же групі наявні підгрупи з різними раціонами годівлі, для того, щоб можна було розрахувати необхідну норму корму на кожен день та повністю контролювати його витрачання. Фіксувати норматив вимирання тварин за окремими групами. Це дасть можливість вирішити питання, які виникають при відображенні вимирання: а) організувати контроль за визначенням витрат від вимирання тварин; б) достовірно формувати собівартість продукції тваринництва; в) обґрунтовано визначити розмір відшкодувань за завдані підприємству збитки внаслідок вимирання.

Отже, система прийняття стратегічних управлінських рішень сільськогосподарських підприємств значно відрізняється від системи, яка застосовується в інших галузях. Розглянуті галузеві особливості в сільському господарстві впливають на систему побудови обліку витрат та формування економічних показників діяльності підприємства, тому вважаємо за доцільне враховувати ці особливості на практиці в сільському господарстві.

Список використаних джерел: 1. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»* [Електронний ресурс] : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами внесеними станом на 27.06.2013 р.). – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 2. *Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc>. 3. *Бутинець Ф. Ф.* Економічний аналіз. Практикум : навч. посіб. для студентів вузів / Ф. Ф. Бутинець, Є. В. Мних, О. В. Олійник. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 416 с. 4. *Стендер С. В.* Облік витрат за системою директ-костинг / С. В. Стендер // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК : зб. наук. праць / за ред. П. Т. Саблука. – К., 2001. – Ч. 3. – С. 412–414.

УДК 657

А.В. Гайдук, студент

Т.А. Гоголь, д-р екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Ключові слова: бухгалтерський облік, нормативно-правове забезпечення обліку, облік витрат, П(С)БО, МСФЗ.

Метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку є встановлення вимог до формування якісної, своєчасної та об'єктивної інформації в системі бухгалтерського обліку та її розкриття в показниках фінансової звітності з метою надання інформації про фінансове становище та результати діяльності суб'єктів господарювання зовнішнім користувачам.

Розвиток облікового правового поля в Україні з метою його приведення до міжнародних стандартів супроводжується удосконаленням діючих та розробленням нових нормативно-правових документів, що зумовлює необхідність дослідження їх взаємоузгодженості на методологічному, методичному та організаційному рівнях.

Нормативно-правове забезпечення регулювання бухгалтерського обліку є правовою базою для організації обліку витрат на підприємствах різних форм та сфер діяльності. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч, і воно перебуває у процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками [1].

Дослідження нормативно-правової бази регулювання бухгалтерського обліку витрат в Україні зумовило виділення різних рівнів нормативно-правового регулювання обліку витрат, їх підпорядкованість, що дозволило розробити модель, яка складається з чотирьох рівнів (рис.).

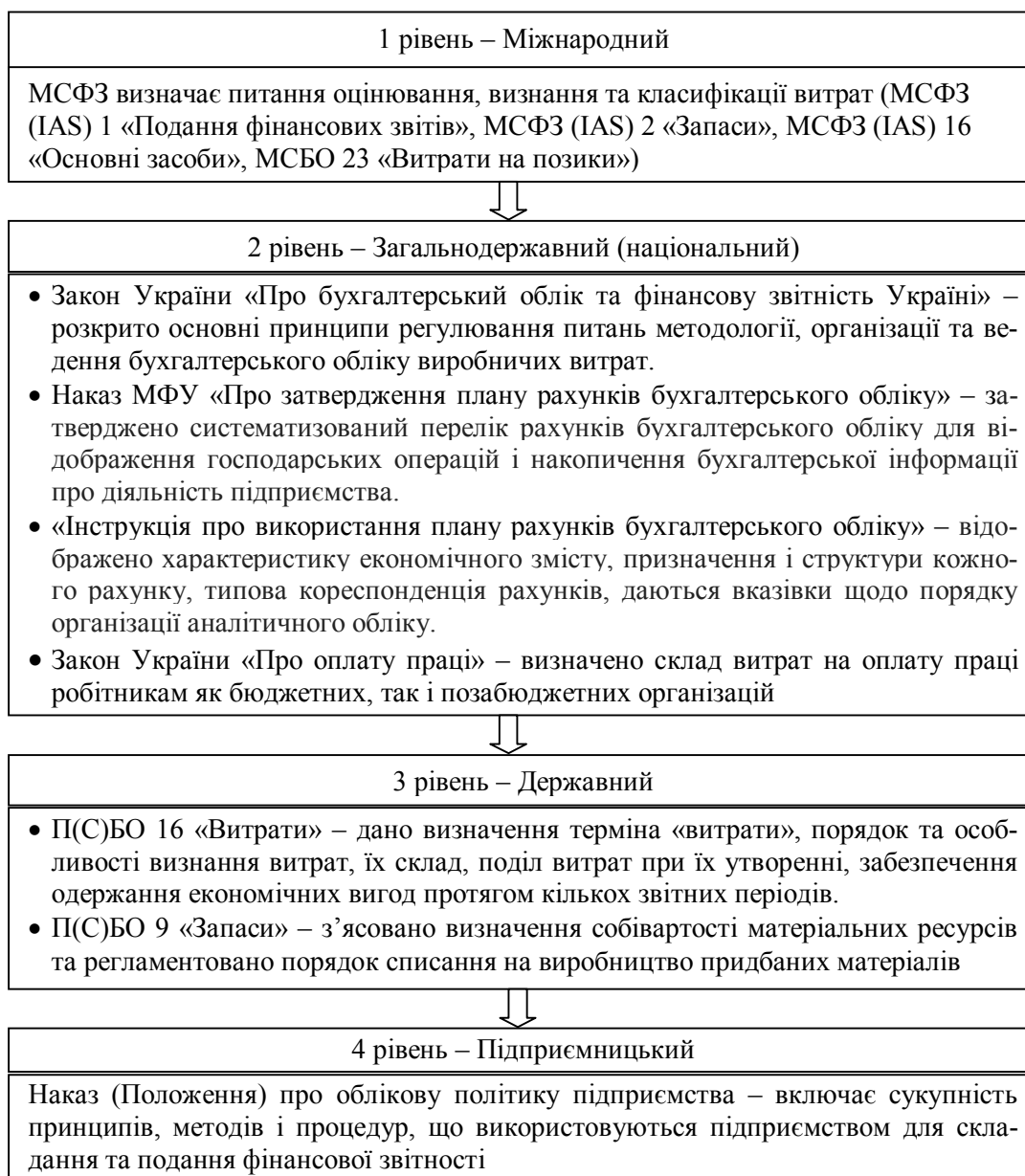


Рис. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку витрат в Україні

Перший рівень включає документи, що регулюють організацію обліку і складання фінансової звітності за міжнародними стандартами. На сьогодні в системі обліку здійснюється постійна орієнтація національних стандартів обліку на загальноприйняті – Міжнародні стандарти фінансової звітності [2]. Основною проблемою під час визнання витрат та їх оцінювання є розбіжності, що існують між П(С)БО та МСФЗ в частині відображення витрат.

При цьому, аналізуючи процес приведення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку відповідно до нових вимог облікової політики, побудованої за принципами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у травні 2011 року Закон України «Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”» [3] визнав сферу і порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. В Україні 2012 рік став початком переходу на ведення обліку та складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності для окремих суб’єктів господарювання (середніх та малих підприємств).

До другого рівня віднесені загальнодержавні нормативні документи, що регулюють методологічні положення бухгалтерського обліку (закони України, накази МФУ). Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У цьому Законі розкрито основні принципи регулювання питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку виробничих витрат.

Ведучи облік витрат підприємства, бухгалтерія спирається на «Інструкцію про використання плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій» та Наказ МФУ «Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку». Зазначена Інструкція та план рахунків бухгалтерського обліку встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації методом подвійного запису про надходження і наявність активів, фактах фінансово-господарської діяльності, відображується інформація про доходи і витрати підприємства [4].

До третього рівня регулювання бухгалтерського обліку в Україні можна віднести національні стандарти та нормативні документи, розроблені відповідно до вимог правової бази другого рівня. Як зазначено у ст. 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», розроблення національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших нормативно-правових актів щодо ведення обліку та складання фінансової звітності покладено на методологічну раду, яка функціонує на правах консультативного органу при Міністерстві фінансів України.

Серед важливих нормативних документів, у яких регламентується порядок формування витрат на виробництво, необхідно виділити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», який містить загальні положення, порядок визнання та склад витрат, розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності [5].

Істотний вплив на собівартість продукції має Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [6], у якому трактується визначення собівартості матеріальних ресурсів та регламентується порядок списання на виробництво придбаних матеріалів. Внаслідок вивчення встановлено, що досліджувана нормативна база на всіх рівнях має істотні недоліки. Розглянемо основні з них за безпосереднім впливом на формування виробничих витрат.

Отже, реформування системи бухгалтерського обліку в Україні передбачає удосконалення облікової нормативно-правової бази, що створює передумови для необхідності систематичного аналізу взаємоузгодженості нормативних документів різного рівня з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій, що забезпечить гармонійний та цілеспрямований розвиток бухгалтерського обліку на цьому етапі економічного розвитку України.

Список використаних джерел: 1. Бондарюк І. Л. Нормативно-правові аспекти дослідження витрат торговельних підприємств [Електронний ресурс] / І. Л. Бондарюк // Наукові записки Національного університету “Острозька академія” : збірник наукових праць. Серія “Економіка”. – 2008. – Вип. 10, ч. 2. – С. 17–22. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/PORTAL/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2008_10_2.pdf#page=17. 2. Міжнародні стандарти фінансової звітності від 12.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_010. 3. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] : Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-VI. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nget=3332-17>. 4. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій під-

приємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (зі змінами й доповненнями). **5. Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. Наказом Міністерства фінансів від 20 жовтня 1999 р. № 246 (редакція від 01.01.2015 р.). **6. Положення** (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (редакція від 09.08.2013 р.).

УДК 657

Т.Ю. Картава, студент

А.Г. Курасова, студент

Науковий керівник: **О.Ю. Акименко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ: ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ТА ЗНАЧЕННЯ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ

Ключові слова: облікова політика, елемент, наказ, система обліку, оцінка.

Постановка проблеми. У період формування сталої економіки значна увага приділяється розробленню моделі обліку, яка б забезпечувала інформацією про діяльність підприємства всіх зацікавлених користувачів. Облікова політика підприємства формується та застосовується таким чином, щоб на основі певної методики збору й оброблення даних забезпечити потреби менеджменту в достатній оперативній, релевантній інформації для прийняття рішень. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства є внутрішнім регламентом, який визначає особливості методики ведення бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта щодо окремих об'єктів обліку. Такий регламент необхідний для узагальнення положень численних нормативно-правових актів, що регламентують ведення обліку на конкретному підприємстві з урахуванням особливостей його діяльності. Застосовуючи обрані самостійно елементи облікової політики, підприємства враховують їх вплив на основні показники фінансового стану та результати діяльності [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам формування облікової політики присвячено праці науковців-практиків, серед них: Ф.Ф. Бутинець, В.С. Лень, В.В. Сопко, Т.В. Барановська, П.Є. Житний, О.І. Пилипенко, М.С. Пушкар, В.Г. Швець та інші.

Метою роботи є дослідження співвідношення організації обліку та облікової політики підприємства, наявних підходів до визначення складових елементів облікової політики.

Виклад основного матеріалу. Вивчення чинного законодавства, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», дозволило встановити, що право підприємства на самостійне встановлення облікової політики визначається одночасно із правами на самостійне визначення форми організації бухгалтерського обліку; розроблення системи управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій; встановлення правил документообороту і технології оброблення облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку [2]. Погоджуючись із твердженням науковців, вважаємо, що облікова політика підприємства та організація обліку на підприємстві є взаємопов'язаними поняттями, проте різними за своїм змістом (рис.).

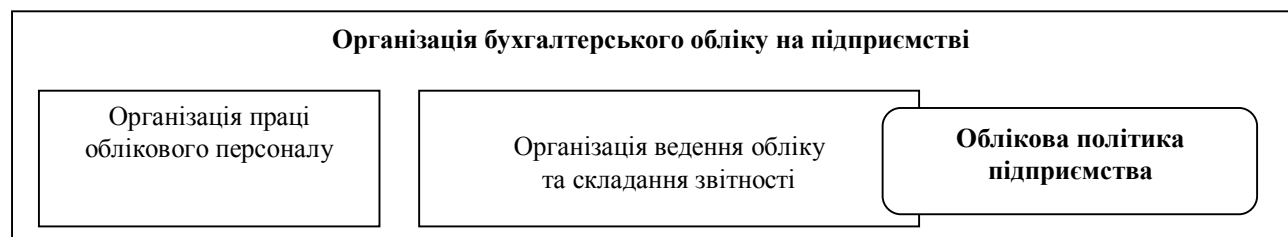


Рис. Співвідношення організації обліку та облікової політики підприємства [1]

Складовими аспектами облікової політики в Україні є:

1) теоретичні засади бухгалтерського обліку – ґрунтуються на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність в цій сфе-

рі; також включають у себе основні принципи, дотримання яких є основою відображення в обліку господарських операцій;

2) методика – це сукупність методів та критеріїв оцінювання, що регламентують облік основних засобів та малоцінних необоротних активів, запасів, фінансових інвестицій, розрахунків, забезпечень, доходів та витрат;

3) практика – включає в себе безпосереднє ведення обліку на вищеперерахованих ділянках через реєстрацію в первинних документах та їх оброблення; відображення господарських операцій згідно з діючим Планом рахунків; узагальнення інформації в облікових регістрах обраної форми обліку; організація внутрішнього контролю та взаємодії бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта [3].

Одним із ключових питань у процесі дослідження облікової політики є визначення її структурних елементів. Ми поділяємо позицію В.А. Кулик та вважаємо, що об'єктом облікової політики підприємства є об'єкт обліку, щодо якого нормативно-правовими документами передбачено альтернативні варіанти обліку. Елемент облікової політики – це конкретно обраний або самостійно розроблений підприємством виходячи з умов і специфіки його діяльності спосіб (прийом) або процедура обліку конкретного об'єкта облікової політики [1]. Від правильності обраного елемента облікової політики буде залежати наявність достовірної, правдивої інформації для відображення її в обліку.

Перелік обов'язкових елементів облікової політики законодавчо не визначений, але практиками-науковцями запропонований: межа істотності; тривалість операційного циклу; критерій віднесення високоліквідних активів до грошових коштів; термін корисного використання основних засобів; методи амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; переоцінка необоротних активів; періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних активів; термін корисного використання нематеріальних активів; одиниця обліку запасів; методи оцінювання вибуття запасів; призначення та умови використання запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; методи визначення величини резерву сумнівних боргів; спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності; методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу; методи оцінювання ступеня завершеності операції з надання послуг; методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних і постійних загальноновиробничих витрат; бази розподілу загальноновиробничих змінних та розподілених постійних загальноновиробничих витрат; періодичність ведення обліку відстрочених активів та зобов'язань [4].

Під час оформлення облікової політики підприємства кожен з вказаних елементів встановлюється і визначається підприємством відповідно до П(С)БО.

Список використаних джерел: 1. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с. 2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV (зі змінами і доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365. 3. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Плани рахунків: загальний та спрощений. Регістри бухгалтерського обліку / В. М. Пархоменко, П. П. Баранцев. – Луганськ : «Футура» ДСД «Лугань», 2001. – 464 с. 4. Святенко І. М. Елементи облікової політики підприємств / І. М. Святенко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.16. – С. 277–283.

О.В. Комасюк, студент

Науковий керівник: **Н.Л. Правдюк**, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри організації обліку та звітності

Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ: УДОСКОНАЛЕННЯ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Ключові слова: облік, організація, грошові кошти, автоматизована інформаційна облікова система, комп'ютеризація, «Парус–Підприємство», «ІС:Бухгалтерія», «Клієнт–Банк».

Діяльність кожного підприємства безпосередньо залежить від правильної організації обліку грошових коштів, адже основу діяльності підприємства складають операції, які пов'язані з рухом грошових коштів.

Ефективність організації обліку грошових коштів забезпечить раціональний розподіл та використання грошових коштів, а тим самим успішну фінансову діяльність підприємства. Організація обліку зазначеного об'єкта є досить складним напрямком, оскільки охоплює найбільшу кількість складових (рис.) [1, с. 118].

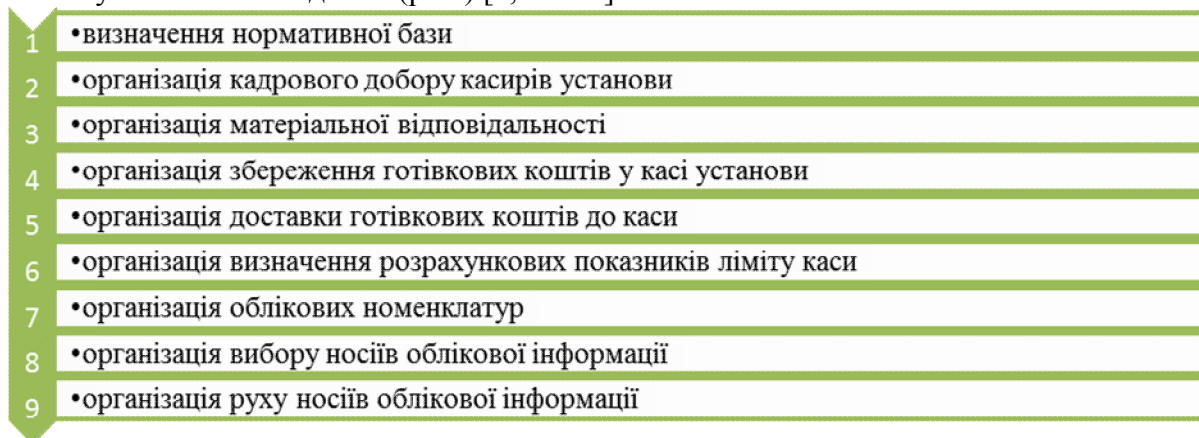


Рис. Етапи організації обліку грошових коштів

Джерело: розроблено на основі [1, с. 118–119].

Побудова належного обліку грошових коштів передбачає правильність здійснення та відображення всіх етапів їх руху, починаючи з нормативно-правових вимог, заповнення первинних документів, узагальнення та систематизації інформації в регістрах і завершуючи складанням звітності [1, с. 119].

Стає зрозуміло, що організація цієї ділянки обліку є дуже трудомістким і разом з тим ризикованим процесом, оскільки навіть одна помилка може створити цілий багатий порухень і неточностей, що в подальшому відобразиться на господарському процесі та інформації про фінансово-майновий стан підприємства. Одним з основних шляхів вирішення цієї проблеми є автоматизація бухгалтерського обліку за допомогою сучасних інформаційних технологій, зокрема автоматизованої інформаційної облікової системи.

Автоматизована інформаційна облікова система – це система, в якій інформаційний процес обліку автоматизований за рахунок застосування спеціальних методів опрацювання даних, які використовують комплекс розрахункових, комунікаційних та інших технічних засобів, з метою отримання та передачі інформації, потрібної спеціалістам-бухгалтерам для виконання функцій управлінського і фінансового обліку [2].

Нині підприємства потребують автоматизованої інформаційної системи обліку на базі сучасних засобів обчислювальної техніки, яка дає змогу забезпечити:

- повне і своєчасне задоволення інформаційних потреб користувачів;
- виконання контрольних і аудиторських завдань з метою одержання необхідної інформації про наявні відхилення;
- аналіз і прогнозування господарсько-фінансової діяльності підприємства;
- одержання на основі автоматизації управлінських рішень [2, с. 10].

В основу організації системи бухгалтерського обліку з використанням автоматизованих обчислювальних механізмів та програм мають бути покладені такі принципи:

- автоматизоване опрацювання облікових даних у реальному часі безпосередньо на робочих місцях бухгалтерів;
- взаємодія бухгалтера з інформаційною системою в діалоговому режимі;
- організація первинних документів на носіях, що читаються машиною;
- організація реєстрів аналітичного та синтетичного обліку в пам'яті ПЕОМ, формування і видача результативної інформації в режимі запиту і необхідному для бухгалтера обсязі [3, с. 41].

Важливо зазначити, що саме запровадження комп'ютерної техніки і технології позитивно впливатиме на ефективність обліку, аудиту та внутрішніх перевірок. Зокрема, таке впровадження дасть можливість точно розраховувати ліквідність підприємства, довгострокову платоспроможність, оцінку рентабельності активів, капіталу і фондівіддачі. Також до переваг застосування комп'ютерної техніки і технології слід віднести можливість сприяння аудиторських перевірок із використанням комп'ютерної мережі клієнта.

Кошти є обмеженим ресурсом, і усі підприємства повинні вміти їх раціонально розподіляти і використовувати. Для цього потрібно мати можливість отримати інформацію про їх залишки, джерела, напрями використання.

Автоматизована форма обліку руху грошових коштів і розрахунків дозволяє отримати:

- оперативні дані про потік коштів;
- інформацію про матеріальний потік, пов'язаний із фінансовим потоком, і навпаки;
- зведену інформацію для аналізу за минулі періоди стандартними засобами;
- зменшити витрати часу і праці на підтримку стандартного документообігу.

Комп'ютеризація обліку грошових коштів дає можливість поєднувати професійні якості і функції працівника з інтелектуальними можливостями комп'ютерів та програмного забезпечення. За результатами діяльності більшості підприємств, використання автоматизованої форми обліку значно підвищується своєчасність і точність оброблення облікової інформації, формування первинних та звітних документів. Крім цього, певні форми обов'язкової податкової та фінансової звітності можуть надаватися в державні установи в електронному вигляді та через електронні соціальні мережі. Для автоматизації обліку грошових коштів, зокрема, можливе використання програмних продуктів корпорації «Парус–Підприємство», «ІС: Бухгалтерія», а також систем «Клієнт–Банк», що значно прискорює рух грошових коштів на банківських рахунках підприємства та контролює їх наявність [3, с. 41].

Отже, питання організації та удосконалення обліку грошових коштів є досить важливим, тому що від достовірності та оперативності обліку залежить вся фінансова діяльність та звітність підприємства. Результат діяльності будь-якого підприємства прямо залежить від ефективної його роботи, а особливо від вирішення проблем, пов'язаних з обліком грошових коштів, які є складовою діяльності підприємства.

Список використаних джерел: 1. Коршенюк О. С. Організація обліку грошових коштів у ФГ «Надія-С» Голованівського району Кіровоградської області / О. С. Коршенюк // Збірник студентських наукових праць Уманського національного університету садівництва / редкол. : О. О. Непочатенко (відп. ред.) та ін. – Умань, 2013. – Ч. IV: Економічні та гуманітарні науки. – 292 с. 2. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л. О. Терещенко, І. І. Матвієнко. – К. : КНТЕУ, 2006. – 187 с. 3. Муравський В. Відмова від первинного документування як чинник інтеграції повністю автоматизованої системи обліку / В. Муравський // Бухгалтерських облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 32–45.

І.П. Куслії, студент

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМИ ОЦІНЮВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ключові слова: біологічний актив, справедлива вартість, оцінка.

Діяльність сільськогосподарських підприємств пов'язана з біологічними перетвореннями біологічних активів. Тому особливо важливого значення набуває методика оцінювання біологічних активів на дату їх виникнення та звітну дату.

Теорію і практику організації та методики ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарській галузі та оцінювання біологічних активів досліджували відомі вітчизняні вчені, а саме Ф.Ф. Бутинець, Н. Вдовенко, С.Ф. Голов, Н.В. Гончаренко, Б.С. Гузар, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, А.Г. Загородній, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.Й. Малік, Т.Г. Маренич, М.Г. Михайлов, В.Б. Моссаковський, В. Мякота, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Ю.М. Скосир тощо. Основним завданням є дослідження основних аспектів обліку біологічних активів за справедливою вартістю, особливості їх організації та методики ведення на підприємствах сільського господарства відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» [7] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів.

П(С)БО30 «Біологічні активи» містить такі визначення термінів:

1. Біологічний актив – тварина або рослина, яка у процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

2. Біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» стверджує, що біологічний актив – це жива тварина або рослина [2].

Отже, біологічні активи – це живі тварини або рослини, які здатні до біологічної трансформації. За галуззю виробництва біологічні активи поділяються на дві групи: рослинництва (рослини), тваринництва (тварини).

У бухгалтерському обліку біологічних активів головним питанням є їх оцінювання.

Первісне оцінювання біологічних активів на момент їх одержання залежить від способи їх появи (табл.).

Таблиця

Первісна оцінка біологічних активів в залежності від способу їх отримання

Спосіб отримання	Особливість оцінки
1	2
Біологічні активи, придбані за плату	Оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх одержання. До таких витрат належать: - ціна придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником (продавцем), непрямих податків, крім випадків, якщо вони не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства; - суми ввізного мита; - транспортні витрати; - інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
Безоплатно одержані біологічні активи та активи, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства	Первісна вартість дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою

1	2
Біологічні активи, переведені до складу довгострокових біологічних активів зі складу поточних біологічних активів	Первісною вартістю є справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переведення
Біологічні активи, отримані в обмін на подібні біологічні активи	Первісною вартістю є справедлива вартість переданого біологічного активу
Біологічні активи, придбані в обмін на неподібні біологічні активи	Первісною вартістю є справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією
Додаткові біологічні активи	При первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу

Джерело: складено автором.

Згідно із п. 10 П(С)БО 30 «Біологічні активи» – біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Оцінювання та амортизація довгострокових біологічних активів, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, здійснюється відповідно до П(С)БО 7 — «Основні засоби» [4] та 28 — «Зменшення корисності активів» [6].

Обраний метод оцінювання біологічного активу на дату балансу безпосередньо вплине на відображення операцій з біологічними активами в обліку підприємства. Зокрема, якщо біологічні активи обліковуються за справедливою вартістю, то до них буде застосовуватись передбачений П(С)БО 30 порядок обліку зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу.

Біологічні активи на дату балансу можуть обліковуватись за: справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; первісною вартістю з урахуванням суми зносу та втрат від зменшення корисності довгострокових біологічних активів; первісною вартістю визначеною згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси» – для поточних біологічних активів; справедливою вартістю з одночасним визнанням забезпечення за обтяжливим контрактом щодо продажу біологічних активів; теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від біологічних активів, обчисленою відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» тощо [8].

З переходом економіки до ринкових відносин проблема оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку набуває виключно важливого значення. Базовим підходом оцінювання біологічних активів є їх оцінювання за справедливою вартістю.

Дослідження показали, що на сьогодні активний ринок біологічних активів в Україні ще не сформовано. Відповідно до цього проблемним залишається питання визначення справедливої вартості біологічних активів.

Базовим підходом оцінки біологічних активів згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» є їх оцінювання за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на реалізацію таких біологічних активів.

У системі МСФЗ оцінка за справедливою вартістю є однією з пріоритетних. У світовій практиці можливі три підходи до оцінювання справедливої вартості [2]:

- ринковий: сукупність методів оцінювання вартості об'єкта, що ґрунтуються на інформації про реальні угоди на ринках;
- доходний: сукупність методів оцінки вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні майбутніх доходів від об'єкта оцінювання;
- витратний: сукупність методів оцінювання вартості об'єкта, що ґрунтуються на визначенні витрат, необхідних для відновлення об'єкта оцінювання з врахуванням зносу.

В українській практиці переважно використовують ринковий підхід.

Використання альтернативних методів (аналогів, аналізу контрактів та ін.) є неефективним в аграрних підприємствах з великим поголів'ям або площею сільськогосподарських культур.

Все це ускладнює процедуру оцінювання біологічних активів, збільшує трудові та матеріальні витрати на збір та документальне підтвердження інформації про ринкові ціни на активи і сільськогосподарську продукцію та часто призводить до суб'єктивності даних фінансової звітності та прийняття необґрунтованих управлінських рішень.

Удосконалення методичних підходів визначення справедливої вартості біологічних активів можливе завдяки реалізації відповідних методичних та організаційних заходів, які зображені на рисунку.

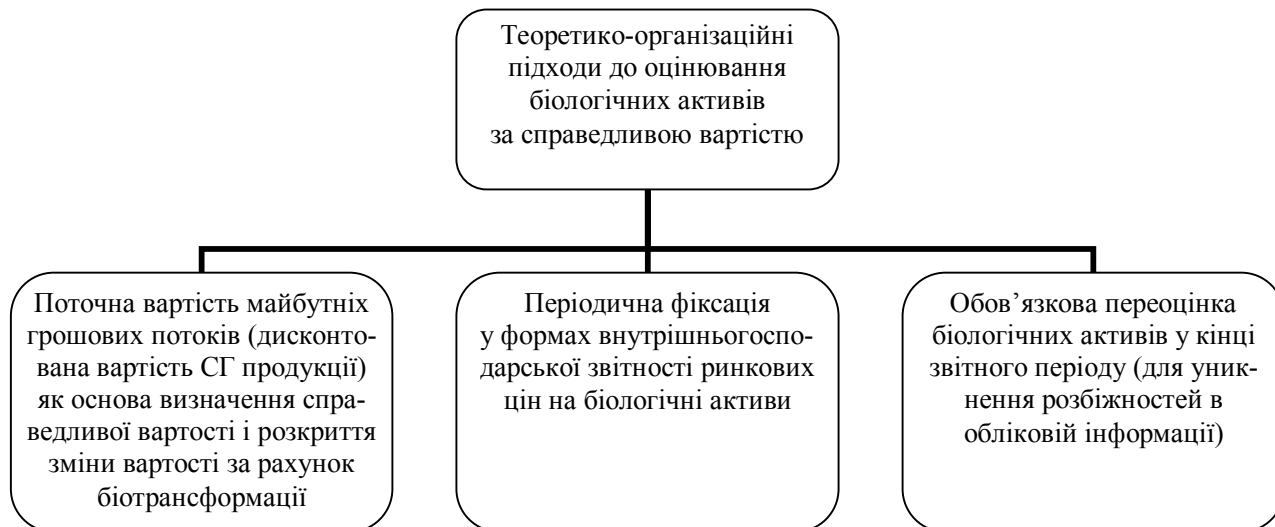


Рис. Заходи з удосконалення методичних підходів визначення справедливої вартості біологічних активів

Практичне використання наведених рекомендацій дозволить сформувати в аграрних підприємствах оперативну, обґрунтовану і документально підтверджену інформацію про ринкову вартість всіх видів активів, контролювати правильність розрахунку справедливої вартості біологічних активів, забезпечити інформацію для аналізу результатів їх біотрансформації та ефективності використання.

Висновки. Таким чином, дослідження практики обліку біологічних активів на сільськогосподарських підприємствах України показало, що впровадження норм П(С)БО 30 «Біологічні активи» та спеціалізованої методики їх обліку поки що не забезпечила необхідну організацію обліку в аграрних підприємствах, якість і повноту облікової інформації, прозорість і єдині підходи до формування інформаційного середовища для інвесторів. Разом з тим залучення інвестиційних ресурсів в аграрний сектор, вихід України на міжнародні ринки сільськогосподарської продукції обумовлюють підвищення ролі бухгалтерського обліку біологічних активів та необхідність подальшого дослідження й удосконалення його теоретичних і методологічних основ.

Список використаних джерел: 1. Воронина Л. А. Понятие бухгалтерских оценок и их развитие / Л. А. Воронина, Э. В. Москвичева // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – №1 2(96). – С. 22–26. 2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/248/37/>. 3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» // Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / пер. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – Ч. II. – 1232 с. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. 8. Сидоренко О. О. Окремі аспекти обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств України / О. О. Сидоренко, Д. В. Зоценко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2012. – № 2 (58). – С. 224–231.

Т.О. Олексюк, магістр

Науковий керівник: **І.В. Рuzмайка**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОРГІВЛІ НАФТОПРОДУКТАМИ

Ключові слова: облік, організація, нафтопродукти, торгівля, оподаткування.

Зростання конкуренції, постійне підвищення цін, посилення державного контролю у сфері торгівлі нафтопродуктами загостило проблему ефективного використання товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів. Тому нині актуальним є питання ведення бухгалтерського обліку як засобу контролю та інформаційної бази для належного управління підприємствами цього виду економічної діяльності.

Бухгалтерському обліку торгівлі нафтопродуктами притаманне все, що є характерним для обліку звичайного торговельного підприємства, але наявні деякі особливості.

Формування облікової інформації про товарні запаси та розкриття її у фінансовій звітності визначається на основі П(С)БО 9 [2]. Підприємства обліковують товар за первісною вартістю на спеціальному рахунку 28, субрахунок 281 «Товари на складі» або 282 «Товари в торгівлі» залежно від вибору підприємства.

Для визначення собівартості реалізованих товарів підприємства торгівлі нафтопродуктами можуть застосовувати метод середньозваженої собівартості, ФІФО або ідентифікованої собівартості. Якщо облік ведеться в роздрібних цінах, то для визначення собівартості реалізованих товарів використовується метод ціни продажу.

Торгову націнку підприємства торгівлі нафтопродуктами не відображають на субрахунку 285. Її рівень визначають окремо для кожної групи або партії товару й оформляють відповідним наказом (розпорядженням) керівника торговельного підприємства. Також рівень торгової націнки може бути встановлений у відсотках до облікової (первісної) вартості товару або ж у твердій сумі. Окремим наказом (розпорядженням) може бути затверджена ціна реалізації товару з урахуванням націнки.

Облік нафтопродуктів на підприємствах торгівлі нафтопродуктами ведеться в одиницях маси. Обов'язковою є наявність журналу вимірювань нафтопродуктів у резервуарах за ф. № 7-НП по кожному резервуару окремо з відображенням усіх операцій, здійснених кожною зміною.

У своїй діяльності підприємства керуються Інструкцією № 281 «Про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуск та облік нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України» [1]. Для роздрібно торгівлі також застосовуються «Правила роздрібно торгівлі нафтопродуктами» № 1442 [3].

Проблемним є питання, чи є об'єктом оподаткування акцизним податком операції з відпуску підакцизного пального через мережу АЗС представникам підприємств за безготівковий розрахунок через заправку автотранспортних засобів, якщо оператор проводить повну суму через зареєстровані, опломбовані та переведені у фіскальний режим роботи РРО з роздрукуванням розрахункових документів для безготівкової форми оплати.

Контролюючі органи найчастіше вважають, що податкові зобов'язання зі сплати 5 % акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів виникають у особи, яка безпосередньо здійснює відпуск нафтопродуктів через АЗС безпосередньо споживачам, незалежно від умов продажу нафтопродуктів та форми розрахунків – готівкова або безготівкова.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо реалізації суб'єктами господарювання роздрібно торгівлі підакцизних товарів є дата здійснення розрахункової операції відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг». Відповідно до ст. 2 Закону про РРО розрахункова операція – приймання від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо за місцем реалізації товарів, видача готівкових коштів за повернутий покупцем то-

вар, а у разі застосування банківської платіжної картки – оформлення відповідного розрахункового документа щодо оплати в безготівковій формі товару банком покупця [2].

На нашу думку, безготівкові розрахунки юридичних осіб за придбані нафтопродукти не підпадають під визначення розрахункових операції згідно із Законом про РРО.

На підставі зазначеного вище, можна зробити висновок, що операції з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів іншим суб'єктам господарювання, з розрахунком за товар у безготівковій формі, за винятком розрахунків платіжними картками, не є об'єктом оподаткування акцизним податком.

Правильна організація бухгалтерського обліку та врахування особливостей оподаткування діяльності на підприємствах торгівлі нафтопродуктами дозволять забезпечити найефективніше використання ресурсів та сприятимуть прийняттю адекватних управлінських рішень щодо подальшого розвитку підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Мінпаливенерго України, Мінтрансзв'язку України, Мінекономіки України, Держспоживстандарту України № 281/171/578/155 від 20.05.2008. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/>. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (зі змінами та доповненнями)* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/>. 3. *Правила роздрібною торгівлі нафтопродуктами* [Електронний ресурс] : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 20 грудня 1997 р. № 1442. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/>. 4. *Снісар О. О.* Питання обліку придбання паливно-мастильних матеріалів / О. О. Снісар // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах світових інтеграційних процесів. – Львів, 2012. – С. 54–56. 5. *Щодо практичного застосування положень Кодексу № 9132/7/99-99-19-03-03-17 від 18.03.2015* [Електронний ресурс] : Лист Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>.

УДК 657.42

І.О. Оніщенко, студентка

Науковий керівник: **В.А. Малахов**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Харківський навчально-науковий інститут ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків, Україна

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Ключові слова: облік, основні засоби, операції з руху основних засобів, зарубіжний досвід.

Основні засоби підприємства відображають в обліку за первісною історичною вартістю. Згідно з міжнародними стандартами до первісної вартості основних засобів включається ціна придбання за вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати, що прямо відносяться до приведення основних засобів до робочого стану.

Формування первісної вартості основних засобів у різних країнах суттєво не різниться. Але в окремих державах дозволено включати до вартості основних засобів суму відсотків по позиках, пов'язаних з придбанням останніх. Це характерно для таких країн, як Іспанія, Нідерланди, Португалія, Франція.

Витрати на утримання основних засобів згідно з МСФЗ визнаються як актив тоді, коли вони покращують стан активу, при цьому підвищують оцінений спочатку рівень його продуктивності. Витрати на ремонт чи обслуговування основних засобів здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигод, що підприємство може очікувати від оціненого спочатку рівня продуктивності. У такому разі вони, здебільшого, визнаються як витрати тоді, коли вони понесені.

У США витрати на утримання основних засобів визнаються та відносяться на вартість основних засобів, якщо виконується одна з трьох умов: 1) збільшується термін корисного використання основних засобів; 2) збільшується потужність та кількість одиниць продукції, що випускаються цим об'єктом основних засобів; 3) покращується якість продукції, що виробляється цим основним засобом [1].

Суттєвою особливістю оцінювання основних засобів відповідно до МСФЗ є той факт, що балансова вартість основних засобів може бути зменшена відповідними державними грантами. Порядок цього зменшення розкривається МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Відповідно до п. 47 МСФЗ 16 для розподілу суми, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації: прямолінійного списання, зменшення залишку, суми одиниць продукції. В українському законодавстві до перелічених методів додається також метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод [2].

В обліку Польщі, як і в колишньому українському обліку, амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів. У Португалії дозволяється використовувати лише лінійний метод нарахування амортизації. У законодавстві Німеччини не передбачено жодних конкретних методів амортизації. На практиці найчастіше застосовуються прямолінійний метод та метод зменшення залишку [3].

В обліку вибуття основних засобів у більшості країнах спостерігається такий підхід щодо відображення: списується початкова вартість та накопичений знос основних засобів, що вибувають, обліковуються будь-які доходи від вибуття та прибуток чи збиток від вибуття. Ця інформація оформлюється складною проводкою, складовим елементом якої буде запис по дебету чи кредиту відповідного рахунку збитку чи рахунку прибутку від вибуття. Такі прибутки чи збитки класифікуються у звіті про прибутки та збитки як випадкові, за винятком тих, що виникли внаслідок ліквідації основних засобів у результаті надзвичайних подій. Обов'язково здійснюється донарахування зносу основного засобу, що вибув протягом року, а знос нараховується в кінці року.

Проаналізувавши склад і структуру основних засобів у різних країнах, можливо виявити відмінності між відображенням основних засобів у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності (табл.) [4, с. 89–90].

Таблиця

Відображення основних засобів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у країнах світу

Країна	Бухгалтерський облік	Фінансова звітність
Україна	Земельні ділянки. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом. Будівлі, споруди, передавальні пристрої. Машина та обладнання. Транспортні засоби. Інструменти, прилади, інвентар (меблі). Довгострокові біологічні активи. Інші основні засоби	Основні засоби
Туркменистан, Росія	Будівлі та споруди. Машина та обладнання. Транспортні засоби. Офісне обладнання. Тварини. Багаторічні насадження. Інші основні засоби	Основні засоби
Великобританія	Земельні ділянки. Будівлі, споруди, передавальні пристрої	Основні засоби
Білорусь	Будинки. Споруди. Передавальні пристрої. Машина. Транспортні засоби. Обладнання. Виробничий інвентар. Господарський інвентар. Інші основні засоби	Основні засоби

У бухгалтерському обліку основні засоби відображаються у деталізованому вигляді відповідно до національних положень бухгалтерського обліку та плану рахунків. У звітності така інформація відображається у зведеному, синтетичному, вигляді. Так, в Україні, Росії, Туркменистані, Білорусі та Великобританії у фінансовій звітності інформація про основні засоби представлена однією статтею «Основні засоби».

Отже, орієнтація національних облікових систем на міжнародні стандарти забезпечує можливість зіставлення звітних показників підприємств різних країн. Це забезпечує інвесторів необхідною інформацією при прийнятті рішень щодо реалізації міжнародних інвестиційних проєктів, сприяє переміщенню капіталів та інтеграції національних економік [5, с. 31–32].

Таким чином, проведений аналіз складу та порядку оцінювання основних засобів показав, що у різних країнах вони не містять суттєвих різниць. Це пов'язано з тим, що основою для наці-

ональних стандартів у більшості країн є МСФЗ, які у ході розвитку процесів глобалізації, що супроводжуються конвергенцією облікових систем, допомагають гармонізувати національні облікові системи за допомогою приведення їх до спільних принципів і методик здійснення.

Список використаних джерел: 1. *U.S. Economy at a Glance: Perspective from the BEA Accounts* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bea.gov>. 2. *Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 «Основні засоби»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.dtkk.com.ua. 3. *Державна служба статистики України. Комплексна статистика* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 4. *Яворовенко Е. В.* Структура основних засобів у бухгалтерському обліку в Україні та за кордоном: аналіз та порівняння / Е. В. Яворовенко // *Управління розвитком*. – 2013. – № 20 (160). – С. 88–90. 5. *Шляхетко В. В.* Облік основних засобів: від минулого до сьогодення (міжнародний аспект) / В. В. Шляхетко // *Наукові записки*. – 2013. – № 3 (44). – С. 27–35.

УДК 657

К.І. Сайко, студент

Науковий керівник: **О.В. Зінченко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Київський університет технологій та дизайну, м. Київ, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Ключові слова: витрати, матеріальні витрат, управління витратами, організація побудови обліку витрат.

В умовах ринкових відносин є потреба в підвищенні оперативності одержуваної облікової інформації. Бухгалтерський облік, забезпечуючи управління економічною інформацією про матеріальні витрати, потребує належної організації, оскільки має значний вплив на управління витратами підприємств.

Нині серед науковців та практиків є різні думки щодо форм та методів організації обліку матеріальних витрат. Так, одні – наполягають на відокремленні фінансового обліку від управлінського, інші – на інтегрованій системі обліку. На відміну від інтегрованого оброблення даних про витрати, інтеграція обліку матеріальних витрат – це створення системи облікової інформації на основі органічного поєднання даних про витрати різних видів обліку, тобто коли одні облікові дані органічно поєднуються з іншими даними, не порушуючи загальної методики фіксації, збирання й оброблення даних. Не є інтеграцією обліку той момент, коли дані одного обліку використовуються для складання звітності без належного поєднання первинного спостереження за фактами господарської діяльності та подальшого групування даних.

Основою для розмежування двох видів обліку є, насамперед, різні завдання, що вони вирішують (табл.).

Таблиця

Завдання, що стоять перед управлінським та фінансовим обліком

Завдання, які стоять перед:	
Управлінським обліком	Фінансовим обліком
це встановлення норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати і всіх інших виробничих витрат. Оперативно виявлені відхилення на рахунках даних управлінського обліку є основою для аналізу та вчасного вирішення різних питань	це виявлення і відображення в обліку реального стану активів, капіталу, зобов'язань, визначення фінансових результатів діяльності підприємства

Переважає більшість науковців висловлює думку, що немає потреби у відокремленні фінансового обліку від управлінського, і саме інтегрована система обліку є найефективнішою для господарюючих суб'єктів.

Облік матеріальних витрат посідає одне з провідних місць у загальній системі бухгалтерського обліку. За ринкових умов діяльності підприємств, де планування і формування цін є прерогативою виробника, збільшується значущість методично обґрунтованого обліку витрат і калькулювання собівартості продукції і послуг.

Нині інтеграцію обліку можна розглядати щодо всієї системи господарського обліку та окремо щодо бухгалтерського обліку. Інтеграція бухгалтерського обліку стосується трьох

проблем: поєднання управлінського та фінансового обліку; поєднання бухгалтерського і податкового обліку; побудови обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Дослідження можливості інтегрованого обліку витрат на виробництво ґрунтується на використанні єдиної інформаційної системи обліку для прийняття управлінських рішень, хоча й різної спрямованості, що потребує застосування автоматизованих систем оброблення інформації.

Облік матеріальних витрат можливо організувати за змішаною системою, де використовують спеціальні контрольні рахунки. Контрольний рахунок фінансового обліку є активним, у ньому показуються сальдо та всі витрати, пов'язані з виробництвом за дебетом, у той час як такий же контрольний рахунок відкривається в управлінському обліку і сальдо та витрати показуються за кредитом рахунку. Між цими двома рахунками має бути відповідність сум сальдо й оборотів [1].

Дослідження стану обліку витрат свідчить, що слід побудувати облік матеріальних витрат за інтегрованою системою, яка передбачає взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку витрат. В інтегрованій системі обліку матеріальні витрати відображаються у фінансовому обліку на рахунок «Виробництво», а управлінський облік деталізує витрати в розрізі видів продукції, центрів витрат та сфер відповідальності.

Виділяють такі організаційні передумови інтегрованої системи обліку витрат [2]:

- рівень розвитку виробничого обліку і діяльності структурних підрозділів підприємства. Залежно від деталізації обліку за місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, його поглибленням (доведенням до цехів і робочих місць) змінюється і ступінь аналітичності обліку витрат;

- прийнятий спосіб оперативного контролю за собівартістю. На багатьох підприємствах застосовується прогресивний спосіб документування відхилень від чинних норм у ході виробництва, що дає змогу оперативно виявити причини відхилень і впливати на них з метою попередження негативних наслідків;

- ступінь забезпеченості адміністрації, власників, засновників та акціонерів інформацією для прийняття рішень. Повнота цієї інформації, скорочення періоду її подання, забезпечення інформацією необхідних рівнів управління розширюють можливості управлінського впливу на процес формування собівартості продукції, але водночас зменшуються або підвищуються ступінь деталізації внутрішньовиробничого обліку та його трудомісткість. Це, як правило, погіршує контроль за витратами у процесі виробництва продукції і знижує вплив управління на собівартість продукції (робіт, послуг).

Дослідження свідчать про доцільність формування послідовності організації системи обліку матеріальних витрат, інтегрованої в роботу підприємств, за такими етапами.

Перший етап. Обґрунтовується доцільність запровадження інтегрованої системи обліку витрат. Визначається мета, яка деталізується в конкретних завданнях, об'єкти та методи обліку витрат. Складається загальний перелік організаційних заходів і кошторис на їх виконання.

Другий етап. Організація такого обліку витрат полягає в необхідності вдосконалення організаційної структури [3].

Третій етап. Вивчається чинна система фінансового обліку на підприємстві, з'ясовується, яким чином задовольняє потреби управління. Вирішується питання адаптації управлінського обліку до загальної системи обліку. Здійснюється структуризація витрат на основі даних фінансового та управлінського обліку, тобто формування рахунків за групами видів витрат і облік витрат за визначеними факторами, а саме: складається план рахунків, визначається склад калькуляційних статей. На цьому ж етапі впровадження інтегрованої системи обліку витрат значну увагу приділяють особливостям визначення маржинального доходу, який показує величину позитивного результату при порівнянні доходу від реалізації зі змінними витратами. Він є джерелом покриття постійних витрат і повинен забезпечити отримання прибутку.

Четвертий етап. Характеризується розробленням та введенням у дію автоматизованої системи формування банку даних інтегрованого обліку із застосуванням специфічних методів оброблення інформації. Найсуттєвим елементом у системі інформаційних потоків внут-

рішньої звітності є Звіт про фінансові результати, оскільки в ньому фіксуються види витрат, що дозволяють оцінити роботу підприємства (структурного підрозділу) і встановити оптимальну залежність алгоритму «витрати – прибуток». У зв'язку з цим необхідно сформулювати схему системи внутрішньої звітності для підрахунку кінцевого результату. Визначений таким чином кінцевий результат повинен відповідати кінцевому результату, що розрахований у фінансовому обліку і відображений на рахунку фінансового результату.

Створення інтегрованого обліку витрат та закріплення за ним функцій і обов'язків з організації та ведення фінансового й управлінського обліку витрат внесе зміни організаційну структуру бухгалтерії.

Таким чином, можна констатувати, що інтеграція обліку – це створення системи інформації на основі органічного поєднання даних, різних видів обліку, зокрема, фінансового та управлінського, коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальної методики фіксації, збирання й оброблення даних.

Рационалізацію первинного обліку слід проводити в комплексі із загальними заходами вдосконалення організаційної структури управління, упорядкування інформаційної бази, максимальної автоматизації збору інформації, передачі та оброблення вихідних даних. Тільки таким чином можна досягти найбільшого ефекту вдосконалення обліку матеріальних витрат на підприємствах.

Список використаних джерел: 1. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 756 с. 2. *Білоусова І.* Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 39–44. 3. *Колпаков В. М.* Теория и практика принятия управленческих решений : учеб. пособие / В. М. Колпаков. – К. : МАУП, 2004. – 504 с.

СЕКЦІЯ 2

Обліково-аналітичне забезпечення звітності підприємств як основи для прийняття управлінських рішень на мікро- та макрорівнях

УДК 658.14/17(047.32)

Н.В. Потриваєва, д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту

Т.О. Кореновська, магістр

Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ ТРАНСПАРЕНТНІСТЬ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

Ключові слова: транспарентність, фінансова звітність, інформація, прозорість, Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Нині спостерігається зміна пріоритетів в економіці та суспільстві з інформаційної закритості на відкритість. Менеджери багатьох підприємств, осмисливши необхідність збільшення їх відкритості, почали шукати шляхи для кількісного та якісного удосконалення розкриття фінансової інформації. Оскільки найбільш вагома інформація про суб'єкти економіки, яка необхідна користувачеві для прийняття рішень, міститься, перш за все, у бухгалтерській звітності, то важливою сферою, де необхідне збільшення рівня транспарентності, є сфера фінансового обліку та звітності [5]. Фінансова звітність далеко не завжди містить адекватну реальності інформацію підприємства, навіть звітність великих підприємств не дозволяє скласти достовірне уявлення про минуле, теперішнє та майбутнє їх фінансового становища та результатів діяльності, хоча вони мають світову репутацію та вважаються транспарентними.

Окремі аспекти транспарентності обліку розглядаються у працях таких вітчизняних науковців, як М.А. Вахрушина, В.Г. Гетьман, Д.І. Гунін, В.М. Ігумнов, В.Л. Кожухов, В.Ф. Несветайлов, В.В. Панков.

Транспарентність – це комплексний (інтегральний) показник відкритості суб'єкта економіки, який відображає адекватність вимогам користувачів, рівень повноти розкриття та доступності звітної інформації про його поточний стан і перспективи діяльності [5].

Транспарентність походить від англійського transparency і визначається у словниках як достовірність, ясність і можливість легкої перевірки відомостей про що-небудь; відсутність секретності. Поняття транспарентності часто вживають поряд з поняттями прозорість (clarity, clearness), відкритість (openness), гласність (disclosure), публічність (publicity), підзвітність (accountability).

Транспарентна фінансова звітність є важливою складовою розвитку економіки та суспільства в цілому. На нашу думку, транспарентна фінансова звітність – це головний фінансовий документ, який максимально повно та прозоро відкриває всі вагомі дані про діяльність підприємства, що надається внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття економічних рішень.

Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола зовнішніх та внутрішніх користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Фінансова звітність також демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкт господарювання: активи; зобов'язання; власний капітал; дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки; внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників; грошові потоки.

З розгортанням світової фінансової кризи в багатьох міжнародних підприємствах поширюється хибна практика фальсифікації фінансової звітності, навмисного перекручення її показників, що призводить до неправдивості облікових даних [3]. Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ) є сьогодні державним пріоритетом.

Метою МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» є забезпечити, щоб перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, та його проміжна фінансова звітність за

частину періоду, охопленого цією фінансовою звітністю, містили високоякісну інформацію, яка: є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах; забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за МСФЗ; за витратами на її отримання не перевищує вигоди для користувачів [1].

Транспарентність має і зворотний бік – комерційна таємниця, конфіденційна інформація тощо. Слід звернути увагу, що жоден МСБО чи МСФЗ не містить вимог щодо розкриття такої інформації. Тому, намагаючись підвищити транспарентність фінансової звітності, можна не побоюватися зачепити комерційні інтереси укладача фінансової звітності.

З метою нівелювання можливих негативних наслідків збільшення рівня транспарентності фінансової звітності для підприємств за доцільне вважаємо такі заходи: відмова від «сірих» схем діяльності, суворе дотримання законодавства у сфері бізнесу, в тому числі у сфері оподаткування; раціональна організація переходу до транспарентності своєї фінансової звітності; поетапність процесу транспарентності звітної інформації.

Важливою складовою розвитку економіки та суспільства загалом є транспарентна фінансова звітність. Як зовнішній, так і внутрішній ефект зростання транспарентності фінансової звітності полягають в отриманні достовірної прозорої інформації щодо підприємства та його діяльності у процесі прийняття рішень користувачами на мікро- та макроекономічних рівнях.

Список використаних джерел: 1. *Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/14170120/ekonomika/ekonomichniy_analiz. 2. *Історія становлення, проблеми і перспективи розвитку економічного аналізу* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://studopedia.org/3-163552.html>. 3. *Крет О. В.* Інституалізація транспарентності державної влади : автореф. дис. ... канд. політ. наук : спец. 23.00.02 / О. В. Крет ; Чернів. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича. – Чернівці, 2010. – С. 20. 4. *Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.pro-u4ot.info/files/ias/all_ias_one_archive.zip. 5. *Петрицька О. С.* Напрями розвитку економічного аналізу в сучасних умовах / О. С. Петрицька // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 4 (16). – С. 131–136.

УДК 657

В.М. Костюченко, д-р екон. наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ОБМЕЖЕНЬ

Ключові слова: теорія, концепція, обмеження, бухгалтерський облік, звітність.

У сучасних реаліях економіки України – при обмеженості ресурсів, ринків та політики – одним із прогресивних методів підвищення ефективності управління підприємством є управління на основі теорії обмежень. Питання побудови ефективної системи управління підприємством ґрунтується, насамперед, на створенні відповідного інформаційного забезпечення, зокрема облікового. Засобом комунікації між керованою і керуючою підсистемами системи управління, із зовнішніми користувачами є звітність підприємства.

Метою дослідження є обґрунтування пропозицій щодо виокремлення концептуальних підходів до формування звітності підприємства на основі теорії обмежень.

Згідно з теорією обмежень Е. Голдрата, кожне підприємство має хоча б одне обмеження, яке перешкоджає системі у досягненні цілі. Усі обмеження можуть бути класифіковані як внутрішні обмеження ресурсу, як обмеження ринку та як обмеження політики. Щоб керувати роботою системи, необхідно: 1) ідентифікувати обмеження (вузьке місце); 2) прийняти рішення щодо оптимального використання обмеження; 3) підпорядкувати решту елементів системи (не обмежень) прийнятому рішенню стосовно обмежень; 4) дослідити всі альтернативні варіанти інвестування в обмеження, тобто підвищити пропускну спроможність обмеження; 5) якщо обмеження усунуте (припинило бути «обмеженням») визначити інші «обмеження».

Теорію Е. Голдрата можна застосувати не тільки до виробничих систем, але до будь-якої системи, зокрема системи бухгалтерського обліку. Система бухгалтерського обліку має, як

мінімум, одне обмеження, яке не дозволяє їй досягати мети – забезпечити інформаційні запити усіх користувачів. Тому у процесі інституціонального аналізу важливо визначити ці обмеження та визначити шляхи їх подолань [2]. При прийнятті як стратегічних, так і оперативних управлінських рішень, не можливо обмежуватись лише даними фінансових звітів. Діюча модель фінансової звітності має недоліки: вона «історична», тобто відображає результати минулих подій, кількісна і тільки фінансова; неадекватно відображає нематеріальні активи; містить неспроможність оцінок за поточною і за історичною вартістю; містить проблеми визнання зобов'язань та розкриття інформації про фінансові інструменти тощо. Все більшого значення набуває управлінський облік та його продукт – гнучкі управлінські звіти, які відповідають щоденним інформаційним потребам менеджерів.

Виходячи з економічної сутності теорії обмежень, результатів дослідження зарубіжних та вітчизняних учених можна виокремити фундаментальні концепції, які лежать в основі формування управлінської звітності на основі теорії обмежень (табл.).

Таблиця

Фундаментальні концепції управлінської звітності на основі теорії обмежень

Компонент	Зміст
1	2
Створення доданої вартості <i>(різниця між вартістю продукції, що випускає підприємство, та вартістю матеріалів, затрачених на її створення) на коротко-, середньо- і довгостроковий період</i>	
Бізнес-модель <i>Бізнес-модель логічно описує, яким чином організація створює, поставляє клієнтам і набуває вартість - економічну, соціальну та інші форми вартості. Мета (зовнішня комунікація), опис змісту, структура розкриття цього змісту, метод отримання даних</i>	
Бізнес-процес <i>будь-яка діяльність, що має вхідний продукт, додає вартість до нього та забезпечує вихідний продукт для внутрішнього або зовнішнього споживача</i>	
Основні бізнес-процеси	бізнес-процеси, які складають основний бізнес підприємства і створюють основний потік доходів (Операційний бізнес-процес: постачання, виробництво, маркетинг та збут)
Забезпечувальні бізнес-процеси	бізнес-процеси, які обслуговують основний бізнес (Бухгалтерський облік)
Процеси управління	бізнес-процеси, які управляють функціонуванням системи
<i>Стратегічні</i>	Довгострокові цілі організації, а саме питання наявності капіталу, політичні ризики, зміни законодавства, репутація та імідж, зміни в довкіллі
<i>Операційні</i>	Щоденні питання, вирішення яких веде до досягненню стратегічних цілей
<i>Фінансові</i>	Контроль фінансів організації, ефект зовнішніх факторів як наявність кредитних коштів, зміни курсу валют, рух процентної ставки і т. ін.
<i>Управління знаннями та інформацією</i>	Інтелектуальна власність, а саме контроль над джерелами інформації, зберіганням і використанням інформації, комерційна таємниця і використання сучасних технологій для ефективного користування знаннями та інформацією, якою володіє підприємство
<i>Регулятивні</i>	Відповідність законодавству в частині охорони праці, охорони навколишнього середовища, прав споживачів, техніки безпеки і т. ін.
Політика (обмеження політики) <i>сукупність засобів (інструментів) та методів для реалізації певних інтересів задля досягнення визначених суб'єктом цілей у певному середовищі</i>	
Капітал (обмеження ресурсів)	
Фінансовий	Кошти для використання у виробництві товарів, надання послуг, які надходять через фінансування або створюються в результаті операцій або інвестицій
Виробничий	Виробничі фізичні об'єкти (будівлі, обладнання), які має підприємство для виробництва товарів або надання послуг
Інтелектуальний	Організаційні нематеріальні активи, основані на знаннях (інтелектуальна вартість, організаційний капітал)
Людський	Компетенції співробітників, їх здібності та досвід, а також їх мотивація, запроваджувати інвестиції

1	2
Соціальний	Інститути та стосунки в межах співтовариств і між ними та здатність ділитися інформацією для підвищення індивідуального та колективного добробуту (загальні норми, цінності, репутація, бренди)
Природний	Природні ресурси і процеси, що дозволяють створювати товари і надавати послуги, які підтримують минуле, поточне і майбутнє підприємства (земля, повітря, вода, корисні копалини)
Ринок (обмеження ринку)	
<i>сукупність економічних відносин, що виникають між виробниками і споживачами у процесі вільного еквівалентного обміну виробленими благами (послугами), який організований за законами товарного виробництва і грошового обігу</i>	

Отже, система бухгалтерського обліку має обмеження. На базі одних лише фінансових показників не можна скласти уявлення про ефективність діяльності підприємства. Можливою основою для оцінювання ефективності діяльності підприємства може бути додана вартість, бізнес-модель, бізнес-процеси, які спрямовані на задоволення потреб клієнтів і в яких задіяні всі ресурси підприємства. На цій основі може бути підготовлена управлінська звітність підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Голдрат Елияху М.* Цель. Процесс непрерывного совершенствования / Голдрат Элияху М., Кокс Джефф. – Минск : Попурри, 2004. – 556 с. **2.** *Голов С. Ф.* Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3–9.

УДК 657.01:338.24:001.4

В.С. Лень, канд. екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ: ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення, визначення поняття, управління.

У лексиці менеджменту (управління) на рівні загальних дефініцій широко вживаним є термін «обліково-аналітичне забезпечення» у розумінні інформаційної підтримки процесу прийняття управлінських рішень [1]. Науковці досліджують обліково-аналітичне забезпечення різних напрямів діяльності суб'єктів господарювання, зокрема: управління підприємством та корпораціями [2; 3]; управління витратами [4]; управління витратами на оплату праці [5]; інноваційним розвитком підприємства [6]; капіталом [7]; аналізу [8]; планування [9]; звітності [10]; економічної безпеки [11]; бухгалтерської експертизи [12] тощо. Це свідчить про те, що «обліково-економічне забезпечення» має свої тематичні елементи (підсистеми), а тому може розглядатись як категорія бухгалтерського обліку.

Змістовне наповнення поняття «обліково-аналітичне забезпечення» та близьких до нього термінів, за думкою окремих науковців, наведено в таблиці.

Таблиця

Змістовне наповнення поняття «обліково-аналітичне забезпечення»

Автор	Зміст поняття
1	2
Обліково-аналітичне забезпечення	
Т.А. Родкіна [13]	Обліково-аналітичне забезпечення можна визначити як інтерактивну структуру, яка включає персонал, обладнання і процедури, об'єднані інформаційним потоком, використовуваним логістичним менеджментом для планування, регулювання, контролю та аналізу функціонування й розвитку підприємства
Н. Голячук [2]	Обліково-аналітичне забезпечення – компонент інформаційного забезпечення управління підприємством дозволяє розв'язувати функціональні задачі управління, забезпечуючи керівництво повною та достовірною інформацією про господарські процеси та зв'язки із зовнішнім середовищем

1	2
Н.О. Тичиніна [14]	Обліково-аналітичне забезпечення розвитку підприємства – єдність систем обліку та аналізу, що поєднані інформаційними потоками для управління економічними процесами при виборі (або реалізації) напрямів стійкого розвитку та варіантів їх фінансування
Інформаційно-облікове забезпечення	
М.І. Кутер [15]	Інформаційно-облікове забезпечення – взаємозв'язок оперативного, бухгалтерського (фінансового і управлінського) і статистичного обліку за рахунок спільності методології обліку в усьому господарстві держави, а також показників прогнозування, обліку і звітності
Аналітичне забезпечення	
Т.П. Карпова [16]	Аналітичне забезпечення – процес збору початкових даних від джерел формування первинних аналітичних даних з подальшою процедурою оброблення сформованих аналітичних даних і використанням отриманої аналітичної інформації у процесі оцінювання і контролю за виробничою діяльністю
Інформаційне забезпечення	
М.А. Вахрушина [17]	Інформаційне забезпечення – це збір, оброблення та передача фінансової та нефінансової інформації, яка використовується менеджерами для планування і контролю за ходом діяльності ввірених їм підрозділів, вимірювання та оцінювання отриманих результатів. Ця інформація відрізняється регулярністю, своєчасністю, ємністю, простотою форми і сприйняття
М.Г. Твердохліб [18]	Інформаційне забезпечення менеджменту – сукупність форм документів різних видів призначення, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення і форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі під час її функціонування на об'єкті управління
М.Г. Чумаченко [19]	Інформаційне забезпечення – динамічна система одержання, оцінювання, зберігання та перероблення даних, створена з метою вироблення управлінських рішень. Їз можна розглядати і як процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі (ІС) у процесі її функціонування

Дані таблиці свідчать, що застосовуються чотири основні терміни, що пов'язані з забезпеченням менеджменту інформацією для управління, і при розкритті змістовного наповнення яких зустрічаються прямо та/або опосередковано слова «облік» та «аналіз». Зважаючи на те, що переважна кількість інформації для управління продукується в системі бухгалтерського обліку, на наш погляд, що термін «обліково-аналітичне забезпечення» є найбільш точним.

У визначеннях обліково-аналітичне забезпечення переважно розглядається як окрема система або підсистема системи вищого рівня з погляду її структури (елементів), функцій, організації, як процес. Тобто наведені визначення не конкретизують змістовне наповнення терміна, а є організаційно-функціональними [13], системно-функціональними [2; 14], системними [15], процесними [16], процесно-функціональними [17] тощо.

Окремі дослідники у визначеннях обліково-аналітичного забезпечення вказують на продукт (інформація), який формує система [17] або сукупність створених обліково-аналітичною системою документів, що використовується менеджментом для управління [18; 19].

Проаналізуємо термін «обліково-аналітичне забезпечення».

За В.М. Брюшинкіним, поняття – це думка, що узагальнює об'єкти деякої безлічі й виділяє цю безліч за відмітною для неї ознакою та у ході мислення вирішує три пізнавальні завдання: 1) відрізняє об'єкти безлічі, що цікавлять нас, від всіх інших об'єктів; 2) узагальнює об'єкти безлічі, що цікавлять нас; 3) виражає сутність об'єкта цієї безлічі [20].

Проте жодне з вищенаведених визначень не відповідає цим вимогам до поняття. По суті вони є різними поняттями, але з одним підметом, якому не повною мірою відповідає присудок, причому в різних авторів із різним наповненням.

Термін складається з трьох слів. Ключовим словом у цьому словосполученні є слово «забезпечення». У словниках зазначається, що воно є похідним від слова забезпечувати й означає постачання чогось у достатній кількості, задоволення когось, що-небудь у якихось потребах. У другому значенні – створення надійних умов для здійснення чого-небудь; гарантування чогось [21]. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови наводиться визначення інформаційного забезпечення, як забезпечення необхідною інформацією [21], а згідно з Законом України «Про інформацію», інформація – будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді [22]. Слід зазначити, що слово «забезпечення» свідчить про достатність, але достатність для різних умов та у просторі та часі має своє наповнення. Отже, для словосполучення «обліково-аналітичне забезпечення» найбільше підходить розуміння забезпечення як постачання чогось у достатній кількості та задоволення когось у якихось потребах. У нашому випадку – потребах у інформації для управління.

Безумовно, забезпечення можна розглядати також у плані створення надійних умов для здійснення чого-небудь. У такому разі слід застосовувати словосполучення «система обліково-аналітичного забезпечення», яка є підсистемою обліково-аналітичної системи управління підприємством і включає такі організаційні моменти: організацію масиву інформації, організацію її перероблення та потоків.

Наступне за рангом слово у словосполученні «обліково-аналітичне забезпечення» – «облікове». Слово «облікове» свідчить про те, що забезпечення здійснюється на основі даних обліку. Облікове забезпечення – сукупність показників, які необхідно отримати в системі обліку, у тому числі для наступного аналізу. На наш погляд, у цьому разі слід говорити про облік у найбільш загальному плані як про реєстрацію фактів (подій). До подій належать як господарські операції, які є сферою фінансового обліку, так й інші факти та події, які не відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку. Частина фактів та подій, разом з господарськими операціями, знаходять відображення в управлінському обліку, який забезпечує підприємство внутрішньою (конфіденційною) інформацією для управління. Але для управління використовується й інша інформація, яка фіксується на підприємстві: про кадри, екологічні викиди, технічна, технологічна, науково-технічна, технологічна, методична, нормативна тощо.

Згідно із Великим тлумачним словником сучасної української мови слово «аналітичний» означає той, що містить аналіз, детальний розбір чого-небудь [21]. Тобто облікову інформацію обробляють різними методами економічного (фінансового), статистичного, математичного аналізу. Методи аналізу використовують також і до іншої інформації, яка не продукується на підприємстві, але її врахування необхідне під час прийняття управлінських рішень, адже підприємство чи організація не є закритою системою і функціонує в зовнішньому середовищі, яке встановлює для діючих підприємств (організацій) певні вимоги та обмеження нормативного та ненормативного характеру, без дотримання яких успішне функціонування підприємства неможливе.

У зв'язку з тим, що суб'єкти економічної діяльності найбільш зацікавлені в економічній інформації саме про свою діяльність, яка накопичується в системі бухгалтерського обліку, конструкцію «обліково-аналітичне забезпечення» слід віднести до категоріального поняття бухгалтерського обліку як системи, яка включає в себе фінансовий та управлінський облік.

При визначенні категоріального поняття, як сукупності певних елементів, необхідно визначити мету. Мета системи обліково-аналітичного забезпечення – надання релевантної інформації для управління на різних рівнях.

Враховуючи викладене, **обліково-аналітичне забезпечення управління – сукупність обробленої облікової та необлікової інформації, призначеної для управління підприємством (організацією), напрямками його діяльності або його окремими об'єктами** (відособленими напрямками, витратами, продажами, інноваційною діяльністю тощо). Обліково-аналітичне забезпечення є багатогранним і не обмежується лише цифровими звітами. Інформація може бути представлена у формі звітів, розрахунків, доповідей, аналітичних оглядів тощо.

Обліково-аналітичне забезпечення управління може бути спрямоване на тактичний період (оперативне управління) та майбутні періоди (стратегічне управління). Проте поділ обліково-аналітичного забезпечення на оперативне та стратегічне є умовним, тому що і в оперативних періодах вирішується частина стратегічних цілей, а виконання стратегічних цілей конкретизується за оперативними періодами. Тобто оперативне і стратегічне обліково-економічні забезпечення є взаємообумовленими і взаємно пов'язаними.

Рівень фактичного обліково-аналітичного забезпечення не завжди є достатнім для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, особливо в умовах, що постійно змінюються, що потребує адекватного постійного його пристосування до потреб управління, та спонукати на досягнення поставлених цілей, а не бути простою констатацією фактів.

Висновки та пропозиції. Обліково-аналітичне забезпечення управління можна розглядати як з організаційного погляду так і з погляду кінцевого продукту. Якщо обліково-аналітичне забезпечення розглядається з організаційного погляду, то слід застосовувати словосполучення «система обліково-аналітичного забезпечення», а якщо з погляду кінцевого продукту – «обліково-аналітичне забезпечення».

Пропонується визначення обліково-аналітичного забезпечення управління як сукупності обробленої облікової та необлікової інформації, призначеної для управління підприємством (організацією), напрямками його діяльності або його окремими об'єктами. Склад, структура та зміст обліково-аналітичного забезпечення в умовах, що постійно змінюються, потребують адекватного постійного його пристосування до потреб управління.

Список використаних джерел: 1. Яценко В. Ф. Методологічний генезис сутності та змісту обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством [Електронний ресурс] / В. Ф. Яценко // ВІСНИК ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 3 (65). – С. 75–84. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/6944/1/75.pdf>. 2. Голячук Н. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством / Н. Голячук // Економічний аналіз : зб. наук. праць ; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – Вип. 6, ч. 3. – С. 408–410. 3. Мних Є. В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями [Електронний ресурс] / Є. В. Мних, О. М. Брадул. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009_647/23.pdf. 4. Пойда Ю. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на виробництво комбікормів [Електронний ресурс] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Ю. М. Пойда ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 24 с. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08rumpvkv.zip>. 5. Баянова О. В. Формирование учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда : монография / О. В. Баянова. – Пермь : ИПЦ “ПрокростЪ”, 2014. – 312 с. 6. Волощук Л. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л. О. Волощук // Праці Одеського політехнічного університету. Економіка. Управління. – 2011. – Вип. 2 (36). – С. 329–338. 7. Проняева Л. И. Методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления основным капиталом в организациях : дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.12 / Проняева Людмила Ивановна ; Мичурин. гос. аграр. ун-т. – Орел, 2011. – 440 с. 8. Максименко Д. В. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного аналізу / Д. В. Максименко // Вісник НУ «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 150–154. 9. Адамів М. Є. Методико-аналітичне забезпечення антисипативного планування на підприємствах [Електронний ресурс] / М. Є. Адамів // Вісник НУ «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 3–7. – Режим доступу : <http://vlp.com.ua/node/8608>. 10. Хомин П. Я. Формування системи звітності сільськогосподарських підприємств та її облікового забезпечення : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / П. Я. Хомин. – К. : Національний науковий центр “інститут аграрної економіки”, 2004. – 30 с. 11. Тринька Л. Я. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення в системі економічної безпеки підприємств [Електронний ресурс] / Л. Я. Тринька // Науковий вісник нац. університету біоресурсів і природокористування України. – 25/09/2012. – № 177, ч. 4: Економіка. аграрний менеджмент, бізнес. – С. 177–182. – Режим доступу : <http://elibrary.nubip.edu.ua/15960/1/12tly.pdf>. 12. Остап'юк Н. А. Обліково-аналітичне забезпечення бухгалтерської експертизи: теорія і методика : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Н. А. Остап'юк. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 267 с. 13. Родкина А. Т. Информационная логистика / А. Т. Родкина. – М. : Экзамен, 2001. – 288 с. 14. Тычинина Н. А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия / Н. А. Тычинина // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. – № 2. – С. 103–107. 15. Кутер М. И.

Теория бухгалтерского учета : учебник / М. И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 592 с. **16.** Карпова Т. П. Управленческий учет / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2004. – 351 с. **17.** Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М. А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2007. – 576 с. **18.** Твердохліб М. Г. Інформаційне забезпечення менеджменту : навч. посіб. / М. Г. Твердохліб. – Вид. 2-ге, доповн. та переробл. – К. : КНЕУ, 2002. – 224 с. **19.** Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток ; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с. **20.** Брюшинкин В. Н. Логика : учебник для вузов. – М. : Гардарики, 2001. – 334 с. **21.** Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доповн.) / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с. **22.** Про інформацію [Електронний ресурс] : Закон України від 02.10.1992 № 2657-ХІІ. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2657-12/conv>.

УДК 657.478:339

В.С. Лень, канд. екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Н.В. Войтенко, магістрант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЩОДО РОЗПОДІЛУ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Ключові слова: транспортно-заготівельні витрати, облік, способи розподілу, бази розподілу, підприємств роздрібної торгівлі.

Транспортно-заготівельні витрати є складовою собівартості товарів, які реалізуються торговельними підприємствами. Проте порядок їх включення до собівартості реалізованих товарів потребує додаткових досліджень.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(с)БО) 9 «Запаси» передбачено 2 варіанти включення транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) до собівартості товару: 1) при придбанні; 2) у кінці звітної періоду при визначенні собівартості реалізованих товарів [1].

При застосуванні другого варіанта ТЗВ щомісячно розподіляються між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць. Сума ТЗВ, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ визначається діленням суми залишків ТЗВ на початок звітної місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Слід зазначити, що у тексті П(с)БО 9 не зазначено, яку вартість запасів, первісну чи продажну, враховувати під час визначення середнього відсотка для розподілу ТЗВ. Проте у П(с)БО 9 наведено приклад визначення відсотка ТЗВ з урахуванням купівельної вартості запасів.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування [2].

Відповідно до Закону Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України затверджено Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [3]. У рекомендаціях вказано, що транспортно-заготівельні витрати обліковуються загальною сумою з наступним щомісячним розподілом їх між сумою залишку товарів на кінець звітної місяця і сумою вибулих за місяць товарів. У документі про розподіл ТЗВ за середнім відсотком не згадується, тобто допускається розподіл їх за іншими способами і базами розподілу. Але викликає сумнів доцільність обліку ТЗВ загальною сумою в усіх випадках. Адже в разі дослівного трактування методичних рекомендацій, накопичення ТЗВ за групами товарів буде порушенням порядку обліку.

У МСБО 2 «Запаси» [4] порядок розподілу ТЗВ взагалі не розкрито, а тому у разі застосування підприємством МСБО порядок їх обліку та бази розподілу підприємство може визна-

чати самостійно. Такими базами розподілу можуть бути: закупівельна вартість; ціна продажу; обсяг; вага; розподіл з урахуванням класу вантажу.

Згідно з п. 88 Методичних вказівок по бухгалтерському обліку матеріально-виробничих запасів, затверджених Наказом Міністерства фінансів Російської федерації від 28.12.2001 № 119н [5], підприємствам РФ дане право використовувати такі спрощені варіанти списання ТЗВ на собівартість реалізованих товарів:

- при невеликій питомій вазі ТЗВ (не більше 10 % до облікової вартості матеріалів) їхня сума може повністю списуватися на збільшення вартості проданих матеріалів;

- протягом поточного місяця ТЗВ можуть розподілятися виходячи з питомої ваги (у відсотках до облікової вартості відповідних матеріалів), що склалася на початок цього місяця. Якщо це привело до істотного недосписання або зайвого списання ТЗВ (більше 5 %), у наступному місяці сума, яку списують, коректується;

- ТЗВ можуть розподілятися пропорційно їхній питомій вазі (нормативу), закріпленому в планових (нормативних) калькуляціях, до облікової вартості використовуваних матеріалів. При цьому, якщо фактичні розміри ТЗВ відрізняються від нормативних, у наступному місяці (звітному періоді) сума ТЗВ коректується. Залишки ТЗВ на початок кожного місяця (звітного періоду) розраховуються виходячи з питомої ваги (нормативу) ТЗВ, передбачених у планових (нормативних) калькуляціях, до фактичної наявності матеріалів в облікових цінах;

- ТЗВ можуть щомісяця (у звітному періоді) повністю списуватися на збільшення вартості витрачених (відпущених) матеріалів, якщо їхня питома вага (у відсотках до договірної (облікової) вартості матеріалів) не перевищує 5 %.

Н. М. Грабова вважає, що прийнятними обліковими цінами при методі розподілу ТЗВ за середнім відсотком для оптових підприємств є ціни купівлі, а для роздрібних — ціни продажу [6]. П.Й. Атамас середній відсоток визначає на продажну вартість товару за мінусом ТЗВ [7].

Н.В. Фірсова пропонує облік ТЗВ здійснювати у розрізі товарно-матеріальних цінностей, а їх розподіл – за допомогою методу середньої арифметичної зваженої [8].

Здебільшого безпосереднє (пряме) включення ТЗВ до фактичної собівартості товару не доцільне у зв'язку зі значною трудомісткістю, а тому більшість підприємств роздрібної торгівлі застосовує метод середнього відсотка. Таку ж думку висловлюють прямо або опосередковано й інші дослідники [6; 7].

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки і пропозиції: 1) аналіз нормативної бази, яка регулює облік і розподіл ТЗВ свідчить, що підприємства торгівлі можуть самостійно обирати спосіб включення ТЗВ до собівартості товарів, а також базу їх розподілу. При цьому ТЗВ повинні розподілятися між вибулими товарами та їх залишками на кінець звітного періоду; 2) було б доцільним включення до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності спрощених варіантів віднесення ТЗВ на собівартість реалізованої продукції; 3) методи обліку ТЗВ та способи їх розподілу доцільно зазначати у внутрішньому нормативному документі Про політику бухгалтерського обліку [9].

Список використаних джерел: 1. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 2. *Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 3. *Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/LegislativeActs/Detail?lang=uk-UA&id=cf799ac5-183a-4464-83c7-a173fd07003e>. 4. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021. 5. *Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов* [Электронный ресурс] : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/. 6. *Грабова Н. М.* Бухгалтерський облік у галузях народного господарства : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Н. М. Грабова. – К. :

КНЕУ, 2003. – 203 с. 7. *Атамас П. Й.* Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – 2-ге вид. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 392 с. 8. *Фірсова Н. В.* Облік і контроль торговельних витрат підприємств споживчої кооперації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. В. Фірсова. – К. : КНЕУ, 2008. – 23 с. 9. *Лень В. С.* Основний внутрішній нормативний документ бухгалтерії: назва та зміст / В. С. Лень, І. М. Гончаренко // Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств в умовах євроінтеграції : збірник. – Донецьк : ДонДУУ. – 2012. – Т. XIII, вип. № 232. – С. 206–215.

УДК 657.471.76

В.С. Лень, канд. екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

М.М. Ворох, магістрант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА НА СОБІВАРТІСТЬ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Ключові слова: облікова політика, собівартість готової продукції, підприємства.

Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах є облік витрат на виробництво та виходу готової продукції. Побудова обліку виробництва зумовлена організаційно-економічними особливостями господарювання, вимогами стандартів та інформаційними запитамі управління. Зазначені причини обумовлюють актуальність дослідження впливу облікової політики підприємства на величину собівартості готової продукції.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» термін «облікова політика» означає сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності [1].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про активи і зобов'язання та їх оцінку в Україні визначаються національними (П(С)БО) та міжнародними (МСБО) стандартами бухгалтерського обліку. В багатьох випадках у стандартах перелічено по кілька альтернативних варіантів методів обліку та оцінювання, що зумовлює необхідність обрання одного з них, який необхідно закріпити в розпорядчому документі про облікову політику.

У процесі розроблення облікової політики в частині затрат одним із найважливіших питань є їх групування – поділ на затрати, що формують собівартість запасів і витрати періоду. Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати з продукцією, що вироблена, або роботами та послугами, які виконані.

Вимоги до формування собівартості в цілому по підприємству за єдиними методологічними принципами, незалежно від галузевих особливостей, регламентують Положення бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та 9 «Запаси» [2; 3].

Підприємства під час визначення облікової політики згідно з МСБО або П(С)БО можуть обирати один з таких способів для оцінювання запасів при вибутті (формулу собівартості):

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних затрат;
- 5) ціни продажу [3].

Крім того, середньозважена собівартість може бути обчислена на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання [3].

Застосування різних методів оцінювання запасів при вибутті призводить до різних величин витрат виробництва і, відповідно, до різних рівнів собівартості готової продукції. Зокрема, в умовах інфляції застосування методу ФІФО призведе до зниження собівартості готової продукції. У разі застосування оцінки за середньозваженою собівартістю, яка обчислена на

періодичній основі, вона буде вища за оцінку за методом ФІФО, а у випадку застосування оцінки за середньозваженою собівартістю на дату використання у виробництві, вона буде нижчою, ніж за середньозваженою собівартістю, яка визначається на періодичній основі.

Впливають на собівартість готової продукції методи розподілу непрямих виробничих затрат за видами вироблюваної продукції, зокрема обслуговуючих виробництв. Важливим моментом тут є обрання методу та бази їх розподілу. Серед баз розподілу застосовують години праці, заробітну плату, обсяг діяльності, прямі затрати тощо. Немає заборони здійснювати розподіл витрат допоміжних виробництв і за кожним елементом затрат. При цьому для кожного елемента затрат може бути обрана своя база розподілу. Можливі також варіанти методів розподілу непрямих затрат: пропорційно прямим затратам, прямим розподілом, покроковим розподілом, методом системи лінійних рівнянь. Застосування різних методів розподілу непрямих затрат дає досить вагомі різниці у собівартості конкретних видів продукції [4].

Важливим елементом облікової політики підприємства є розподіл загальновиробничих затрат на змінні та постійні, а також вибір бази їх розподілу. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду, а постійні – з використанням обраної бази розподілу при нормальній потужності. Різною також може бути база розподілу загальновиробничих затрат: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі затрати тощо. Всі перелічені альтернативи впливають на собівартість виготовленої продукції. Отже, нерелевантна база розподілу досить часто може призвести до помилкових управлінських рішень, прийнятих на отриманій інформації про собівартість готової продукції.

Одним із складних питань облікової політики є порядок оцінювання залишків незавершеного виробництва. До незавершеного виробництва належить продукція (вироби, заготовки, деталі), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) оброблення, передбачених технологічним процесом, а також вироби не укомплектовані, що не пройшли випробувань і технічного приймання [5]. Залишки незавершеного виробництва можуть оцінюватись:

- за нормативною виробничою собівартістю;
- за плановими прямими витратами;
- за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що перебувають у переробленні.

Крім того, впливає на собівартість готової продукції й прийнятий порядок включення незавершеного виробництва до собівартості виробленої протягом року готової продукції.

Один з методів оцінювання незавершеного виробництва – переведення його в еквівалентні одиниці готової продукції. При цьому можуть застосовуватись 2 методи оцінювання: метод ФІФО та середньої зваженої [6]. Застосування кожного з перелічених методів оцінювання незавершеного виробництва призводить до різної величини собівартості готової продукції.

Висновки та рекомендації. У Національних стандартах бухгалтерського обліку розкрито не всі можливі альтернативи щодо облікової політики, яка впливає на оцінку готової продукції. Проте вона повинна розкриватись, якщо впливає на баланс підприємства (активи, зобов'язання, фінансовий результат). У зв'язку з цим у обліковій політиці, в частині впливу на собівартість готової продукції, необхідно як мінімум визначитись з: методами оцінювання запасів при вибутті; методами та базами розподілу витрат обслуговуючих виробництв; переліком змінних та постійних загальновиробничих витрат та базою їх розподілу; порядком оцінювання та перенесення вартості незавершеного виробництва на готову продукцію.

Список використаних джерел: 1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>. 3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>. 4. *Лень В. С.* Методи розподілу непрямих виробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції [Електронний ресурс] / В. С. Лень // Вісник ЧДТУ. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 3 (60). – С. 298–306. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua>. 5. *Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості* : затверджені наказом Мі-

УДК 658.15:339

В.С. Лень, канд. екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

А.М. Міщенко, магістрант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЗАТРАТ ОБІГУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

Ключові слова: затрати обігу, статті затрат, метод АБС, управління затратами, управлінський облік затрат, підприємства торгівлі.

В Україні торгівся є однією із найрозвинутіших галузей економічної діяльності. Кількість торговельних підприємств, що здійснюють лише роздрібну торгівлю на кінець 2014 року становила 49,7 тис. од. [1]. Основною метою діяльності торговельних підприємств (як й інших суб'єктів підприємницької діяльності) є отримання прибутку, величина якого зумовлює можливість їх розвитку і суттєво залежить від розміру витрат обігу. У зв'язку з цим управління витратами обігу для торговельних підприємств є завжди актуальним.

Питання обліку, аналізу, планування та управління затратами підприємств відображені в працях багатьох сучасних українських науковців, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, В.К. Данилка, Н.І. Дуляби, А.А. Мазаракі, І.В. Мілаш, В.В. Сопко, Ю.С. Цал-Цалко та ін. Високо оцінюючи наукові та практичні здобутки перелічених та інших учених-економістів, необхідно зазначити, що питання управлінського обліку затрат торговельних підприємств вирішені далеко не повністю. Зокрема, інформація для управління затратами накопичується в системі бухгалтерського обліку, у його підсистемі – управлінському обліку. Для цього на підприємствах організується облік за елементами та статтями затрат. Проте порядку формування статей затрат дослідниками приділяється дуже мало уваги.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про затрати підприємства, у тому числі торговельного, та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) «Витрати» [2]. Деталізовані вимоги цього П(С)БО щодо торговельних підприємств розкриті у Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [3].

Торговельні підприємства здійснюють поточні затрати, під якими розуміється сукупність витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів. Складовою частиною поточних затрат є витрати обігу – представлені у грошовій формі затрати підприємства на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних зі зміною форм вартості [3]. За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» до затрат обігу не включаються адміністративні витрати, інші операційні та фінансові витрати [2].

В обліку затрати обігу класифікують за:

- 1) видами діяльності (оптова торгівля, роздрібна торгівля, громадське харчування);
- 2) економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати);

3) статтями витрат (затрат).

У торговельній діяльності виділяються такі статті затрат [3]:

- 1) затрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів (продукції);
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) затрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції);
- 4) затрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів(продукції);

- 5) амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції);
- 6) затрати на зберігання, підсортування, оброблення, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції);
- 7) затрати на транспортування;
- 8) затрати на проведення маркетингових заходів;
- 9) затрати на тару;
- 10) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;
- 11) інші затрати на збут.

У переліку статей згідно з Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності слово витрати нами замінено на слово затрати у зв'язку з тим, що затрати не впливають на зміни власного капіталу, а витрати – впливають [4].

Склад статей затрат підприємство торгівлі визначає самостійно. У зв'язку з тим, що більшість статей є комплексними, за потреби вони можуть поділятися на дві чи більше статей. Зокрема, затрати на транспортування включають транспортування власними силами та сторонніми організаціями, затрати на перевалку, страхування транспортних засобів та товарів при перевезеннях, інші транспортно-експедиційні затрати. Різноманітність затрат обігу робить можливим успішний пошук їх абсолютного та/або відносного скорочення.

Для абсолютного чи відносного скорочення затрат обігу підприємства торгівлі повинні налагодити належне управління затратами. Причому чим більша абсолютна чи відносна частина певних затрат, тим більше уваги необхідно приділяти їх управлінню.

Ми пропонуємо для визначення статей витрат для управління ними застосовувати модель АВС [5], яка заснована на питомій вазі витрат у їх загальній сумі. Для цього пропонується проаналізувати усі витрати за попередні періоди. До класу С віднести всі витрати, які мають питому вагу менше 5 % і сукупно не перевищують цю величину. Ці витрати обліковувати за статтею інші витрати обігу. Далі по мірі збільшення питомої ваги витрат їх згрупувати у групу С до досягнення їх питомої ваги разом з питомою вагою витрат групи С 20 %. Залежно від сутності елементів витрат групи С їх можна поділити на 2 чи 3 статті. Останні 80 % витрат включають до групи А, яку поділяють на статті, кожна з яких у загальній сумі витрат становить не менше 15 % загальних витрат.

Для управління витратами на підприємстві слід затвердити форми управлінської звітності та відповідальних за управління конкретною статтею витрат. За статтями витрат класу А звітність для управління складають щомісяця, класу В – щокварталу, класу С – один раз на півроку. Звітність, на наш погляд, повинна включати такі показники за період та наростаючим підсумком з початку року: планові; фактичні; за минулий рік; відхилення від них. Отримана звітність аналізується і приймаються коригуючі рішення.

Висновки. Формування управлінського обліку затрат торговельного підприємства слід починати з аналізу структури затрат та формування статей затрат. Одним із способів формування статей затрат, який може бути застосований на підприємствах, у тому числі торговельних, є застосування методу АВС. На основі сформованих статей затрат розробляються та затверджуються форми управлінської звітності, які включають планові, фактичні та за попередній період показники та відхилення за ними. При цьому управління затратами обігу здійснюють за відхиленнями.

Список використаних джерел: 1. *Торгівля* (1990–2014 рр.). Статистична інформація [Електронний ресурс] / Деркомстат України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>. 2. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>. 3. *Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності* : затв. Наказом Міністерства економіки України від 02.03.2010 № 226. 4. *Лень В. С.* Поняття витрат і затрат у бухгалтерському обліку: відмінність та тотожність / В. С. Лень, К. В. Прошина // Економічний форум. – 2013. – № 2. – С. 277–284. 5. *Лень В. С.* Управлінський облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с. – (Вища освіта XXI століття).

S.V. Kalabukhova, PhD in Economics, Associate Professor, Lecturer, Department of accounting in the credit and budgetary organizations and economic analysis

O.E. Kuzminska, PhD in Economics, Associate Professor, Lecturer, Department of accounting in the credit and budgetary organizations and economic analysis

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

RATIO ANALYSIS OF FINANCIAL STATEMENTS FOR DECISION MAKING IN RISK MANAGEMENT

Key words: *financial statements analysis, risk assessment, liquidity ratios, coverage ratios, leverage ratios, operating ratios, specific expense ratios.*

In the 1960s, according to J.O. Horrigan: „The financial ratios for analyzing financial statements are a unique product of the evolution of accounting in the United States of America (USA). These ratios were originally developed as analytical instruments for short-term loans” [1]. Horrigan in his work tried to gather the scattered data and provide a framework synthesis of the empirical basis for the analysis based on financial ratios, highlighting the issue of noncomparability due to the application of different accounting standards. However, the financial indicators are not standardized – the problem highlighted by J.O. Horrigan.

The financial indicators are used by companies for internal analytical needs, but also by agencies for rating estimation, by bankers for the credit-worthiness of potential loans, by analysts on the securities market for risk estimation. The consequence is that various authors and institutions form the list of indicators as they choose. It should be stressed that certain indicators which are calculated and published by a number of companies are not calculated in accordance with methods of the International accounting standards board (IASB).

The American Risk Management Association (RMA) presented, in their Annual report, the method of calculation and interpretation of each financial ratio which is used in the risk assessment. The following ratios are grouped into five principal categories: liquidity, coverage, leverage, operating, and specific expense items (Table) [2].

Table

The financial ratios used in the risk assessment

The title of financial ratios	The method of calculation
1	2
LIQUIDITY RATIOS	
1. Current Ratio	Total Current Assets / Total Current Liabilities
2. Quick Ratio	$\frac{\text{Cash \& Equivalents} + \text{Trade Receivables (net)}}{\text{Total Current Liabilities}}$
3. Sales / Receivables Ratio	Net Sales / Trade Receivables (net)
4. Days' Receivables Ratio	365 / Sales-Receivable ratio
5. Cost of Sales/Inventory Ratio	Cost of Sales / Inventory
6. Days' Inventory	365 / Cost of Sales – Inventory ratio
7. Cost of Sales / Payables Ratio	Cost of Sales / Trade Payables
8. Days' Payables	365 / Cost of Sales – Payables ratio
9. Sales / Working Capital	Net Sales / Net Working Capital
COVERAGE RATIOS	
1. Earnings Before Interest and Taxes (EBIT) / Interest	$\frac{\text{Earnings Before Interest \& Taxes}}{\text{Annual Interest Expense}}$
2. Net Profit + Depreciation, Depletion, Amortization / Current Maturities Long – Term Debt	$\frac{\text{Net Profit} + \text{Depreciation, Depletion, Amortization Expenses}}{\text{Current Portion of Long – Term Debt}}$
LEVERAGE RATIOS	
1. Fixed / Worth	Net Fixed Assets / Tangible Net Worth
2. Debt / Worth	Total Liabilities / Tangible Net Worth
OPERATING RATIOS	
1. % Profits Before Taxes / Tangible Net Worth	Profit Before Taxes / Tangible Net Worth · 100
2. % Profits Before Taxes / Total Assets	Profit Before Taxes / Total Assets · 100

1	2
3. Sales / Net Fixed Assets	Net Sales / Net Fixed Assets
4. Sales / Total Assets	Net Sales / Total Assets
EXPENSE TO SALES RATIOS	
1. % Depreciation, Depletion, Amortization / Sales	Depreciation, Amortization, Depletion Expenses / Net Sales · 100
2. % Officers', Directors', Owners' Compensation / Sales	Officers', Directors', Owners' Compensation / Net Sales · 100

The adoption of international accounting standards by a large number of countries created the conditions for the formation of a broad comparative basis for the calculation of financial ratios and ensured comparability of calculated financial ratios. However, the problem remained; financial ratios have not yet been standardized, nor are their development compulsory, so that different authors and institutions, relying essentially on Horrigan, supplemented the list according to their own choices and needs of their own research and determination of so-called benchmark or benchmark size as the standards required for comparative analysis. Today, financial ratios have been used in their analysis by executives in companies, as well as bankers in determining the creditworthiness of potential borrowers and credit risk, Agencies for calculating the solvency and analysts and institutions on securities markets for risk assessment of financial instruments.

References: 1. Horrigan, J. O. Some Empirical Bases of Financial Ratio Analysis // The Accounting Review. - 1965. - Vol.40, № 3. – P. 558–568. 2. The Annual Statement Studies: Financial Ratio Benchmarks, 2014-2015 / The Risk Management Association. – Philadelphia, 2015. – Access mode : <http://www.rmahq.org/Landing.aspx?id=7535&gmssopc=1>.

УДК 657

О.Ю. Акименко, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

О.І. Шапка, магістр

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ВПЛИВ НА СИСТЕМУ УПРАВЛІННЯ

Ключові слова: облікова політика підприємства, наказ, принципи, рівні формування, система управління.

Актуальність проблеми. Важливою складовою загального механізму управління підприємством є уміло сформована облікова політика. Саме облікова політика сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у процесі здійснення господарської діяльності, ефективно пристосувати систему обліку до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і максимізувати успіх у конкурентній боротьбі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування та реалізації облікової політики знайшли відображення у працях багатьох учених, серед них: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, П.Є. Житний, М.В. Кужельний, С.О. Левицька, Л.М. Ловінська, В.С. Лень, М.Ф. Огійчук, С.В. Свірко, В.В. Сопко, Я.В. Соколов, М.Г. Чумаченко та інші. Але ж є проблема, пов'язана із дослідженням впливу облікової політики на систему управління підприємством, яка є актуальною та потребує подальшого вивчення та дослідження.

Метою цього дослідження є: обґрунтування облікової політики як інструменту, що впливає на систему управління підприємством та відіграє значну роль у ефективному здійсненні господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час формування облікової політики необхідно чітко визначитися з її місцем у системі управління підприємством. Логічним є формування облікової політики у системі обліку, яка у свою чергу, була б інтегрована у систему управління підприємством. Відповідно до теоретичних положень праць вітчизняних і зарубіжних науковців під поняттям «політика» розуміють форми і методи відстежування і підтримки

пріоритетів для досягнення основних цілей підприємства. Це поняття припускає наявність альтернативних напрямів, вибір яких пов'язаний з процесом прийняття управлінських рішень [2]. Наявна альтернативність дозволяє: по-перше, використовувати саме ті методи, які будуть відповідати специфіці діяльності підприємства та будуть здійснювати вплив на кінцевий результат діяльності підприємства; по-друге, активно лобювати, за допомогою облікової політики, інтереси окремих економічних суб'єктів; по-третє, використовувати методи і технології оброблення даних для отримання необхідної інформації для потреб задоволених користувачів.

Згідно з чинним законодавством під обліковою політикою розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Підприємство незалежно: визначає облікову політику; обирає форму бухгалтерського обліку; розробляє систему і форми внутрішньогосподарського обліку; визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [3].

Оскільки процес формування облікової політики трудомісткий та потребує відповідального й професійного підходу, керівник підприємства сам ініціює процес її формування, залучаючи спеціалістів виробничих, планово-економічних, фінансових та інших зацікавлених служб. Це дає можливість інтегрувати бухгалтерський облік з іншими складовими системи управління – плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем тощо, а також прискорити процес впровадження на підприємстві системи управлінського обліку.

Основним призначенням облікової політики, яка приймається, є максимально адекватне відображення діяльності підприємства, формування повної, об'єктивної і достовірної інформації про неї, прогнозування наслідків реалізованої облікової політики. Методом у бухгалтерському обліку, який би дозволив спрогнозувати ці наслідки, є моделювання, використання якого забезпечує обґрунтування різних методологічних і методичних прийомів щодо організації бухгалтерського обліку. Центральною ланкою цього методу є система обліково-аналітичного забезпечення.

Щодо виділення рівнів формування облікової політики, то, погоджуючись із думкою науковців, вважаємо, що облікова політика в Україні складається з двох рівнів: регулювання обліком на рівні держави та на рівні кожного підприємства (хоча ще виділяють і регіональний рівень). На рівні держави керівництво бухгалтерським обліком в Україні здійснюється уповноваженими на те законодавчими та виконавчими органами влади і регулюються нормами кодексів, законів, положень, інструкцій. На рівні підприємства облікова політика являє собою сукупність правил і процедур щодо формування методичних прийомів та способів організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Основними принципами формування облікової політики підприємства вважаємо: системність; комплексність, наукову обґрунтованість, ефективність, планомірність, динамізм, актуальність, системність, варіантність, стабільність, ефективність [1; 4].

Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства. Наказ про облікову політику доповнюють додатками: робочим планом рахунків, графіком документообігу, посадовими інструкціями, складом апарату бухгалтерії, складом апарату внутрішнього контролю, формами документів, не передбаченими в установленому порядку та іншими.

Наказ про облікову політику – це документ внутрішнього користування, який підписують особи, що мають право першого та другого підпису (традиційно - керівник та головний бухгалтер або бухгалтер). Під час складання наказу, крім факторів нормативно-правового характеру, необхідно також враховувати: юридичний статус підприємства (форма власності та організаційно-правова форма), галузеву специфіку підприємства, наявність кваліфікованих бухгалтерських кадрів та ін. Сам наказ має повно відображати особливості організації та ведення бухгалтерського обліку і складання звітності на підприємстві.

При формуванні облікової політики підприємства доцільно рекомендувати таку послідовність: визначення завдань щодо використання об'єктів бухгалтерського обліку, щодо яких має бути розроблена облікова політика; виявлення, аналіз, оцінка факторів, під впливом яких здійснюється вибір принципів, процедур та методів ведення бухгалтерського обліку та скла-

дання фінансової звітності з урахуванням специфіки господарської діяльності підприємства; ідентифікація можливих до застосування підприємством діючих принципів, прийомів та методів ведення бухгалтерського обліку.

Висновки. Підсумовуючи вищезазначене, трактуємо облікову політику як сукупність принципів, методів і правил ведення бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей господарської діяльності підприємства. Це інструмент, що впливає на систему управління підприємством та відіграє значну роль у ефективному здійсненні його господарської діяльності. Правильний підхід до формування облікової політики дозволить забезпечити потреби менеджменту всіх рівнів управління в достатній, оперативній інформації для прийняття рішення.

Список використаних джерел: 1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 2. *Житний П. Є.* Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія / П. Є. Житний. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с. 3. *Кудіна І.* Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / І. Кудіна. – Режим доступу : <http://archive.nbuv.gov.ua>. 4. *Пушкар М. С.* Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

УДК 002.1:004

О.І. Волот, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
А.І. Забровська, студентка
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТООБІГ: ПРОГРАМНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ

Ключові слова: системи електронного документообігу, електронний документообіг, програмне забезпечення.

Стрімке зростання обсягів інформації, яка використовується в управлінській діяльності підприємства, її структурна складність та швидке оновлення робить необхідним використання інтегрованих систем електронного документообігу (СЕД).

Проблеми впровадження електронного документообігу на підприємствах на сучасному етапі досліджують як російські, так і вітчизняні науковці, зокрема, Г.Г. Асеев, М.П. Бобильова, В.М. Боркус, Ф.Ф. Бутинець, Ю.Г. Вітін, В.П. Завгородній, М.В. Ларін, О.В. Матвієнко, В.І. Тихонов, І.Ф. Юшин

Системи електронного документообігу (СЕД) – це складний комплекс технічних і організаційних рішень, які сприяють збереженню і раціональному використанню людських ресурсів і підвищенню ефективності управління потоками корпоративних документів та інформації [6].

Електронний документообіг обслуговується певним програмним забезпеченням (Enterprise Document Management Systems, EDMS). Саме програмна платформа є найважливішою характеристикою систем електронного документообігу (табл.).

Таблиця

Найпопулярніші платформи, на яких будуються СЕД в українських компаніях

Назва платформи 1	Характеристика 2	На кого орієнтована 3
DIRECTUM (Створена на базі НПО «Комп'ютер» в 2003 році)	Є повноцінною ECM-системою і підтримує повний життєвий цикл управління документами, забезпечує ефективну організацію та контроль ділових процесів на основі workflow	Випускається у трьох редакціях: Lite (не більше 50 чол.) для невеликих організацій або підрозділів компаній, Standart (до 100 чол.) та Enterprise
Docvision (Створена однойменною компанією «ДоксВіжн» у 1998 році)	Промислова СЕД. Побудована на клієнт-серверній технології, передбачає встановлення клієнтської частини на ПК кінцевого користувача, і серверної частини на окремий комп'ютер. Працює тільки з СУБД MS SQL Server і операційною системою MS Windows	Випускається у трьох редакціях: базова (до 50 користувачів), розширена (до 200 користувачів), корпоративна

1	2	3
ТЕЗИС (Розроблена російською компанією Haulmont (Хоулмонт) у 2010 році)	СЕД початкового рівня. Призначена для контролю виконавчої дисципліни, оптимізації роботи з документами та автоматизації роботи канцелярії. Головна особливість – відсутність клієнтської частини (для роботи кінцевого користувача досить мати web-оглядач), а так самосумісність практично з будь-якою СУБД і операційною системою (у тому числі і з вільно поширюваними)	Підходить для малих підприємств і середніх комерційних компаній (до 300 користувачів)
LanDocs (Є власною розробкою компанії «ЛАНІТ»)	Програмна платформа побудови корпоративних систем електронного документообігу та систем управління контентом (СЕД / ЕСМ)	Підійде для підприємства будь-якої форми власності, що має як просту, так і територіально-розподілену структуру
SharePoint (розроблена компанією Microsoft)	Являє собою інтегрований пакет корпоративних додатків. У продукті зроблений акцент на соціальну складову, хмари і мобільність	Підійде для підприємства будь-якої форми власності, що має як просту, так і територіально-розподілену структуру
Продукти компанії Informatica (Заснована в 1993 році)	Одразу декілька платформ, які є комплексними, уніфікованими та відкритими і слугують для управління корпоративними даними	Підійде для підприємства будь-якої форми власності, що має як просту, так і територіально-розподілену структуру
IBM LotusDomino/Notes (Вперше продукт випущений у 1989 році компанією Lotus Development)	Її перевагами можна назвати швидку розробку та постійне оновлення додатків, здатність працювати із більшістю відомих операційних систем, побудова за принципом кластеризації, який і забезпечує легку перебудову системи під необхідний масштаб та ін. У порівнянні з наведеними вище платформами коштує в рази дорожче	Підійде для великих компаній з великим обсягом інформації, чисельністю користувачів та ін.

Джерело: розроблено авторами на основі моніторингу ринку інформаційних систем в Україні станом на 2015 рік та інформації [3].

Здебільшого СЕД мають шлюзи для роботи з програмним забезпеченням групової роботи і, у разі необхідності, можуть використовувати наявні в ньому поштові програми. Слід також відзначити, що в більшості СЕД реалізована інтеграція з найбільш відомими КІС (зокрема, з SAP R/3, Baan, OracleApplications та ін.). Саме можливість інтеграції з різними додатками є однією з характерних властивостей СЕД. Тому СЕД можуть бути сполучною ланкою між різними системами, що функціонують на підприємстві, створюючи тим самим основу для організації всього діловодства [1].

Проблеми запровадження в Україні електронного документа та електронного документообігу стають все більш актуальними. Серед основних проблем можна виділити такі:

- правильність ведення електронного документообігу відповідно до застосованих комп'ютерних технологій;
- оптичне введення документів з паперового носія та оброблення отриманої інформації у графічному вигляді;
- юридична обґрунтованість облікових даних та юридична доказовість електронних документів;
- відповідність реквізитів електронного документа прийнятим стандартам;
- контроль за правами доступу;
- захист електронного документа і його реквізитів тощо.

Список використаних джерел: 1. Домашенко С. В. Інформаційні технології в управлінні підприємством: електронний документообіг / С. В. Домашенко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету. Економічні науки. – 2013. – № 2 (3). – С. 103–112. 2. Кириллов І. Ринок системної інтеграції в Україні [Електронний ресурс] / І. Кириллов // Сети&Бизнес. – Режим доступу : http://www.sib.com.ua/archiv_2015. 3. Ніколашин А. О. Проблеми електронного документообігу та шляхи їх вирішення / А. О. Ніколашин // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 171–175. 4. Про електронні документи та електронний документообіг [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15>. 5. Про затвердження Порядку за-

свідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України от 26.05.2004 р. № 680. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/680-2004-п>. 6. *Тарнавський Ю. А.* Системи електронного документообігу : опорний конспект лекцій / Ю. А. Тарнавський. – К. : ІПК ДСЗУ, 2007. – 37 с.

УДК 657.2

О.І. Волот, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

В.А. Сорокопуд, студент

І. Ю. Тебенко, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Ключові слова: документування, облікова інформація, принципи бухгалтерського обліку, якість облікової інформації.

На сьогодні організація первинного обліку на підприємстві має значні недоліки, в основному це зумовлено тим, що первинні документи складаються з порушеннями, а в деяких випадках і зовсім недотримуються правила складання первинної документації. У свою чергу, це призводить до зміни облікової інформації та втрати її цінності як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів. Неправильне оформлення первинної документації призводить до недостовірного ведення бухгалтерського обліку, здійснення некоректних бухгалтерських проведення та недостовірної фінансової звітності.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи [5].

Тобто виходячи з цього можна сказати, що документування є початковим та найважливішим принципом ведення бухгалтерського обліку.

Основні питання, пов'язані з регулювання процесу документування господарських операцій, висвітлено у Положенні «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [7] та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5].

Різні вчені термін документування розуміють по-своєму, для узагальнення зведемо дані визначення в таблицю.

Таблиця

Визначення поняття «документування»

Автор	Тлумачення терміна
Басманов І.А. [9]	Під документуванням слід розуміти спосіб відображення господарських операцій у кількісному, якісному і вартісному вираженні
Бородин В.В. [2]	Документування – це спосіб суцільного і неперервного відображення господарських операцій з метою отримання необхідних відомостей про господарські операції
Лень В.С. [6]	Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документуванням, а результат – документацією. Документування є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, служить для первинного спостереження за господарськими операціями
Швець В.Г. [10]	Документування – спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо)
Вольська К.О. [4]	Документування – це процес реєстрації фактів господарського життя підприємства
Садовська І.Б. [8]	Документування – це спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо) після або в момент завершення операцій з ними

Джерело: розроблено авторами.

Кожен учений, як ми бачимо, розуміє цей термін по-своєму, тому для узагальнення можна запропонувати таке визначення поняття документування: документування – це найважливіший процес бухгалтерського обліку, який дозволяє відображати всю необхідну інформацію про господарські операції на підприємстві.

На законодавчому рівні до основних принципів бухгалтерського обліку та звітності згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 4) належать: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів та витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. Принципи бухгалтерського обліку – це основні засади, на яких здійснюються його функції в мікроекономічному середовищі, тобто для суб'єктів господарської діяльності. Адже правильне їх застосування є важливим фундаментом, на якому будується якість інформації, що оприлюднюється для користувачів. Беручи до уваги той факт, що 70 % інформації, яка використовується управлінцями різних рівнів, – це бухгалтерська інформація, тому доцільність формування вимог до якості облікової інформації є дуже важливою як на рівні підприємства, так і на рівні держави [1].

Якість облікової інформації – це сукупність властивостей інформації, які враховують ступінь придатності, можливість і ефективність використання конкретної інформації споживачами з метою розвитку підприємства при оптимальних витратах на формування такої інформації [3]. На якість інформації здійснюють вплив такі властивості, як точність, репрезентативність, своєчасність, змістовність, доступність, стійкість, вірогідність.

Отже, основні принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані: вони забезпечують виконання в мікроекономічному середовищі його функцій – інформаційних, контрольних і загальноекономічних. Пропонуємо до принципів бухгалтерського обліку включити принцип документування, який забезпечує якість облікової інформації.

Список використаних джерел: 1. Безручук С. П. Документування як основний принцип забезпечення якості облікової інформації [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/7342/1/13.pdf>. 2. Бородин В. В. Основные положения по документированию и документообороту в бухгалтерском учете [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iovpani.spb.ru/attachments/>. 3. Будько О. В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації / Оксана Володимирівна Будько // Економічний аналіз : зб. наук. праць / редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Економічна думка, 2013. – Т. 14. – № 2. – С. 183–187. 4. Вольська К. О. Розвиток документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід : автореф. дис. ... канд. екон. наук / К. О. Вольська. – Житомир, 2015. – 25 с. 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV (із змінами та доповненнями). 6. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. 7. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Положення від 24.05.95 року № 88 (зі змінами і доповненнями). 8. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : Центр навчальної літератури, 2013 – 688 с. 9. Сучкова К. М. Особливості документування операцій на будівельних підприємствах та шляхи його поліпшення [Електронний ресурс] / К. М. Сучкова. – Режим доступу : <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/>. 10. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – К. : Знання, 2004. – 447 с.

УДК 657

О.О. Гончаренко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Університет банківської справи, Черкаський ННІ, м. Черкаси, Україна

Н.М. Клим, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

Національний лісотехнічний університет України, м. Львів, Україна

КОРИСНІСТЬ ОПРИЛЮДНЕНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДІЯЛЬНІСТЬ НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ

Ключові слова: фінансова звітність, недержавний пенсійний фонд, корисність, оприлюднення.

Система недержавного пенсійного забезпечення становить третій рівень пенсійної системи та є складовою частиною накопичувального пенсійного забезпечення, яка ґрунтується на засадах добровільної участі фізичних та юридичних осіб у формуванні пенсійних накопичень

з метою отримання її учасниками додаткових до загальнообов'язкового державного пенсійного страхування пенсійних виплат. Її розбудова здійснюється починаючи з 2004 року після набрання чинності Законом України «Про недержавне пенсійне забезпечення» і є досить актуальною в умовах скрутного економічного стану держави і неможливості забезпечити системою державного пенсійного забезпечення нормального життя пенсіонерів. Основу такої системи становлять недержавні пенсійні фонди (далі – НПФ), учасниками яких є фізичні особи, на користь яких сплачуються (сплачувалися) пенсійні внески та які мають право на отримання пенсійних виплат або отримують такі виплати. І учасників, звісно, цікавить фінансовий стан і результативність діяльності недержавного пенсійного фонду, в якому вони мають індивідуальний пенсійний рахунок, з метою отримання інформації про збереження і примноження їх коштів.

Згідно з чинним законодавством управління недержавними пенсійними фондами покладено на адміністраторів (юридичні особи), які повинні отримати в національній комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, ліцензію на провадження діяльності з адміністрування пенсійних фондів [1]. Одним із завдань адміністратора є інформування громадськості про діяльність НПФ. Порядок оприлюднення інформації про діяльність НПФ, вимоги до складу інформації, яка підлягає оприлюдненню, та періодичність її оприлюднення визначені Положенням про оприлюднення інформації про діяльність недержавного пенсійного фонду [2]. Положенням визначено, що воно розроблене відповідно до Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», статті 53 Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення» та статті 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», тобто логічним видається, що вимоги, визначені Положенням, не повинні суперечити зазначеним законам, однак суперечності все ж такі існують (табл.).

Таблиця

Нормативні вимоги щодо оприлюднення інформації про діяльність недержавних пенсійних фондів

Критерії оприлюднення інформації недержавним пенсійним фондом	Відповідно до			
	Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»	Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення»	Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Положення про оприлюднення інформації про діяльність недержавного пенсійного фонду
Розміщення інформації	відповідно до вимог законів та нормативно-правових актів державних органів з питань регулювання діяльності фінансових установ та ринків фінансових послуг	вимоги до складу інформації, яка підлягає оприлюдненню, та періодичності її оприлюднення встановлює національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг	<i>на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях</i>	офіційний веб-сайт Нацкомфінпослуг; <i>друковані засоби масової інформації визначені Нацкомфінпослуг, веб-сайт пенсійного фонду та/або адміністратора фонду</i>
Періодичність			<i>не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом</i>	
Склад інформації	<i>Фінансова звітність; Звітні дані</i>		<i>Річна фінансова звітність (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів) разом з аудиторським висновком</i>	інформаційний проспект НПФ; відомості про результати діяльності НПФ; інформація про фінансовий стан (<i>баланс, звіт про фінансові результати</i>), <i>висновок аудитора</i>

Джерело: складено на підставі [1; 2; 3; 4].

Зрозумілим видається відсутність чітких вказівок щодо розміщення, періодичності та складу інформації, що підлягає оприлюдненню, у Законі України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» та Законі України «Про недержавне пенсійне забезпечення» – вони просто «переадресовують» ці питання на інші нормативно-правові акти, у тому числі і на розпорядчі документи Нацкомфінпослуг. Водночас, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення про оприлюднення інформації про діяльність недержавного пенсійного фонду дають чітке визначення порядку оприлюднення інформації за визначеними критеріями, однак тут наявні певні розбіжності:

– Положення передбачає додаткове середовище розміщення інформації – офіційний веб-сайт Нацкомфінпослуг. Однак на зазначеному веб-сайт інформація подається в агрегованому вигляді, тобто по всій системі недержавного пенсійного забезпечення в різних аналітичних розрізах, здебільшого, з звітних даних;

– Положенням передбачено ширший перелік складових (форм представлення) інформації – крім фінансової звітності й аудиторського висновку, обов'язковим до оприлюднення є інформаційний проспект НПФ та відомості про результати діяльності НПФ. Проте Положенням передбачено обмежений склад фінансової звітності, що підлягає оприлюднення, тобто тільки баланс і звіт про фінансові результати.

Визначені розбіжності у вимогах щодо оприлюднення інформації про діяльність недержавних пенсійних фондів можуть здатись несуттєвими, однак, як свідчать проведені дослідження, майже всі адміністратори недержавних пенсійних фондів оприлюднюють інформацію про них тільки згідно з Положенням, тобто найкорисніша інформація, яка повинна міститись у примітках до річної фінансової звітності, залишається «у тіні». Така ситуація, з одного боку, суперечить чинному законодавству, а з іншого – позбавляє користувачів повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень.

Список використаних джерел: 1. *Про недержавне пенсійне забезпечення* [Електронний ресурс] : Закон України від 09.07.2003 р. № 1057-IV. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1057-15>. 2. *Положення про оприлюднення інформації про діяльність недержавного пенсійного фонду* [Електронний ресурс] : затв. Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 16.12.2004 р. № 3100 (у редакції розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 23.10.2008 № 1218). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1672-04>. 3. *Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг* [Електронний ресурс] : Закон України від 12.07.2001 р. № 2664-III. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>. 4. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 17.06.1999 р. № 996. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

УДК 657

Н.Ю. Єршова, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри економічного аналізу та обліку Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», м. Харків, Україна

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ІНТЕГРАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ НА СТРАТЕГІЧНОМУ РІВНІ

Ключові слова: облік, обліково-аналітична інформація, стратегічне управління, стратегічний управлінський облік, моделювання.

У міру розвитку ринкових відносин, які супроводжуються посиленням глобалізаційних процесів, конкурентної боротьби і, як наслідок, нестабільністю зовнішнього середовища, йде пошук більш раціональних і ефективних облікових систем. Відповіддю на виклики глобалізації стають моделі мережевого обліку, актуарного обліку, інтегрованої звітності. Сучасні відкриття в галузі інформаційних технологій («відкриті» технологічні платформи, «хмарні» технології, єдиний міжнародний формат подання фінансової звітності в електронному вигляді XBRL та ін.) істотно розширюють можливості побудови системи обліку, що інтегрує дані

про внутрішні бізнес-процеси підприємства і зовнішнє ринкове середовище. Вирішення практичних завдань інформаційної підтримки управління сучасними суб'єктами господарювання, інтегрованого із зовнішнім середовищем, потребує виведення управлінського обліку на новий рівень – рівень, який забезпечує створення інформаційної бази для прийняття стратегічних рішень.

Факти господарського життя вивчаються за допомогою спеціальних облікових прийомів, які виступають у ролі своєрідних моделей. Для них характерно рух від ізоморфізму – прагнення до максимально повного («дзеркального») відображення господарського процесу до гомоморфізму, який відображає найбільш характерні і принципово важливі його сторони. Моделювання як науковий метод полягає у можливості відволікання від одиничного (від різноманіття реального світу) та виявленні найбільш істотних властивостей і зв'язків досліджуваного об'єкта. Теорія моделювання в обліку має ґрунтовну історію і школу. Моделювання в бухгалтерському обліку бере початок від робіт І.Ф. Шера, який математично обґрунтував сучасну процедуру обліку та розробив «балансову теорію». Ідеї статичного балансу розроблялися В. Ле Кутре, Г.В. Симоном. Модель динамічного балансу почалася від теорії О. Шмаленбаха. Синтетичний «статико-динамічний» баланс обґрунтований відомим ученим І. Бурріа; апарат моделювання технологічних процесів при застосуванні нормативного методу обліку досліджував Е. К. Гільде [1; 2; 3].

На сьогоdnішньому етапі розвитку облікової науки проф. В. Жук працює над інституційною моделлю бухгалтерського обліку; проф. С. Легенчук аналізує формування «карт бухгалтерських інформаційних моделей» за різними об'єктами бухгалтерського обліку; проф. М. Пушкар досліджує моделі управлінського обліку. Необхідно відзначити, що використання моделей у бухгалтерському обліку охоплює всі складові елементи обліку: моделі категорій, моделі облікових процесів, моделі систем обліку в межах окремого суб'єкта господарювання, моделі державних систем організації бухгалтерського обліку. Палітра моделей також досить широка – від простих логічних до макроекономічних і мережевих, все це разом узятє визначає широке поширення і використання моделювання в теорії бухгалтерського обліку [1].

Діалектичний підхід до розвитку методу обліку та поява стратегічного управлінського обліку підтверджується розвитком облікової науки. Стратегічний управлінський облік, дотримуючись вимог, що висуваються (ідентифікація облікової моделі реальному об'єкту спостереження, дотримання принципу зворотного зв'язку, аналітичність, оперативність, економічність), являє собою цілісну інформаційно-контрольну систему суб'єкта господарювання, систему обліку витрат і доходів, планування, прогнозування, аналізу з метою надання інформації при прийнятті стратегічних рішень. В управлінському обліку чітко проявляється необхідність альтернативного або гнучкого планування, яке показує розміри витрат і результати при різному обсязі діяльності. Значущість контрольних і аналітичних функцій для управлінського обліку проявляється в релевантності інформації, на відміну від бухгалтерського обліку, для якого головне - достовірність інформації [3; 4].

У методології науки термін «модель» часто використовується розширено, для визначення найрізноманітніших наукових побудов, зазначених рисами систематизації та регуляризації, наприклад, змістовних теорій, різних методик, розрахункових формул тощо, методики організації стратегічного управлінського обліку. В цілому можна стверджувати, що модель – це один з найважливіших інструментів наукового пізнання, умовний образ об'єкта дослідження або управління, спрощена система, що використовується для імітації реальних господарських фактів, процесів і явищ. Важливою властивістю моделі є орієнтація на певну проблему, концентрація на проблемі і способі її вирішення [3; 4]. Будь-яка модель являє собою якийсь образ дійсності, аналог якого-небудь об'єкта або явища, системний механізм, що виконує роль заступника оригіналу і використовується у дослідженні різноманітних процесів і явищ.

Концепція системної орієнтації і моделювання у стратегічному управлінському обліку полягає у системному підході до організації облікових інформаційних потоків. Чим більш взаємопов'язані підсистеми підприємства (планування, облік, інформаційні потоки, контроль і аналіз), тим більш необхідним є прискорення надання релевантної інформації при прийнятті

управлінських рішень, у тому числі стратегічного характеру. Моделювання передбачає розроблення та апробацію моделей стратегічного управлінського обліку як ситуаційного, так і організаційного характеру. Моделювання є також основою побудови стратегічної бухгалтерії на підприємстві і забезпечує конструювання інформаційних потоків різноспрямованого характеру під впливом певної системи факторів, реальних та прогнозних ситуацій. Основними обліковими характеристиками й аспектами стратегічної бухгалтерії, що впливають на побудову стратегічного управлінського обліку, є: стратегічна діагностика зовнішнього середовища, інформаційне поле стратегічної бухгалтерії як сукупність інформаційних джерел внутрішнього та зовнішнього змісту, стратегічне планування, оцінка та контроль виконання стратегії.

Таким чином, стратегічний управлінський облік ґрунтується на побудові та використанні різних моделей, основою яких є моделювання господарських ситуацій – облікових подій в їх просторово-часовому взаємозв'язку. Стратегічний управлінський облік являє собою процес уявного узагальнення певних процесів, явищ і образів та їх вираження у вигляді формул, таблиць, графіків, блоків, агрегатів: чисті активи, чисті пасиви, цінові складові, стратегічний фінансовий результат, рівень резервного захисту, рівень платоспроможності та фінансової стійкості та ін. На наш погляд, стратегічний управлінський облік повинен будуватися на основі постійного оцінювання дієвості прийнятих рішень і вжитих заходів за допомогою зіставлення досягнутих результатів з поставленими цілями і з витратами на досягнення цих цілей.

Список використаних джерел: 1. *Безверхий К. В.* Моделювання внутрішньої обліково-контрольної системи в умовах поопераційно-орієнтованого калькулювання на підприємствах торгівлі / К. В. Безверхий // Розвиток бухгалтерського обліку і контролю як науки: тези виступів XIV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Житомир – Вінниця, 4–5 листопада 2014 р.). – Житомир, 2014. – С. 17–18. 2. *Кастельс М.* Информационная эпоха: экономика, общество и культура : пер. с англ. / М. Кастельс ; под ред. О. И. Шкаратана. – М. : ГУ ВШЭ, 2000. – 608 с. 3. *Бетге Й.* Балансоведение : пер. с нем. / Й. Бетге ; / науч. ред. В. Д. Новодворский. – М. : Бухгалтерский учет, 2000. – 454 с. 4. *Тихомиров М. В.* Основные виды моделирования, применяемые при исследовании управленческого учета / М. В. Тихомиров // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 1. – С. 17–19.

УДК 657.1

Л.Б. Іванова, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
М.С. Дробноход, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК УМОВНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЯК ФАКТОР ЯКОСТІ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН В АНТИКРИЗОВОМУ УПРАВЛІННІ БОРЖНИКА

Ключові слова: умовні зобов'язання, стандарти бухгалтерського обліку, банкрутство.

Актуальність теми. В умовах антикризового управління суб'єкта-боржника, які регулюються змінами до Закону України про банкрутство [1], постає питання відображення зобов'язань, що обтяжені невизначеністю, у звіті про фінансові результати або поза бухгалтерським балансом. Такі зобов'язання можна класифікувати як непередбачені, або умовні. В Україні існує проблема законодавчого забезпечення та регулювання обліку умовних зобов'язань. Недосконалість нормативного підґрунтя щодо регулювання питань з обліку, оцінювання умовних зобов'язань зумовлює формування відповідних дискусій як на теоретичному, так і на практичному рівнях.

Метою дослідження є розкриття проблем, пов'язаних з неадекватним відображенням зобов'язань у звіті про фінансовий стан внаслідок недооцінки ролі інформації про умовні зобов'язання для прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами фінансової звітності.

Аналіз наукових джерел. Дослідники по-різному визначають зміст «умовних зобов'язань», тому для визначення сутності цієї категорії звернемося до наукових джерел, що наведені у табл. 1.

Одні автори розглядають умовні зобов'язання тільки як можливі, тобто неіснуючі, інші – до умовних зобов'язань відносять вже наявні зобов'язання, сплата яких залежить від ймовір-

ності настання майбутньої події. Більшість дослідників намагаються поєднати можливі й наявні зобов'язання в загальному визначенні потенційних зобов'язань. Найбільш вдалим та лаконічним, що відображає економічну сутність категорії, яка розглядається, вважаємо визначення Г.В. Нашкерської [6].

Таблиця 1

Визначення терміна «умовні зобов'язання»

Джерело	Визначення умовних зобов'язань
Андерсон Х., Колдуелл Д. Принципы бухгалтерского учета	Умовні неіснуючі зобов'язання. Тим не менше вони є потенційними зобов'язаннями, оскільки залежать від майбутньої події, що виникає від минулої угоди [6; 8]
Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: учебное пособие: в 2 ч. [2]	Такі зобов'язання, які виникають у майбутньому: підрядник зобов'язався виконати роботу, банк відкрив кредитну лінію, комітент привіз товар на комісію. За усіма названими операціями грошові зобов'язання перед кредиторами можуть виникати у майбутньому, коли буде виконана робота або проданий комісійний товар
Голов С., Костюченко В., Кравченко І. Финансовый облік: підручник [3]	Виникають у господарській діяльності суб'єкта господарювання через події та операції, що вже відбулись, щодо яких сума і час майбутніх платежів не визначені
Велш Г.А., Шорт Д.Г. Основы финансового обліку [4]	Визначають умовні зобов'язання як потенційні зобов'язання, які виникли через операції, що вже мали місце. Їх перетворення на дійсні залежить від того, чи відбудуться в майбутньому певні події або операції
Кизо І.К. Финансовый учет. Промежуточный уровень: адаптировано с оригинальных текстов 9-го и 10-го изд. [5]	Відносять до умовних теперішню заборгованість з виконання гарантійних зобов'язань; запропоновані покупцям преміальні винагороди, безкоштовні товари і послуги; майбутні зобов'язання з охорони навколишнього середовища та власного страхування
Нашкерська Г.В. Особливості визнання та оцінювання умовних зобов'язань [6]	Зобов'язання, визнання та оцінка яких залежить від настання (ненастання) у майбутньому неконтрольованих або частково контрольованих підприємством подій
Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна [7]	Умовне зобов'язання – потенційне зобов'язання, яке може стати реальним, якщо відбудуться певні події (буде програш у судовому процесі тощо)
Орлов І.В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і зобов'язань суб'єктів господарювання [8]	Наявне на звітну дату зобов'язання, що виникло внаслідок минулих подій, величина якого не може бути визначена з достатньою мірою надійності, а також існує висока ймовірність того, що виконання цього зобов'язання спричинить відтік ресурсів, здатних приносити підприємству економічні вигоди
Сигел Дж., Шим Дж. Словарь бухгалтерских терминов [9]	Потенційне (умовне) зобов'язання (contingent liability) – зобов'язання, яке може бути виконано, а може бути не виконано (наприклад: судова справа на стадії розгляду, дисконтовані векселі, отримані до оплати)

Викладення основного матеріалу. Регламентування обліку зобов'язань, що обтяжені невизначеністю, здійснюється на основі міжнародного та національного стандартів: МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [10], П(С)БО 11 «Зобов'язання» [11]. Дослідження національних та міжнародних рекомендацій [12] надає змогу зробити висновки та поставити питання:

– *до реальних зобов'язань* згідно з п. 5 П(С)БО 11 відносяться ті, за якими «оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення» [11];

– у національній та міжнародній практиці непередбачені (*умовні*) зобов'язання розмежовані з забезпеченнями; в обох стандартах виділені два основних види умовних зобов'язань – можливе та наявне: *перший вид – можливе зобов'язання* – це те, що не існує, але може виникнути в результаті здійснення майбутньої події, настання якої невизначено (*відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій [10; 11]*). У національному варіанті окремого визначення такому зобов'язанню не надається, у міжнародному воно так і називається – «можливе». Крім того, в міжнародному стандарті наводиться уточ-

нення щодо невизначеності майбутньої події. Така подія не повністю контролюється підприємством – дебітором. **Другий вид** – за визначенням національного стандарту *«теперішнє» (уже існуюче)* зобов'язання, за визначенням міжнародного стандарту *«наявне» зобов'язання*. Таке зобов'язання доти умовне, поки немає достовірності настання майбутньої події щодо погашення такого зобов'язання (немає достовірності, «що вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання» [10; 11], або не визначена його сума);

– у визначенні умовних зобов'язань наявні певні поняття, а саме: «минула» подія, «ймовірність» настання майбутньої події, що тлумачиться у пп. 17 та 23 МСБО 37.

Постає питання щодо відображення непередбачених, умовних зобов'язань (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняльний аналіз щодо оцінки та розкриття умовних зобов'язань у стандартах бухгалтерського обліку

Згідно з П(С)БО 11 [11] та Інструкцією 296 [13]	МСБО 37, зокрема параграф 86
Відображення на позабалансових рахунках (рахунок 042 «Непередбачені зобов'язання»)	Не вказано
Облікова оцінка	Найкраща оцінка або наближена оцінка
Примітки <i>до річної фінансової звітності</i> (у розділі VII Забезпечення і резерви): стислий опис зобов'язання та його суму, інформацію щодо невизначеності суми або строку погашення, а також суму очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною	Згідно з параграфом 86, якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні <i>не є віддаленою</i> , суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо: а) наближену оцінку його фінансового впливу; б) інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття; в) можливість будь-якої компенсації

У рекомендаціях П(С)БО 11 інформацію щодо таких зобов'язань пропонується наводити *лише у примітках*, а не за балансом, що суперечить важливому принципу ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а саме принципу обачності, згідно з яким активи і доходи підприємства не повинні бути завищеними, зобов'язання і витрати – заниженими. На наш погляд, у такому випадку має бути диференційований підхід залежно від рівня ймовірності зобов'язання та його впливу на фінансовий стан підприємства. В міжнародному стандарті чітко не вказано, де саме відображаються умовні зобов'язання. Проте Рада з питань стандартів фінансового обліку – FASB (Financial Accounting Standards Board, USA) запропонувала класифікацію майбутньої події (подій), на основі чого *можна зробити висновок про відображення умовних зобов'язань або у балансі, або поза балансом*: припустимі – майбутня подія скоріш за все відбудеться; імовірні – імовірність того, що подія відбудеться, є більшою, ніж для можливих умовних зобов'язань, але меншою, ніж для припустимих; можливі – можливість того, що майбутня подія відбудеться, досить незначна [14].

Характерним прикладом для умовних зобов'язань можуть виступати кредиторська реєстрова заборгованість, що формується під час етапу банкрутства у загальному порядку – розпорядженні майном. Формування статей бухгалтерського балансу боржника, зокрема поточних зобов'язань, відбувається в умовах обмеження кредиторських вимог за певним часом з послідовними обов'язковими діями: узгодженням сум між кредитором та дебітором (на основі інвентаризації зобов'язань); затвердженням сум у господарському суді та вказанням строку та черговості погашення окремих видів вимог [12]. Беручи до уваги важність: інформації про зобов'язання, зокрема умовні, для учасників справи про банкрутство; адекватного відображення сум пасивів та активів в інтересах можливого інвестора; прийняття виваженого рішення у господарському суді, *вважаємо за необхідне при вирішенні питання щодо її розкриття спиратися на критерій ймовірності*.

Висновки та пропозиції. На основі проведеного дослідження встановлено, що на сьогодні в наукових колах немає єдиного визначення поняття «умовні зобов'язання», різняться підходи щодо розкриття (або не розкриття) умовних зобов'язань у фінансовій звітності. На

основі характеристики умовних зобов'язань, наданої в національних та міжнародних рекомендаціях (про що було сказано вище), пропонуємо: розкриття та класифікацію зобов'язань боржника на основі критерію ймовірності з урахуванням особливостей процедури банкрутства, коли визнання зобов'язань відбувається залежно від своєчасного подання заяв кредиторів з грошовими вимогами до дебітора-боржника за оцінкою, затвердженою у певному засіданні господарського суду (табл. 3).

Таблиця 3

Класифікація зобов'язань суб'єкта-боржника у процедурі банкрутства

Вид зобов'язання, минула, майбутня події		Характеристика
Безумовні зобов'язання		- реальні зобов'язання які виникають на основі вимог кредиторів, заявлених за порядком згідно з законодавством; - відображаються в балансі підприємства за достовірною оцінкою на дату балансу, яка є результатом затвердження вартості вимог у господарському суді; - погашаються згідно з черговістю кожного виду кредиторів
Умовні зобов'язання Минула подія (події) – згідно з договором господарська операція (операції) між кредитором та дебітором та засідання господарського суду до процедури банкрутства з визнанням оцінки вимог Майбутня подія – затвердження суми вимог у господарському суді у процедурі банкрутства	існуючі зобов'язання , контрольовані арбітражним керуючим, дебітором <i>Припустимі</i> – майбутня подія скоріш за все відбудеться	Вимоги кредиторів заявлені, але невчасно; - відображаються за оцінкою , узгодженою між кредитором, дебітором, тобто не є спірною (у суді не затверджена), існує ймовірність затвердження у суді ; - термін та умови погашення : при затвердженні в суді стають реальними і погашаються в останню шосту чергу. Вважаємо мають відобразитися у бухгалтерському балансі
	існуючі зобов'язання , неконтрольовані <i>Імовірні</i> – імовірність того, що подія відбудеться, є більшою, ніж для можливих умовних зобов'язань, але меншою ніж для припустимих	Вимоги кредиторів заявлені, але невчасно; - оцінка не узгоджена між кредитором, дебітором, є спірною (у суді не затверджена); - можливі термін та умови погашення : якщо будуть узгоджені та затвердженні у суді, стають реальними і погашаються в останню шосту чергу. Вважаємо мають відобразитися у примітках до фінансової звітності та на позабалансовому рахунку 042 «Непередбачені зобов'язання» за оцінкою, затвердженою господарським судом, що відбувся до процедури банкрутства
	можливі зобов'язання неконтрольовані <i>Можливі</i> – можливість, що майбутня подія відбудеться, досить незначна	- зобов'язання, вимоги незаявлені та існує невизначеність їх пред'явлення ; Вважаємо мають відобразитися в примітках до фінансової звітності та на позабалансовому рахунку 042 «Непередбачені зобов'язання» за оцінкою, затвердженою господарським судом, що відбувся до процедури банкрутства

Список використаних джерел: 1. *Зміни до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 22 грудня 2011 року № 4212-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.2544>. 2. Палий В. Ф. Финансовый учет : учебное пособие : в 2 ч. / В. Ф. Палий, В. В. Палий. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1998. – Ч. I. – 304 с. 3. *Фінансовий облік : підручник* / [Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кравченко І. Ю., Ямборко Г. А.]. – К. : Лібра, 2005. – 976 с. 4. *Велш Г. А. Основи фінансового обліку : підручник* / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1999. – 943с. 5. *Кизо І. К. Финансовый учет. Промежуточный уровень: адаптировано с оригинальных текстов 9-го и 10-го изд* / І. К. Кизо, Д. Ж. Вейгант, Т. Д. Уорфилд. – Нью-Йорк : John Wiley&Sons, Inc. – Ч. I. – 496 с. 6. *Нашкерська Г. В. Особливості визнання та оцінювання умовних зобов'язань* / Г. В. Нашкерська // Регіональна економіка. – 2008. – № 4. – С. 141–150. 7. *Большой экономический словарь* / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 1248 с. 8. *Орлов І. В. Умовні зобов'язання: визначення сутності поняття* / І. В. Орлов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – № 2 (17). – С. 241–249. 9. *Сигел Дж. Словарь бухгалтерских терминов : пер. с англ. / Дж. Сигел, Дж. Шим.* – М. : ИНФРА-М, 2001. – 408 с. 10. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_051. 11. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 (П(С)БО 11) «Зобов'язання»* [Електронний ресурс] : затверджене Наказом МФУ від 31.01.2000 р. № 20 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.*

12. *Іванова Л. Б.* Облік нереєстрової заборгованості в антикризовому управлінні суб'єкта-боржника у реальному секторі економіки / Л. Б. Іванова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. – С. 12–22.
13. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>.
14. *Сафарова А.* Шляхи вдосконалення класифікації зобов'язань [Електронний ресурс] / А. Сафарова. – Режим доступу : http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/8N7hxС.pdf.

УДК 330.065

Г.І. Кіндрацька, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку та аналізу

Ю.І. Кулиняк, асистент кафедри обліку та аналізу

Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

ПРОБЛЕМИ ОБҐРУНТУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: фінансова звітність, МСФЗ, управлінські рішення, фінансовий аналіз.

Прийнято вважати, що складання вітчизняними підприємствами фінансової звітності відповідно до МСФЗ забезпечить їх керівників необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, дозволить порівнювати звітність різних суб'єктів господарювання, відкриє для підприємств перспективи залучення іноземних інвестицій і позик, пришвидшить вихід на зарубіжні ринки, забезпечить значну надійність та прозорість інформації за умов дотримання всіх вимог під час її складання. Крім того, підприємства, використовуючи звітність, складену за МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів та конкурентів, що є її додатковою перевагою. Проте поряд з наведеним переліком переваг, користувачі результатів аналізу фінансової звітності, що складена відповідно до МСФЗ, на практиці стикаються з проблемою обґрунтування управлінських рішень.

Фінансова звітність, як джерело обліково-звітної інформації, відображає істотні зміни у структурі господарських засобів та їх джерел, а також результатів господарської діяльності, надає значний обсяг інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам. Очевидно, що фінансова звітність – не єдине джерело інформаційного забезпечення, проте саме звітну інформацію використовують для ретроспективного аналізу фінансової стійкості, ліквідності і платоспроможності, кредитоспроможності, ділової активності, інноваційної привабливості, фінансових результатів підприємств тощо.

Запровадження НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1] призвело до відчутних трансформацій структури балансу, який є важливим джерелом інформації для аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання. Такі зміни створили певні труднощі для реалізації основних напрямів аналізу внаслідок виділення нових розділів балансу, розширення статей, перерозподілу активів і пасивів за розділами та переміщення певних статей між ними.

Особливо проблемним є аналіз платоспроможності підприємства за результатами аналізу ліквідності балансу і за коефіцієнтами ліквідності, що зумовлено відсутністю чітких критеріїв віднесення активів і пасивів до тієї чи іншої групи, неможливістю врахувати умови, на яких ґрунтується облік певних операцій.

Невизначеність при групуванні активів і пасивів балансу спотворює результати аналізу ліквідності балансу та коефіцієнтів ліквідності, а отже, виникає ризик прийняття необґрунтованих управлінських рішень щодо платоспроможності підприємства. Ці проблеми могли б бути вирішені за умови чітко сформульованих критеріїв, за якими відбувається групування активів та пасивів підприємства. Трансформація балансу підприємства безпосередньо впливає на результати аналізу інших напрямів аналізу фінансового стану з використанням відносних показників, наприклад, коефіцієнтів фінансової стійкості, більшість з яких обчислюють на основі співвідношення між розділами чи статтями балансу.

У формі Звіту про фінансові результати виключено статтю, за якою раніше відображали дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), та статті, призначені для відображення сум непрямих податків і вирахувань із доходів. Оцінювання діяльності аналізо-

ваного підприємства за аналітичними показниками, які розраховували за даними форми № 2 «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», є неможливим і тепер для цього необхідно використовувати лише внутрішні джерела інформації.

За результатами аналізу показників, що представлені у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», проблематично також оцінити фінансові результати від фінансової та інвестиційної діяльності, оскільки новий склад статей форми № 2 обмежує можливості проведення аналізу рівня, динаміки та структури доходів і витрат за цими видами діяльності. Крім цього, з першого розділу звіту про фінансові результати виключено статті, пов'язані з фінансовими результатами від звичайної та надзвичайної діяльності.

Загалом внесені зміни до форми № 2 не вирішили основної проблеми – забезпечення об'єктивною інформацією аналізу доходів, витрат і фінансових результатів від трьох видів діяльності за звітний період. Як результат, неможливо провести порівняльне оцінювання стану та ефективності здійснення операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства.

Актуальним нововведенням під час підготовки звіту про рух грошових коштів є можливість вибору одного з варіантів його складання: за прямим (форма № 3) чи непрямим (форма № 3-н) методом. Непрямий метод складання звіту про рух грошових коштів підприємства передбачає коригування прибутку на величину доходів та витрат, які є наслідком негрошових операцій. Тоді як прямий метод ґрунтується на використанні даних про реальні грошові потоки підприємства, тому є більш прозорим (здебільшого підприємства обирають саме його). Проте прийняття ефективних управлінських рішень за результатами аналізу звіту про рух грошових коштів, який сформований різними методами, є ускладненим. При цьому нівелюється принцип порівняльності показників звіту, складеного різними підприємствами чи одним підприємством за різні періоди, що впливає на порівняння з конкурентом та визначення рівня якості управління грошовими потоками.

Тривале використання у практиці функціонування вітчизняних підприємств фінансової звітності, яку формували відповідно до П(С)БО № 1–5, забезпечувало користувачам певну зручність у процесі здійснення фінансового аналізу та обґрунтування управлінських рішень за його результатами. Намагання гармонізувати систему бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів та формулювання нових вимог до складання та подання фінансової звітності не завжди позитивно впливає на методика оцінювання фінансового стану, фінансових результатів, грошових потоків діяльності підприємств тощо за основними напрямками аналізу.

Більше того, типові методики, розроблені відповідними міністерствами і відомствами, залишаються не повністю адаптованими до сучасних реалій, а їх використання призводить на практиці до прийняття недостатньо обґрунтованих рішень, наприклад, щодо рівня кредитоспроможності чи ризику банкрутства підприємства [2; 3].

Таким чином, оскільки на сьогодні існує проблема єдиного підходу до оцінювання господарської діяльності підприємств (на рівні відповідних міністерств і відомств України, чи науковців), то існує серйозний ризик прийняття зацікавленими особами таких управлінських рішень, які можуть мати негативний вплив на діяльність підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями). 2. *Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями* : затв. Постановою НБУ від 25.01.2012 р. № 23 (у редакції від 25.10.2015 р.). – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0231-12>. 3. *Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства* : затв. Наказом Міністерства економіки України від 19.01.2006 р. № 14 (у редакції наказу Міністерства економіки України від 26.10. 2010 р. № 1361). – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua>.

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ключові слова: аналітичне забезпечення, обліково-аналітичне забезпечення, стратегічне управління, стратегічні управлінські рішення.

Підвищення складності господарського процесу на підприємстві зумовлює відповідну багатогранність та багатовекторність управлінського процесу. Управлінському персоналу потрібно приймати значну кількість рішень для досягнення визначених цілей фінансово-господарської діяльності підприємства та виконання стратегічних управлінських завдань. Така ситуація вимагає від управлінців всіх рівнів управління достеменного володіння знаннями щодо алгоритму та складових елементів процесу прийняття управлінських рішень, зокрема рішень стратегічного характеру.

Процес прийняття стратегічних рішень характеризується управлінськими діями щодо формулювання завдань та цілей, вивчення проблеми, вибору і обґрунтування критеріїв ефективності та можливих наслідків від прийнятих управлінських рішень, розроблення можливих варіантів вирішення управлінських завдань, вибору та кінцевого формування управлінського рішення, прийняття рішення, доведення управлінського рішення до виконавців, контролю за виконанням управлінського рішення, оцінювання досягнення стратегічних цілей суб'єктом господарювання. На окремих етапах прийняття стратегічних управлінських рішень нагальною потребою є необхідність застосування аналітичних процедур до відібраного масиву обліково-економічної інформації, що підкреслює важливість дослідження та формування аналітичного забезпечення процесу прийняття такого роду рішень.

Дослідження аналітичного забезпечення системи стратегічного управління в першу чергу потребує визначення його змісту, що можливе через з'ясування сутності інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, його складових, видів та форм. Основною складовою інформаційного забезпечення системи управління є обліково-аналітична інформація, що дає підстави стверджувати про необхідність ідентифікації обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень.

Поняття обліково-аналітичного забезпечення постає у двох значеннях: 1) діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації; 2) забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації [2]. Характеризуючи структуру обліково-аналітичного забезпечення процесу управління, доцільним є його поділ на облікову та аналітичну складову. Дослідивши поняття обліково-аналітичної інформації, С.М. Галузіна дійшла висновку, що складова «аналітична» має два основні значення: з одного боку, аналітична інформація є частиною облікової інформаційної сукупності, яка відповідає вимозі аналітичності (при цьому аналітичні облікові показники є підмножиною множини облікових показників); з іншого – аналітична інформація являє собою вид економічної інформації, отриманої з облікової інформації в результаті дій функцій управління: аналізу і синтезу [1, с. 25].

С.В. Калабухова акцентує увагу на необхідності проведення бухгалтерського аналізу як складового елементу аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Під поняттям «технологія бухгалтерського аналізу» автор розуміє спосіб перетворення достовірної та прозорої облікової інформації у процесі управління суб'єктом господарювання в цінну для користувача аналітичну інформацію з метою обґрунтування управлінських рішень. При цьому за допомогою такого інструмента, як принципи, встановлюються єдині критерії визначення межі якісних і кількісних характеристик обліково-аналітичної інформації для всіх суб'єктів господарювання у глобальному середовищі [3].

Таким чином, поняття «обліково-аналітичне забезпечення» у системі управління суб'єктом господарювання являє собою дві взаємопов'язані складові: 1) облікова (відносно самостійна діяльність спеціально підготовлених фахівців, зайнятих пошуком, відбором, об-

робленням, накопиченням, узагальненням і збереженням інформації про об'єкти, явища та процеси); 2) аналітична (підготовка опрацьованої за допомогою аналітичних методів релевантної інформації відповідно до запитів управлінського персоналу).

Зміст аналітичного забезпечення в системі управління суб'єктом господарювання реалізується через оброблення інформації як із внутрішнього середовища так із зовнішнього. Аналітичне забезпечення як процес характерне для всіх стадій процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Концептуальна модель аналітичного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень ґрунтується на таких положеннях, що розкривають зміст аналітичного забезпечення, вказують на взаємозв'язки з іншими складовими інформаційного забезпечення:

1) аналітичне забезпечення є активним інструментом процесу прийняття стратегічних управлінських рішень, що підвищує рівень оперативності цього процесу та рівень релевантності інформації, яка використовується менеджерами всіх ланок;

2) у процесі застосування аналітичних процедур зазнають оброблення не тільки дані внутрішнього середовища, але й зовнішнього, що забезпечує нівелювання більшої кількості ризиків та невизначеностей умов господарювання;

3) аналітичне забезпечення є складовим елементом обліково-аналітичного забезпечення системи стратегічного управління, що передбачає наявність тісних взаємозв'язків та його впливу на систему бухгалтерського обліку через виділення аналітичних розрізів в обліковому відображенні досліджуваних об'єктів, процесів та явищ, а також через ідентифікацію якісно нових підсистем у системі бухгалтерського обліку;

4) аналітичне забезпечення складається із багатьох видів аналізу, вибір яких до застосування залежить від інформаційних запитів управлінського персоналу та складності управлінської проблеми (завдання);

5) аналітична інформація є важливим джерелом даних на заключних етапах прийняття стратегічних управлінських рішень, а саме на етапах коригування прийнятих рішень та визначення рівня досягнення поставлених управлінських цілей.

Отже, формування аналітичного забезпечення в системі стратегічного управління суб'єктом господарювання є складним процесом, який потребує відповідних знань, компетенцій, а головне – взаємодії між управлінським персоналом, обліковими працівниками та аналітиками щодо чіткої ідентифікації управлінського завдання, необхідного масиву обліково-економічної інформації та набору аналітичних процедур, застосування яких забезпечить отримання якісної інформації для прийняття й обґрунтування управлінського рішення.

Список використаних джерел: 1. *Галузіна С. М.* Аспекти підвищення ролі учетно-аналитической информации в системе управления организацией : монография / С. М. Галузіна. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с. 2. *Гуренко Т. О.* Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління / Т. О. Гуренко, С. І. Дерев'яноко, А. С. Липова // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10 (3). – С. 204–210. 3. *Калабухова С. В.* Технологія проведення бухгалтерського аналізу / С. В. Калабухова // Економічний аналіз : зб. наук. праць. – Тернопіль : Економічна думка, 2014. – Т. 15, № 2. – С. 6–12.

УДК 657:330.341.1

В.А. Нехай, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

О.Г. Матвієнко, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЩОДО ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: бухгалтерський облік, обліково-аналітичне забезпечення, інноваційна діяльність.

Якісна та своєчасна обліково-аналітична інформація про економічне, соціальне, екологічне становище держави, регіонів та суб'єктів господарювання необхідна для подальшого вдосконалення державного управління і прийняття виважених, обґрунтованих управлінських

рішень щодо забезпечення сталого розвитку національної економіки та соціальної сфери, залучення широких верств населення до обговорення актуальних питань і завдань подальшого розвитку країни.

Досліджуючи економічні перетворення у глобальному масштабі, доходимо висновку, що соціально-економічний розвиток суспільства відбувається за рахунок розроблення та використання у виробництві нових технологій та організаційних ідей. Узагальнивши світовий досвід розвитку промисловості, можна зробити висновок, що саме активна інноваційна діяльність підприємств різних форм власності визначає темпи їх соціально-економічного зростання.

Так, за 2014 рік Німеччина продала автомобілів на загальну суму більше 257 млрд \$, що становить 18,7% від загального світового експорту, безумовним лідером серед яких є Volkswagen¹. У 2014 році в компанії було заявлено, що в найближчі п'ять років концерн Volkswagen планує інвестувати 85,6 млрд євро в нові продукти та інноваційні технології².

Отже, сучасний стан економічного середовища вимагає від менеджменту підприємства приділяти більше уваги до питань планування та обліку інноваційної діяльності, оскільки інновації є потужним чинником оновлення їхнього потенціалу відповідно до поставлених цілей розвитку. Це передбачає пошук нових механізмів формування й використання інноваційного потенціалу підприємств і застосування нових підходів до оцінювання і відображення в бухгалтерському обліку інноваційних процесів.

Проте недосконалість та неузгодженість нормативно-правових актів регулювання інноваційної діяльності в Україні ускладнює завдання розвитку підприємств. Питання оцінювання, постановки на баланс і обліку використання інновацій у багатьох випадках є не до кінця врегульованими, що ускладнює здійснення інноваційної діяльності підприємств.

Для забезпечення сталого розвитку підприємства, система бухгалтерського обліку має бути спрямована на інформаційне забезпечення досягнення поставлених цілей за рахунок обґрунтованого планування, обліку, аналізу та контролю здійснення інноваційної діяльності, виявлення та аналізу відхилень фактичних результатів від планових, з метою підвищення ефективності управлінського впливу на процеси інноваційної та інвестиційної діяльності.

Аналіз праць [1–6] свідчить про відсутність у сучасній системі бухгалтерського обліку методичних засад щодо обліково-аналітичного забезпечення процесу створення та використання інновацій: відсутня однозначна класифікація об'єктів обліку інноваційної діяльності, які не забезпечені відповідними рахунками бухгалтерського обліку; облікова інформація про інноваційні об'єкти формується з використанням загальних рахунків без відображення специфіки інноваційних процесів; у фінансовій звітності відсутні статті, що відображають доходи, витрати та результати інноваційної діяльності підприємства.

Таким чином, можна зробити такі висновки. Організація бухгалтерського обліку інноваційної діяльності на рівні суб'єкта господарювання передбачає:

- визначення об'єктів обліку інноваційної діяльності;
- класифікацію операцій з врахуванням особливостей інноваційної діяльності, зокрема форм їх розробки та впровадження (матеріально-речова форма, нові технології, послуги), за групами господарських операцій з розроблення нової продукції (технологій, послуг), експлуатації та продажу;
- класифікацію і методику розподілу витрат та доходів інноваційної діяльності, калькулювання собівартості інноваційного продукту;
- впровадження управлінської звітності (первинних документів, облікових реєстрів, звітності) щодо процесів матеріально-технічного забезпечення інноваційної діяльності.

Запропоновані заходи з організації бухгалтерського обліку інноваційної діяльності підприємства, забезпечать формування достовірної, своєчасної та повної інформації для управлінського персоналу підприємства та розширять можливості здійснення ефективного управління інноваційною діяльністю підприємств на підставі обліково-економічної інформації, що формується у системі бухгалтерського обліку.

¹ Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://volkswagen.zn.ua>.

² Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.volkswagengroup.ru/press/news/23160>.

Список використаних джерел: 1. Волошин І. Визначення економічної сутності інновацій як об'єкта обліку і аналізу / І. Волошин // Економічний аналіз. – 2008. – № 3 (19). – С. 261–264. 2. Жук В. М. Концептуальні підходи вирішення поверхневих та глибинних проблем обліку інноваційної діяльності [Електронний ресурс] / В. М. Жук. – Режим доступу : <http://zhuk.faaf.org.ua/article-17/>. 3. Кантаєва О. В. Щодо методології обліку та аналізу інноваційної діяльності підприємств / О. В. Кантаєва // Економіст. – 2009. – № 3. – С. 24–30. 4. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : [монографія] / О. В. Кантаєва. – Житомир : ФОП Кузьмін Дн.Л., 2010. – 424 с. 5. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : [монографія] / Я. Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с. 6. Крупка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я. Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 11–18.

УДК 657

Ю.М. Перетятко, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ РОЗМІРУ ЗАВДАНИХ ЗБИТКІВ ДЛЯ ДЕРЖАВНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ключові слова: збитки, завдані збитки, державний суб'єкт господарювання, розмір збитків.

У процесі здійснення господарської діяльності трапляються випадки нестач, псування або крадіжок товарно-матеріальних цінностей. У разі виявлення таких випадків працівникам облікового апарату необхідно оцінити шкоду, яка завдана установі. Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 (у редакції від 16.12.2011 р.) № 116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» розмір збитків для державних суб'єктів господарювання визначається відповідно до Методики оцінки майна, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 10.12.03 № 1891 [1].

Згідно з Методикою оцінки майна для визначенні розміру завданих збитків державний суб'єкт господарювання має звернутися до незалежного оцінювача [2]. Незалежним оцінювачем може бути фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності або юридична особа будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, яка здійснює господарську діяльність та у складі якої працює хоча б один оцінювач із сертифікатом суб'єкта оціночної діяльності [3]. Також незалежними оцінювачами можуть бути органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності у процесі виконання функцій з управління та розпорядження державним майном та (або) майном, що є у комунальній власності, та у складі яких працюють сертифіковані оцінювачі [3].

У деяких випадках державний суб'єкт господарювання може провести стандартизоване оцінювання завданих збитків, тобто здійснити оцінювання завданих збитків самостійно без залучення незалежного оцінювача:

– відсутня інформація про пошкоджене майно до та після його розкрадання (нестачі, знищення, псування), крім даних бухгалтерського обліку;

– неможливість особистого огляду пошкодженого майна виконавцем оцінювання, що не дає йому змоги отримати відомості про стан майна до та після розкрадання (нестачі, знищення, псування);

– завдання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами [2, п. 110].

У випадку проведення стандартизованого оцінювання завданих збитків (за винятком завдання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами) сума відшкодування буде розраховуватися за такою формулою:

$$P_z = ZB_v \cdot (I_a^H \cdot \dots \cdot I_b^H),$$

де P_z – розмір збитків, грн;

ZB_v – балансова залишкова вартість пошкодженого майна на останню звітну дату балансу до розкрадання, грн;

$I_a^H \cdot \dots \cdot I_b^H$ – добуток індексів цін виробників промислової продукції за галузями промисловості або індексів цін на будівельно-монтажні роботи за типами будівель і споруд, які визначаються Держстатом, за період з дати, на яку було визначено балансову залишкову вартість майна (I_a^H) до дати оцінювання завданих збитків (I_b^H).

У випадку відсутності інформації про залишкову балансову вартість майна або якщо така вартість дорівнює нулю на дату оцінювання пошкодженого майна до розкрадання (нестачі, знищення, псування), збільшенню підлягає первісна (переоцінена) балансова вартість такого майна, зменшена на 50 % [2].

Приклад 1. 30.03.2015 року в установі виявлено нестачу комп'ютера. Первісна вартість, яка визначена на 31.12.2014, становить 5500,00 грн, нарахований знос – 1500,00 грн. Індекс цін виробників комп'ютерної техніки за даними Держстату становить: у січні 2015 р. – 125,2 %, у лютому 2015 р. – 136,1 %, у березні 2015 р. – 139,7 %. Визначимо розмір збитків, які завдані установі внаслідок крадіжки:

$$P_z = (5500,00 - 1500,00) \cdot (1,252 \cdot 1,361 \cdot 1,397) = 9521,79 \text{ (грн)}.$$

У разі заподіяння майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами розмір збитків розраховується за формулою:

$$P_z = GK + GK \cdot \frac{OC}{D_p} \cdot D_{шк},$$

де P_z – розмір збитків, грн;

GK – сума грошових коштів, які були викрадені або знищені, грн;

OC – облікова ставка Національного банку України за період починаючи з дати завдання майнової шкоди до дати оцінювання;

D_p – кількість календарних днів у році;

$D_{шк}$ – кількість календарних днів від встановлення факту завдання майнової шкоди до її оцінювання.

Приклад 2. 01.10.2015 року в результаті проведеної інвентаризації виявлено нестачу грошових коштів у касі на суму 300 грн. Як винну особу встановлено касира, який відшкодує завданий збиток 30.10.2015 року. За даними Національного банку України облікова ставка з 25.09.2015 року становить 22 % річних і була незмінною до 30.10.2015. Кількість днів від встановлення факту нестачі до оцінки майнової шкоди становить 30 днів.

$$P_z = 300 + \left(300 \cdot \frac{(22 - 365) \cdot 30}{100\%} \right) = 305,42 \text{ (грн)}.$$

Результати оцінювання майнової шкоди внаслідок неправомірних дій з грошовими коштами відображаються в Акті оцінки збитків, складеному за формою згідно з додатком 21 до Методики оцінки майна.

Отже, згідно з чинним законодавством розмір завданих збитків, які спричинені розкраданням, нестачею або псуванням товарно-матеріальних цінностей, встановлює незалежний оцінювач. Проте державний суб'єкт господарювання може провести оцінювання завданих збитків самостійно у випадках, які визначені згідно з Методикою оцінки майна.

Список використаних джерел: 1. *Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей* [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 / Офіційний веб-портал Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п/ed20111216>. 2. *Про затвердження методики оцінки майна* [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.12.2003 р. № 1891 / Офіційний веб-портал Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1891-2003-п/page>. 3. *Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 12.07.2001 р. № 2658 / Офіційний веб-портал Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Ключові слова: фінансова звітність, облік, національні та міжнародні стандарти обліку, фінансові звіти.

У сучасних умовах для результативної діяльності кожному господарюючому суб'єкту потрібна інформація про економічних партнерів, які є конкурентами у відповідній сфері діяльності. Саме тому виняткова роль належить інформаційному забезпеченню у процесах управління. Вона спричиняє підвищену увагу до бухгалтерської фінансової звітності як основного джерела інформації про майновий та фінансовий стан підприємства, а також результати його виробничо-господарської діяльності за звітний період.

Основним призначенням фінансової звітності є використання інформації для прийняття управлінських рішень, оскільки саме звітність надає повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. В умовах реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку з метою її орієнтації на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності та прийняття Податкового кодексу України значно зростає управлінська орієнтація фінансової звітності, однак розширюється її фіскальна спрямованість.

Теоретико-прикладні розробки питань формування звітності й методичних підходів до її складання досліджувалися у працях відомих вітчизняних учених-економістів М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, К.П. Дудки, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, П.Я. Хомина, Л.С. Шатковської, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, О.А. Петрик, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та інших. Однак слід зазначити, що багато проблем, пов'язаних із формуванням та відображенням у фінансовій звітності інформації про активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати і фінансові результати у контексті орієнтації на Міжнародні стандарти фінансової звітності, залишаються дискусійними та вимагають вирішення з урахуванням національних особливостей бухгалтерського обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі підприємства повинні складати і подавати бухгалтерську звітність [5]. Це зумовлено тим, що користувачі фінансової звітності потребують систематизованої інформації про діяльність підприємства, інвесторами або власниками якого вони є або бажають бути. В умовах розширення зовнішньоторговельних зв'язків підприємств та збільшення обсягів прямого іноземного інвестування особливої актуальності набувають питання адаптації вітчизняної практики формування фінансової звітності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) [2].

Поштовхом до впровадження МСФЗ в Україні стало прийняття Кабінетом Міністрів України «Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [6]. Таке впровадження викликане тим, що українські стандарти не відповідали повною мірою потребам сучасних користувачів фінансової звітності – інвесторів, акціонерів, фінансових інститутів та ін.

Міжнародні стандарти фінансової звітності нині є ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати наявні фінансові ризики суб'єктів, що звітують, а також порівнювати результати їх діяльності з метою забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень.

У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та бізнес-партнерів, які допоможуть забезпечити економічне зростання і процвітання. У свою чергу, суб'єкти, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі [4].

Отже, МСФЗ сьогодні – це об'єктивна реальність, єдиний підхід до ведення бухгалтерського обліку в усьому світі, що має велике практичне значення для складання фінансової звітності [6].

Фінансову звітність за міжнародними стандартами регулюють стандарти, одним з яких є МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [3].

До складу повного комплексу фінансових звітів за МСБО 1 входять: 1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду; 2) звіт про сукупні прибутки та збитки за період; 3) звіт про зміни у власному капіталі за період; 4) звіт про рух грошових коштів за період; 5) примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

Фінансова звітність за міжнародними стандартами складається за загальними принципами МСБО [3].

Згідно з чинним законодавством України національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, визначені у них принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності не повинні суперечити міжнародним стандартам фінансової звітності.

З 1 січня 2012 року МСФЗ стають обов'язковими для застосування певними вітчизняними суб'єктами господарювання, а також можуть бути використані у процесі підготовки фінансової звітності всіма іншими.

З огляду на вищевикладене, між національними та міжнародними стандартами більше схожості, ніж відмінностей, оскільки П(С)БО в Україні розроблялися відповідно до МСФЗ. Порівняльний аналіз нормативної бази бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами дає підстави стверджувати, що між ними існує певна узгодженість, яка полягає в тому, що окремі стандарти мають однакову мету, призначення, спільні назви [4].

Таким чином, Н(П)СБО 1 – це черговий крок назустріч міжнародним стандартам фінансової звітності. Проте цей стандарт у деяких моментах суперечить як вітчизняному законодавству у сфері регулювання бухгалтерського обліку, так і міжнародним стандартам.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є, і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. Так, принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити реальний майновий стан підприємства, у зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також.

Список використаних джерел: 1. *Золотарьова Я. С.* Звітність за міжнародними стандартами: новації у формуванні балансу / Я. С. Золотарьова, Г. О. Германчук // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»: зб. наук. праць. – Луцьк, 2013. – Вип. 10 (37), ч. 3. – С. 257–261. 2. *Моніторинг* учасників фондового ринку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nssmc.gov.ua/activities/monitoring/ifrs>. 3. *МСБО 1 «Подання фінансових звітів»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua. 4. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.asp> ©Buhgalter911.com. 5. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>. 6. *Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів* [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 28 жовтня 1998 р. № 1706. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP981706.html.

УДК 657.471

О.В. Полякова, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

К.О. Басенко, канд. екон. наук, ст. викладач кафедри менеджменту

Херсонський економіко-правовий інститут, м. Херсон, Україна

ВИКОРИСТАННЯ ЗВІТНОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЩОДО НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТЕКСТИЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Ключові слова: управлінський облік, запаси, центр відповідальності, витрати, облік, звітність.

Організація управлінського обліку запасів на промислових підприємствах є дуже складним процесом, що зумовлено галузевою специфікою. Тому правильна постановка управлінського обліку запасів таких підприємств дає можливість виявити й мобілізувати резерви ско-

рочення витрат сировини, зниження собівартості готової продукції, підвищення рентабельності виробництва і зменшення потреб в обігових коштах.

Кожен виробничий процес у текстильній промисловості має дуже складну структуру, складається з кількох цехів та відділів, включає відповідне технологічне оброблення виробничих запасів. Виходячи з цього, вважаємо потрібним визначити основні центри відповідальності на кожній стадії виробництва в системі управлінського обліку.

До центрів відповідальності у прядильному виробництві можна віднести цех карбонізації, фарбування, цех змішування, чесальний і прядильний цехи. У ткацькому виробництві до центрів відповідальності можна віднести мотальний, снувальний, шліхтувальний, пробірний, шпульний цехи, цех запарки і ткацький. До центрів відповідальності в суконному виробництві – оздоблювальне виробництво. У цьому виробництві можна виділити такі основні центри відповідальності: цех мокрого оброблення, цех фарбування, цех сухого оброблення.

Керівник кожного з цих центрів має відповідати за формування витрат, за їх доцільність. До таких витрат, які формуються по кожному переділу суконного виробництва й складають баланс витрат кожного виробничого переділу, відносять сировину, за винятком відходів, допоміжні матеріали (хімікати, барвники), паливо технологічне (пара), електроенергію для технологічних цілей, основну заробітну плату, нарахування на заробітну плату, воду та стоки для технологічних цілей, загальновиробничі постійні витрати, загальновиробничі змінні витрати.

Необхідним стає розроблення форм звітності в системі управлінського обліку. Таку звітність керівництво підприємства може використовувати для контролю за наявністю, рухом запасів по переділах суконного виробництва.

Враховуючи особливості руху запасів сировини (вовни) у прядильному виробництві вважаємо доцільним застосування таких звітів: Звіт про витрачання сировини в прядильному виробництві і Звіт про вихід пряжі із суміші у прядильному виробництві.

Призначення Звіту про витрачання сировини в підготовчому відділі прядильного виробництва полягає в тому, що: він дає змогу отримувати інформацію, необхідну для контролю за зберіганням запасів сировини; за його допомогою можна отримати інформацію про кількість обробленої сировини; в ньому акумулюється інформація про величину виробничих витрат – безповоротних відходів (брухт рівничний, кінці круті, очіс, здір, поміть), яка має переноситися до Звіту з вимоги-накладної; його дані використовують при складанні калькуляційного звіту про собівартість продукції прядильного виробництва; він призначений насамперед для надання інформації керівникам підготовчого відділу прядильного виробництва та прядильного виробництва загалом.

Наступний звіт, який має формуватись у прядильному виробництві, – Звіт про вихід пряжі із суміші у прядильному виробництві. Основне призначення його полягає в розподілі виробничих (поворотних) відходів між артикулами пряжі, що виробляється. Така інформація необхідна для ефективного управління запасами на підприємствах текстильної галузі, адже основним показником, який характеризує використання запасів сировини у прядильному виробництві, є вихід пряжі із суміші. Основним центром відповідальності, як було зазначено вище, є підготовчий переділ прядильного виробництва. Тому кількість виробленої пряжі, відходів, собівартість готової тканини залежатимуть від того, що фактично вкрито в суміш сировинних ресурсів.

Отже, запропонована форма звіту, який формується в частині управлінського обліку запасів, дає можливість виявляти відхилення фактичного виходу пряжі по кожній партії переробленої у виробництві суміші від нормативного. Важливою особливістю складання цього Звіту є переведення фізичної ваги пряжі в кондиційну.

Наступний етап виробництва тканини пов'язаний із ткацьким цехом. На цьому виробничому переділі необхідним стає складання Звіту про витрачання пряжі на виготовлення сирових тканин. Основне призначення цього Звіту – витрачання пряжі на виробництво сирових тканин. Основні показники, які відображені в цьому Звіті, характеризують таке: відображення надходження відповідного артикула пряжі зі складу в ткацьке виробництво для виготовлення відповідного артикула тканини; відображення витрат на виготовлення сирових тканин

за встановленими нормами, відображення залишків незавершеного виробництва у ткацькому виробництві, визначення відхилень фактичних витрат пряжі від встановлених норм. Цей Звіт формується, насамперед, для керівника підготовчого відділу ткацького виробництва та для керівника всього ткацького виробництва.

Для системи управлінського обліку необхідна інформація щодо використання сирової тканини на виробництво готової продукції – тканини. Тому доцільно формувати Звіт про витрачання сирових тканин на виготовлення готової тканини в оздоблювальному виробництві. Крім того, цей Звіт формується для потреб керівників відділів сухого та мокрого оброблення сирових тканин і керівника оздоблювального виробництва в цілому.

На всіх етапах діяльності підприємства до бухгалтерської інформації традиційно висуваються такі вимоги, як об'єктивність, вірогідність, своєчасність і точність. Проте пред'явлення тільки цих вимог виявляється недостатнім, оскільки інформація повинна бути високої якості й ефективною, задовольняти потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів [1].

Отже, розроблення й використання форм управлінської звітності, яка забезпечує отримання необхідної інформації щодо запасів для прийняття оптимальних управлінських рішень, а також для пошуку шляхів зниження собівартості продукції за рахунок більш раціонального використання запасів на кожному переділі суконного виробництва, не допущення простоїв у суконному виробництві через відсутність необхідних запасів, виявлення причин відхилень витрат сировини і матеріалів від норм, здійснення суворого контролю за дотриманням норм відпуску у виробництво запасів, виявлення можливих місць виникнення матеріальних втрат, які можуть виникнути через збої в роботі устаткування, використання неякісної сировини, непередбачений брак, розкрадання, нераціональну організацію технологічного процесу.

Список використаних джерел: 1. Андросенко О. О. Система облікової інформації як інформаційна база управління витратами підприємства / О. О. Андросенко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. праць : у 4 т. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2006. – Вип. 217, т. I. – С. 219–225.

УДК 657

Т.М. Сторожук, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку
Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

КОНСОЛІДОВАНА ТА ЗВЕДЕНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Ключові слова: об'єднання підприємств, група підприємств, консолідована фінансова звітність, зведена фінансова звітність.

Будь-які виклики породжують гуртування в суспільстві. Аналогічно і в економіці, в умовах нестабільності, наявності криз та ризиків все більшого поширення набуває форма господарювання підприємств у вигляді об'єднань декількох підприємств як єдиного цілого. Разом протистояти негараздам легше. На думку більшості економістів, об'єднання підприємств несе в собі значний потенціал високоефективного господарювання у будь-яких умовах. Серед найбільш вагомих прерогатив об'єднання варто виділити: налагодження більш ритмічної роботи; сприяння розвитку прямих довгострокових господарських зв'язків; полегшення вирішення проблем придбання та більш ефективного використання ресурсів; можливість використання бренда, фірмового ім'я, товарних знаків на ринках України та за кордоном; фінансова підтримка на стадії модернізації виробництва, перепрофілювання, перепідготовки кадрів, інвестування заходів та вихід на зовнішній ринок; можливість запуску довгострокових, але перспективних і прибуткових у майбутньому проектів; додаткові шанси на більш вигідних умовах одержати кредити; більша можливість залучити інвестиції у свій розвиток; сприяння створенню позитивного іміджу в ділових колах.

В умовах нестабільної економічної ситуації, зростаючої конкуренції такі фактори є важливою обставиною виживання та функціонування підприємств. Згідно з ГКУ [1] підприємства мають право на добровільних засадах об'єднувати свою діяльність. За п. 1 ст. 118 ГКУ [1] об'єднанням підприємств є господарська організація, утворена у складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань. Залежно від порядку заснування можуть утво-

риватися господарські об'єднання або державні чи комунальні господарські об'єднання. Законодавством передбачено утворення господарських об'єднань у вигляді: асоціацій, корпорацій, консорціумів, концернів та інші. Об'єднання також може бути у вигляді асоційованих підприємств, холдингових компаній, ПФГ тощо. Державні і комунальні господарські об'єднання утворюються переважно у формі корпорації або концерну, незалежно від найменування об'єднання (комбінат, трест тощо). Законом можуть визначатися й інші форми об'єднання інтересів у вигляді союзів, спілок, асоціацій підприємців тощо.

Законодавством визначено, що групи компаній повинні складати консолідовану фінансову звітність, яка б відображала їх діяльність як єдиного цілого. Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці [2]. Аналогічне визначення дає і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3]. МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [4] трактує консолідовану фінансову звітність як фінансову звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

Аналіз літературних джерел з цього питання свідчить про використання двох понять: «консолідована фінансова звітність» та «зведена фінансова звітність». Відсутність єдності думок призвела до існування двох поглядів: перший – представники якого ототожнюють ці поняття і другий – розрізняють. Різняться бачення і в законодавстві. Так, у російських законодавчо-нормативних документах зазначені поняття ототожнюються. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] ст. 12 передбачає складання консолідованої та зведеної фінансової звітності. Зокрема, підприємства, що мають дочірні підприємства (материнське (холдингове) підприємство), крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати консолідовану фінансову звітність. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів, складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління. Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності. Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

До впровадження вказаного терміна за часів Радянського Союзу аналогічною за сутністю до консолідованої була така форма фінансової звітності, як зведена. Але її визначення та принципи складання не наведено в жодному законодавчому акті. За результатами проведених досліджень, можна зробити висновок про наявність деяких спільних підходів до складання і характеристик консолідованої та зведеної фінансової звітності, так і наявність принципових відмінностей. Ототожнення за економічним змістом можливе через однакові характеристики: це фінансова звітність; показники поєднують дані декількох підприємств, об'єднаних певним чином; використовується спосіб зведення (підсумування) показників; складається за однаковий звітний період та однакову звітну дату; використовується принцип єдності облікової політики.

Разом з тим вважаємо за доцільне чітко розмежування понять «консолідована» та «зведена» фінансова звітність. Так, консолідована звітність – це звітність особливого утворення – групи підприємств, що передбачає особливу форму їх об'єднання, які перебувають у певних фінансово-господарських відносинах, які визначаються за допомогою контролю об'єкта інвестування, фінансових зв'язків і договорів. Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої власні повноваження щодо об'єкта інвестування. Таким чином, група включає головне (материнське) підп-

приємство та контрольовані (дочірні) підприємства [5], які є самостійними юридичними особами, але сама, на відміну від них, самостійною юридичною особою не є. Складання консолідованої фінансової звітності передбачає існування декількох власників щодо спільно контрольованого майна і діяльності, щоб показати інвесторам та іншим зацікавленим особам результати фінансово-господарської діяльності групи взаємозалежних організацій, юридично самостійних, але фактично які є єдиним господарським цілим. Зведена звітність складається в межах одного власника і має іншу мету – для статистичного узагальнення. На відміну від зведеної звітності, яка складається об'єднанням (зведенням) даних фінансової звітності відокремлених структурних підрозділів та підприємств, консолідована звітність передбачає використання зведення (підсумування) та спеціальних облікових процедур – елімінування. Елімінування стосується окремих показників підприємств, що входять до угруповання, з метою виключення повторного рахунку в консолідованому звіті групи. Основна особливість складання консолідованої звітності полягає не у зведенні, а в елімінуванні. Тому трактування поняття «консолідована фінансова звітність» потребує уточнення, а «зведена фінансова звітність» – наведення визначення в нормативних документах.

Список використаних джерел: 1. *Господарський кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page4/>. 2. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T990996.html. 3. *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>]. 4. *МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_065. 5. *НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.

УДК 657.3:334

Н.І. Ніпорко, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА МАЛОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Ключові слова: облікова інформація, організація облікового процесу, форма обліку, синтетичний і аналітичний облік, інтегральний облік.

Сталий розвиток малого підприємництва в Україні залежить не тільки від програм державної підтримки, зовнішніх інвестицій, а в першу чергу від уміння власника управляти своїм бізнесом. Адже в умовах фінансової кризи, зростаючої конкуренції керівник зобов'язаний своєчасно реагувати на ситуацію та забезпечувати прийняття ефективних управлінських рішень, інформаційною основою яких є дані, сформовані в системі бухгалтерського обліку. Істотною проблемою обліку на малих підприємствах залишається орієнтація збору облікової інформації тільки на складання фінансової та податкової звітності, тобто підприємці не приділяють належної уваги процесу обліку як джерелу інформації для себе. Тому актуальним питанням для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб є формування обліково-аналітичної інформації, її групування в системі обліку для забезпечення ефективного управління процесами виробництва та реалізації продукції.

Різні управлінські аспекти формування обліково-аналітичної інформації на підприємствах аналізували такі науковці, як О.С. Бородкін, С.Ф. Голов, Т.А. Гоголь, А.В. Калмикова, Л.В. Нападовська, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, М.Г. Чумаченко та багато інших.

Розглядаючи цільове призначення облікової інформації, традиційно виділяють зовнішніх та внутрішніх користувачів. Якщо вимоги до інформації визначати тільки їх потребами, то можна виділити відмінності між малим і великим бізнесом, адже великі підприємства більше орієнтують фінансові показники на ділових партнерів, а серед зовнішніх користувачів інформації малого підприємства в основному органи державного регулювання і контролю [1]. Отже, система бухгалтерського обліку малого бізнесу повинна бути зорієнтована на внутрішнє використання облікової інформації.

Для організації облікового процесу на підприємстві з метою отримання достовірної та своєчасної інформації необхідно зробити вибір форми бухгалтерського обліку, розподілити обов'язки по збору, узагальненню й обробленню інформації між персоналом та організувати представлення отриманих масивів даних у документах внутрішньої звітності.

Виходячи з потреб і масштабу виробництва, управління та кількості працюючих, підприємства малого бізнесу самостійно обирають форму бухгалтерського обліку. Серед запропонованих методичними рекомендаціями доцільно розглянути: журнальну форму обліку, як найбільш громіздку, але і найбільш інформативну, просту та спрощену, а також автоматичну форми обліку.

Журнальна форма обліку заснована на використанні принципу накопичення даних первинних документів для забезпечення синтетичного й аналітичного обліку активів, пасивів та господарських операцій. Накопичення і систематизація даних проводиться в журналах і таблицях у хронологічній послідовності, в розрізі показників, необхідних для формування місячної, квартальної та річної звітності, а також частково забезпечує контроль фінансово-господарської діяльності з боку керівництва. Аналітичний і синтетичний облік, як правило, здійснюється в єдиній системі записів, але є книги, відомості та картки аналітичного обліку основних засобів, складського обліку запасів, витрат виробництва за видами продукції та ін. В умовах використання постійної системи списання на витрати завжди є можливість розрахунку витрат виробництва, та їх коригування в разі необхідності. Повнота і розгалуженість аналітичного обліку, з одного боку, дає можливість контролю, з іншого – недопустимо витратна для малого підприємства в умовах обмежених трудових і фінансових ресурсів, її скорочення в аналітиці та перехід на традиційну для малого бізнесу періодичну систему списання на витрати повністю нівелює цінність та своєчасність отриманої інформації для управління.

Проста форма обліку надає підприємцю лише інформацію про перелік господарських операцій, звичайно їх можна згрупувати, виділити ті, які збільшують прибуток від діяльності, і ті, які зменшують, проаналізувати маржинальний дохід, але ж виділити сильні і слабкі сторони діяльності з використанням такої інформації неможливо.

Деяко інформативніша спрощена система обліку. В п'яти відомостях об'єднано синтетичний і аналітичний облік, закриваються вони щомісячно з формуванням оборотно-сальдової відомості. Якщо відомість 5м адаптувати під свою діяльність і включити в неї додаткові витратні рахунки, то можна мати проміжну інформацію на будь-який момент часу.

Відомість 2м із самого початку задумана як аналітична, і дає можливість оцінити як залишки, так і витрати матеріалів, а також відвантаження продукції. Звичайно, це досить примітивна інформація для управління, але її можна розширити, було б лише бажання керівника.

Якщо враховувати, що громіздкість і трудомісткість обліку обумовлена, насамперед, великою кількістю первинних документів, що використовують для запису однієї або кількох операцій, які реєструються одночасно, то автоматизована адаптована під конкретне підприємство форма обліку буде найбільш прийнятною, навіть якщо за неї доведеться сплатити немалу вартість. В умовах глобальної комп'ютеризації оволодіння не тільки бухгалтером, а і працівниками малого бізнесу елементами облікових програм, як-то ввести первинний документ, зробить облік найбільш оперативним і повним. Для того, щоб своєчасно отримувати необхідну інформацію, немає необхідності поділяти облік на фінансовий і управлінський, досить чітко визначитись, які показники плануються, обліковуються, в яких документах і хто за це відповідає. Формування інформації можна довірити комп'ютерній програмі, а аналітичні функції і контроль – головному бухгалтеру чи власне керівнику. Звичайно, побудова такої системи, яку називають інтегрованою [3], вимагає відмінних знань бухгалтерського обліку, аналізу, контрольних процедур, а саме головне, управління різними стадіями діяльності і персоналом. У вітчизняній практиці існують бізнес-школи для навчання ефективного веденню власного бізнесу різних рівнів, включаючи елементи управління, формування інформаційних потоків, підготовці персоналу. На нашу думку, щоб вивести малий бізнес на конкурентоспроможний рівень, необхідно запровадити рівноцінну підготовку управлінців та спеціалістів малого бізнесу через систему державної підтримки або бізнес-інкубатори.

Отже, у сучасних умовах розвитку комп'ютерної техніки бухгалтерський облік може стати настільки оперативним, наскільки це вимагають процеси управління, до того ж програмні продукти дозволяють розраховувати будь-які показники як ретроспективного, так і перспективного характеру. А основний принцип «витрати-вигоди» буде відпрацьований за рахунок зростаючої ефективності діяльності і конкурентоспроможності підприємства.

Список використаних джерел: 1. Дроб'язко С. І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навч. посіб. / С. І. Дроб'язко, Т. М. Козир, С. Б. Холод; за заг. ред. П. Й. Атамаса. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 416 с. 2. Колумбет О. П. Сучасна концепція інтегрованої системи фінансового, управлінського та податкового обліку / О. П. Колумбет // Економіка, менеджмент, фінанси: теоретичні та практичні аспекти розвитку : збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (м. Київ, 22–23 травня 2015 р.) : у 2 ч. – К. : Нова Економіка, 2015. – Ч. 2. – С. 14–18. 3. Палий В. Ф. Бухгалтерський учет в системе экономической информации / В. Ф. Палий. – М. : Финансы, 1975. – 320 с.

УДК 657.1

Н.І. Ніпорко, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
О.Ю. Семеняко, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

МОЖЛИВОСТІ ВИБОРУ ФОРМИ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Ключові слова: форми бухгалтерського обліку, облікові реєстри, журнально-ордерна форма, спрощений план рахунків, автоматизована форма обліку.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» будь-яке підприємство має право самостійного вибору форми організації бухгалтерського обліку. При цьому бухгалтерську роботу можуть виконувати: один бухгалтер чи бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, спеціаліст з бухгалтерського обліку фізична особа – підприємець на договірних засадах, аудитор, аудиторська фірма чи централізована бухгалтерія, а також самостійно власник або керівник підприємства. Головне, щоб бухгалтерія забезпечувала виконання єдиних правил обліку та складання фінансової звітності, оскільки недотримання загальних положень бухгалтерського обліку розглядається як порушення встановленої облікової дисципліни і підпадає під застосування адміністративних і податкових санкцій.

Ведення бухгалтерського обліку на малих підприємствах ґрунтується на загальних методологічних принципах встановлених основними нормативними документами, крім цього, малим підприємствам дозволяється використовувати спрощену систему ведення обліку і звітності.

Вибір форми обліку переважно залежить від цілей поставлених системою управління підприємницькою діяльністю, але у вітчизняній практиці облік найчастіше підпорядкований складанню податкової звітності.

Питання застосування форм бухгалтерського обліку в малому бізнесі розглядалися у навчальних посібниках С.І. Дроб'язко, Т.М. Козир, С.Б. Холод, М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, М.Я. Матвійів, П.Я. Хомин та ін. Л.К. Сук провів аналіз застосування спрощених форм обліку, але питання вибору найбільш ефективної для використання форми обліку залишаються актуальними.

Розглянемо рекомендації різних варіантів обліку для малого бізнесу в розвитку. В 1996 році Міністерство фінансів України затвердило «Вказівки про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами», які були чинними до 2003 року. Відповідно до вказівок, підприємствам, що зайняті в матеріальній сфері виробництва, рекомендувалось використовувати реєстри, передбачені журнально-ордерною формою бухгалтерського обліку, а спрощену форму бухгалтерського обліку могли застосовувати малі підприємства торгівлі, громадського харчування та постачальницько-збутових видів, з простим технологічним процесом виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, які б здійснювали за місяць не більше 300 господарських операцій. Для відображення господарсько-виробничої діяльності

дозволялось на основі типового плану рахунків скласти робочий план з головних рахунків, що відображаються в регістрах. Спрощена форма бухгалтерського обліку могла застосовуватися за: простою формою (без використання регістрів обліку майна малого підприємства) та формою бухгалтерського обліку з використанням регістрів обліку майна. У свою чергу, проста форма бухгалтерського обліку застосовувалась підприємствами, які здійснювали за місяць не більше 100 господарських операцій, не мали виробництва продукції і робіт, пов'язаних з великими матеріальними затратами, і вели облік в одному бухгалтерському регістрі – Книзі обліку господарських операцій за формою К-1, та відомості обліку заробітної плати.

Спрощена форма з використанням регістрів обліку майна рекомендувала до використання дев'ять відомостей, побудованих за одним або кількома економічно однорідними рахунками. На думку Л.К. Сук, обидві форми обліку не що інше, як застосування спрощеного варіанта журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку, яка широко використовується на практиці [8].

Спрощена форма фінансової звітності (ПСБО 25) була затверджена в березні 2000 року, а у квітні наступного року Наказом Міністерства фінансів України № 186 затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, або так званий спрощений План рахунків.

Отже, станом на 2001 рік, спрощену форму обліку могли застосовувати малі підприємства з нескладним технологічним процесом виробництва до 300 господарських операцій у місяць з використанням власного робочого або ж спрощеного Плану рахунків, який носив рекомендований характер. При цьому незалежно від форми обліку та використовуваного плану рахунків малі підприємства під час складання фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва зобов'язані користуватись ПСБО 25.

«Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» № 422 від 25 червня 2003 року також передбачено використання простої і спрощеної форми ведення обліку, при цьому обмеження незначним документооборотом і діяльністю з виконання нематеріаломістких робіт і послуг стосується лише простої форми обліку. Таким чином, будь-яке підприємство, що відповідає критеріям малого, може застосовувати як спрощену форму обліку, так і спрощений План рахунків. Слід зауважити, що нові регістри, тобто п'ять відомостей, побудовані з урахуванням запроваджених ПСБО та бухгалтерських рахунків спрощеного плану з певними елементами аналітичного обліку, тобто для підприємств, що працюють на загальному обліку, вони не прийнятні.

Ідея узагальнення даних обліку і складання звітності не фахівцями без ведення подвійного запису була реалізована в «Методичних рекомендаціях із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» № 720 від 15 червня 2011 року. Право застосовувати методичні рекомендації у практиці отримали підприємства, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 154.6 статті 154 Податкового Кодексу України, мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість. Фінансові обмеження по доходу в 300 тисяч гривень (обов'язкова реєстрація платником ПДВ) не залишили підприємствам шансів скористатись можливістю не застосовувати подвійний запис. Аналіз запропонованих методичними рекомендаціями чотирьох журналів і таблиць [2] дозволив зробити висновок, що порядок здійснення записів і узгодження показників таблиць і журналів досить складний, а можливість контролю за рахунок подвійного запису, тобто бухгалтерської проводки, не передбачена, і це за умови необхідності побудови балансу за формою 1м, що передбачає відображення кожної господарської операції, як збільшення зменшення відповідних рядків фінансової звітності. Можна з впевненістю сказати, що не спеціалісту досить складно уникнути помилок при складанні журналів і таблиць, тим більше при зведенні балансу.

Будь-яка форма обліку вимагає складання по кожній господарській операції і комплектацію первинних документів поточного місяця до кожного журналу бухгалтерського обліку у хронологічному та систематичному порядку із зазначенням належності до журналу чи відомості та періоду. Ведення журналів і контування документів первинного обліку простіше здійснювати із застосуванням коду синтетичного рахунку. За документами, дані яких відо-

бражено в регістрах бухгалтерського обліку загальним підсумком, номер регістру та номер запису проставляють на окремому аркуші, що складається в потрібному аналітичному розрізі (деталізації) [9].

Особливої уваги вимагають автоматизовані форми ведення обліку, які дозволяють самостійно встановлювати порядок накопичення, оброблення, узагальнення, контролю інформації та формування звітних показників і можуть бути пристосовані як для великого, так і для малого підприємства. Єдиним їх недоліком з погляду малого бізнесу є вартість таких програм і подальше супроводження з метою вдосконалення програмних алгоритмів, що вимагає фінансових витрат.

Отже, враховуючи, що в основі всіх вищеперелічених форм лежить принцип журнальної форми ведення обліку, малі підприємства можуть обирати будь-яку форму, за умови, що вона найбільше задовольняє інформаційні потреби і фінансові можливості підприємства. І все ж, на нашу думку, автоматизовані форми ведення обліку повинні посісти чільне місце під час аналізу можливостей застосування форм узагальнення, формування і контролю бухгалтерської інформації. Оцінюючи всі «за» і «проти», необхідно враховувати динамічність розвитку малого бізнесу та перспективні витрати для інформаційного забезпечення аналізу просування до стратегічних цілей встановлених підприємством.

Список використаних джерел: 1. *Вказівки* про склад та порядок заповнення облікових регістрів малими підприємствами [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31 травня 1996 р. № 112. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. 2. *Гоголь Т.* Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (не платників ПДВ) без застосування подвійного запису / Т. Гоголь, Н. Ніпорко // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2012. – № 11. – С. 3–17. 3. *Дроб'язко С. І.* Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навч. посіб. / С. І. Дроб'язко, Т. М. Козир, С. Б. Холод ; за заг. ред. П. Й. Атамаса. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 416 с. 4. *Матвіїв М. Я.* Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами : навч. посіб. / М. Я. Матвіїв, П. Я. Хомин. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 352 с. 5. *Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 р. № 422. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. 6. *Дем'яненко М. Я.* Облік у селянському (фермерському) господарстві : навч. посіб. / М. Я. Дем'яненко, П. Т. Саблук та ін. – К. : ІАЕ УААН, 2001. – 403 с. 7. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996–XIV. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. 8. *Сук Л. К.* Форми обліку для підприємств малого бізнесу [Електронний ресурс] / Л. К. Сук. – Режим доступу : http://elibrary.nubip.edu.ua/14237/1/L.K._Suk_Stat_2.pdf. 9. *Форми ведення бухгалтерського обліку малими підприємствами* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://msd.in.ua/formi-vedennyabuхгалterskogo-obliku-malimi-pidpriyemstvami/>.

УДК 657.1.01+657.6:[005.52:005.41]:658.1 477)

Г.В. Головчак, асистент кафедри обліку і аудиту

Н.С. Струк, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЗВІТНОСТІ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: обліково-аналітичне забезпечення звітності, житлово-комунальні підприємства, звітність, управлінське рішення.

Житлово-комунальні підприємства та ринок житлово-комунальних послуг є важливим сегментом соціально-економічної інфраструктури, технологічні та виробничі особливості якого визначають специфічні вимоги до організації обліку та аналізу. Доцільність удосконалення технічного та інформаційного забезпечення обліку та аналізу на основі автоматизації робочих місць обліковців-аналітиків не викликає сумніву. Комплексного підходу до визначення особливостей обліково-аналітичного забезпечення звітності житлово-комунальних підприємств при прийнятті управлінських рішень ще не сформовано.

За словами С. В. Павлової, «...якщо раніше головним завданням системи бухгалтерського обліку була ідентифікація фактів господарської діяльності у відповідності з заданою кореспонденцією рахунків, то зараз від бухгалтера потрібне вміння надавати корисну, з точки зору обраних стратегічних альтернатив, інформацію» [1].

В.І. Попович наводить тезу, що «...сутність інформаційного забезпечення управлінської діяльності формується за рахунок сукупності інформаційних ресурсів, які сприяють ефективному проведенню процесу управління, зокрема розробленню та реалізації управлінських рішень» [2].

Проте науковці не мають одностайної думки щодо процедури формування обліково-аналітичного забезпечення звітності житлово-комунальних підприємств для прийняття управлінських рішень.

Завдяки переходу на національні стандарти бухгалтерського обліку житлово-комунальні підприємства отримали свободу, що надається їм на всіх рівнях організації бухгалтерського обліку та право самостійно приймати рішення з питань обліку, зокрема: визначати облікову політику підприємства, обирати форму і методи бухгалтерського обліку, як систему реєстрів обліку та робочий План рахунків з урахуванням особливостей діяльності, затверджувати правила документообігу та технологію оброблення облікової інформації, додаткову систему реєстрів аналітичного обліку, розробляти систему і форми управлінського обліку, звітності та контролю за господарськими операціями тощо. Як свідчить практика, актуальними питаннями організації обліково-аналітичної системи для житлово-комунальних підприємств є: правильність формування облікової політики й застосування її положень; дотримання усіх нормативно-правових вимог щодо ведення поточного і зведеного бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; здобуття навичок усіма фахівцями бухгалтерського обліку щодо ведення специфічних господарських операцій за ділянками обліку; використання сучасних комп'ютерних бухгалтерських програм та їх відповідність вимогам П(С)БО тощо. Бухгалтерський облік - основа, ядро інформаційного забезпечення діяльності підприємства. В його системі формується близько 80 % обсягу інформації щодо фінансово-господарських операцій.

Метою створення якісної системи обліку та аналізу діяльності житлово-комунальних підприємств є:

- забезпечення відповідності системи обліку та аналізу ринковій системі економічних відносин та євроінтеграційним процесам;
- формування надійного джерела інформації про прибутки та збитки, фінансовий стан підприємства;
- збір та оброблення інформації, придатної для об'єктивного ціноутворення (формування тарифів на послуги) та ефективного управління (використання облікової інформації у процесі прийняття управлінських та інвестиційних рішень);
- забезпечення відкритості та прозорості звітності житлово-комунальних підприємств для українських та закордонних інвесторів у межах програм державно-приватного партнерства [3].

Організація аналітичної роботи на житлово-комунальному підприємстві має містити: розробку загальних засад і порядку проведення аналізу, планування роботи в цілому, окремих її робіт та етапів; матеріальне, науково-методичне та кадрове забезпечення загального керівництва; прийом виконаних аналітичних робіт, порядок їх оформлення; контроль за якістю житлово-комунальних послуг (рис.).

Управління господарською діяльністю потребує інформаційного забезпечення, джерелами якого є: облікова система житлово-комунального підприємства, результати аналітичних робіт, висновки проведених аудиторських перевірок. Для удосконалення процесу управління діяльністю таких підприємств доцільно впроваджувати нові методи управління і сучасні програмні продукти, які дозволяють сформуванню звітності із максимальною достовірністю її показників та дають змогу прийняти оптимальне управлінське рішення.

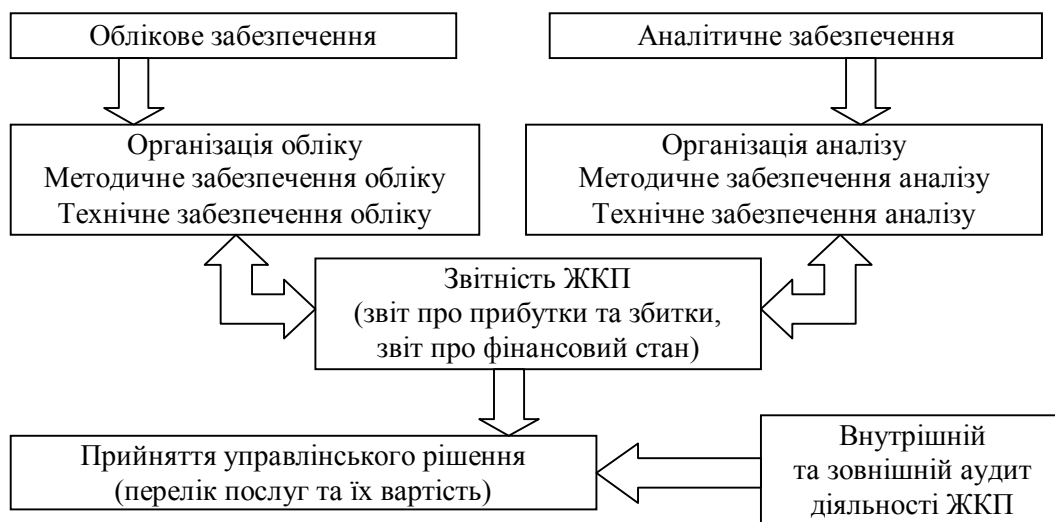


Рис. Інтерпретація обліково-аналітичного забезпечення формування та використання показників звітності житлово-комунальних підприємств

Список використаних джерел: 1. Павлова С. В. Проблеми вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення при прийнятті управлінських рішень [Електронний ресурс] / С. В. Павлова, С. Блаженчук // Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю». – Мукачеве, 2014. – С. 195–196. – Режим доступу : <http://msu.edu.ua/wp-content/uploads/konf/МІІ.pdf>. 2. Попович В. І. Обліково-аналітичне забезпечення як одна із складових управління підприємством [Електронний ресурс] / В. І. Попович, К. О. Сенина // Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю». – Мукачеве, 2014. – С. 196–197. – Режим доступу : <http://msu.edu.ua/wp-content/uploads/konf/МІІ.pdf>. 3. Головчак Г. В. Обліково-аналітичне забезпечення системи управління діяльністю житлово-комунальних підприємств України / Г. В. Головчак // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 576. – С. 63–68.

УДК 657.37:336.717.16

В.В. Ткаченко, аспірант кафедри обліку і аудиту

Науковий керівник: **О.І. Коблянська**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Київ, Україна

ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БАНКІВСЬКИХ УСТАНОВ

Ключові слова: якісні характеристики, фінансова звітність, Концептуальна основа фінансової звітності.

Банківська сфера є однією із найбільш динамічних у сучасній економіці. Її ефективне функціонування потребує релевантної та своєчасної фінансової інформації як на мікрорівні – для управління кредитними інститутами, так і на макрорівні – для регулювання банківської діяльності в цілому.

Інформація, наведена у фінансовій звітності, повинна відповідати якісним характеристикам корисної інформації. У свою чергу, під якісними характеристиками фінансової інформації слід розуміти об'єктивні властивості інформації, які проявляються під час її створення та використання [7, с. 76]. Незважаючи на те, що якісні характеристики фінансової звітності регламентуються як на національному, так і на міжнародному рівні, їх склад та зміст все ще залишається предметом наукових дискусій.

Перелік якісних характеристик фінансової звітності наводиться у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Положенні про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України. На міжнародному рівні якісні характеристики фінансової звітності визначаються Концептуальною основою фінансової звітності (2010 р.) із розподілом їх на основоположні (доречність, суттєвість, правдиве подання) та підсилюючі (можливість зіставлення, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість) (табл.).

Якісні характеристики фінансової звітності за національним обліковим законодавством та Концептуальною основою фінансової звітності

Якісні характеристики	НП(С)БО 1	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України	Концептуальна основа фінансової звітності
Доречність	+	+	+
Суттєвість	–	+	+
Правдиве подання	–	+	+
Можливість зіставлення	+	+	+
Можливість перевірки	+	–	+
Своєчасність	–	+	+
Зрозумілість	+	+	+
Достовірність	+	+	–
Нейтральність	–	+	–

Джерело: [6; 8; 3].

Окремо варто зазначити про якісну характеристику «нейтральність», яка означає, що звітна інформація повинна бути неупередженою. Вона відсутня в НП(С)БО 1 та в переліку якісних характеристик у Концептуальній основі фінансової звітності. Втім, вона визначена у тексті останньої.

Найбільш повний перелік якісних характеристик фінансової звітності міститься у Положенні про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України. Це пов'язано насамперед з тим, що бухгалтерський облік у банківських установах України організований відповідно до національного облікового законодавства та Міжнародного стандарту фінансової звітності.

Варто зазначити, що Концептуальною основою фінансової звітності передбачені обмеження на представлення інформації у фінансовій звітності. Це своєчасність, баланс між вигодами та затратами, баланс між якісними характеристиками. Своєчасність за національним законодавством є принципом формування фінансової звітності. Баланс між вигодами та затратами, наприклад, у сучасній російській економічній літературі називається принципом раціональності ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності та означає, що вигоди від використання інформації повинні перевищувати витрати на її формування та подання [5, с. 108].

Загалом, вітчизняні науковці пропонують удосконалити якісні характеристики для надання більш корисної інформації у фінансовій звітності за рахунок:

- введення у вітчизняну нормативно-правову базу нових якісних характеристик. Це, наприклад, такі якісні характеристики, як «надійність», «істотність», «раціональність» [1, с. 4; 4, с. 3];

- виокремлення додаткових критеріїв якісних характеристик. Так, Н.З. Яцишин пропонує встановити для якісної характеристики «доречність» критерії суттєвості і своєчасності, а для якісної характеристики «достовірність» – критерії правдивого подання, нейтральності та раціональності [9, с. 7];

- зміни складу якісних характеристик та принципів фінансової звітності. Наприклад, О.М. Коробко пропонує включити принципи періодичності та повноти до складу якісних характеристик, а принцип грошового вимірника встановити обмеженням якісних характеристик фінансової звітності [4, с. 3].

- удосконалення класифікації якісних характеристик. Наприклад, О.М. Головащенко поділяє якісні характеристики на такі, що визначають зміст фінансової звітності (доцільність, достовірність, нейтральність, повнота надання), та такі, що визначають порядок представлення фінансової звітності (можливість порівняння, зрозумілість) [1, с. 21].

Отже, вітчизняні науковці пропонують удосконалити якісні характеристики фінансової інформації завдяки зміні їх складу, виокремлення додаткових критеріїв, введення обмежень якісних характеристик, удосконалення класифікації. Однак, на нашу думку, це не впливає на

корисність інформації у фінансовій звітності, адже розширення кількості якісних характеристик не сприяє підвищенню корисності інформації. Це пов'язано з тим, що чим ширшим є перелік якісних характеристик, тим важче досягнути збалансованості між ними.

Список використаних джерел: 1. Головащенко О. М. Інформаційні та структурно-методичні засади формування фінансової звітності : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / О. М. Головащенко ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2006. – 23 с. 2. *Звітність підприємств* : навчальний посібник / Е. С. Гейер, О. М. Головащенко, О. А. Наумчук, Л. І. Тимчина. – Донецьк : ДонНУ-ЕТ, 2014. – 435 с. 3. *Концептуальна основа фінансової звітності* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://195.78.68.18/minfin/file/link/392433/file/c.pdf>. 4. *Коробко О. М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання* : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / О. М. Коробко ; Нац. аграр. ун-т. – К., 2003. – 20 с. 5. *Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет* : учебник / М. И. Кутер. – Краснодар : Просвещение-ЮГ, 2013. – 512 с. 6. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 7. *Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств* : монографія / А. В. Озеран ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2015. – 471 с. 8. *Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України від 30.12.1998 № 566* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0056-99>. 9. *Яцишин Н. З. Складання, аналіз та аудит фінансової звітності підприємств* : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Н. З. Яцишин ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2012. – 20 с.

УДК 657:005.591.6

С.В. Бондарчук, студент

І.М. Пліско, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ПОВНОЇ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ

Ключові слова: основні засоби, автоматизація обліку, програмне забезпечення.

На сучасному етапі розвитку економіки будь-якої країни важливим є процес автоматизації обліку, який, у свою чергу, дає можливість економити час на оброблення інформації, а головне – своєчасно приймати ефективні управлінські рішення. Сприятливим фактором автоматизації є стабільність постійної облікової інформації, яка формується на підприємстві. Це, у свою чергу, створює умови для її багаторазового використання і тим самим сприяє підвищенню ефективності застосування ЕОМ в обліковому процесі.

Раціональне управління основними засобами потребує своєчасного оперативного обліку за їх надходженням і використанням, а це неможливо без застосування в обліку комп'ютерних технологій. Останнім часом у системі бухгалтерського обліку відбувається якісно новий етап, який характеризується прагненням до створення інтегрованих автоматизованих систем, що поєднують усі завдання управління. Цьому сприяють розподілені обчислювальні системи й мережі, засоби ведення баз даних, засоби проектування й впровадження функціональних підсистем.

Незважаючи на те, що всі великі підприємства і більшість малих та середніх підприємств перейшли до автоматизованої системи ведення бухгалтерського обліку, багато підприємств ведуть облік ручним способом. Зрозуміло, що обчислювальна техніка суттєво підвищує якість оброблення облікової інформації, зменшується кількість ручних операцій з оброблення первинних документів, систематизації облікових показників, заповнення реєстрів та звітних форм. Але існують і проблеми автоматизації обліку, які ми розглянемо на прикладі обліку основних засобів. Адже саме основні засоби мають, переважно, найбільшу питому вагу в загальній сумі активів підприємств і є одним із найважливіших об'єктів фінансового обліку, що вимагає контролю за їх рухом, організації синтетичного й аналітичного обліку, визначення зносу (амортизації), проведення ремонту, модернізації, оновлення застарілих і технічно недосконалих об'єктів [1]. Саме від рівня забезпеченості підприємства основними засобами

залежить випуск готової продукції та, як наслідок, отримання прибутку. Тому питання автоматизації обліку основних засобів є актуальними і потребують постійного удосконалення.

Проблеми обліку основних засобів розглядали такі вчені-економісти, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.М. Грабова, М.Я. Дем'яненко, А.П. Іващенко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.С. Лень, О.Г. Левченко, В.Г. Линник, В.В. Сопко, Л.К. Сук, М.Г. Чумаченко, В.Д. Шквір, О.В. Шипунова та ін.

Більшість фахівців зазначають, що важливою проблемою автоматизації обліку є значні капітальні вкладення на придбання програмного продукту, вкладення коштів на його устаткування та обслуговування, а також значного часу на навчання обліковців працювати в новій комп'ютерній системі, у тому числі відвідування спеціальних курсів, підвищення кваліфікації тощо.

Актуальною також є проблема, пов'язана з вибором програмного забезпечення, яке б найбільш повно розкривало інформацію, сформовану за даними бухгалтерського обліку. Кожна програма бухгалтерського обліку містить певний набір інструментів, вбудовані сервісні механізми, необхідні для роботи користувача з комп'ютером. Більшість наявних бухгалтерських програм самостійно виконують тільки рознесення проводок у регістри обліку.

Але й після вибору підприємством програмного забезпечення проблеми обліку основних засобів в умовах повної автоматизації обліку існують. Насамперед, вибрана програма для обліку повинна мати можливість пристосування до змін у законодавстві, бо бухгалтерський облік є динамічною системою.

Огляд наявних програм бухгалтерського обліку, що містять відповідний модуль для обліку основних засобів («ІС:Бухгалтерія», «Парус-Підприємство», «Інфо-бухгалтерія», «БЕСТ», «Галактика» та ін.) показав, що ці програми не пристосовані до обліку оренди основних засобів. Автоматизація таких операцій повинна враховувати специфіку орендних операцій, а саме: оформлення договорів оренди, розрахунок орендних платежів та ін.

Також існують проблеми нарахування амортизації на основні засоби. Так, наприклад, якщо говорити про автоматизацію облікового процесу за допомогою програми «І С: Бухгалтерія 8.2», то це дуже незручно: для того, щоб нарахувати амортизацію на ті основні засоби, які стоять на обліку, бухгалтеру необхідно в кінці кожного місяця здійснити операцію «закриття місяця» для того, щоб нарахувати амортизацію. Важливо, щоб комп'ютерна програма цю операцію здійснювала автоматично в регламентований програмою час, тим більше, що ми говоримо про повну автоматизацію обліку.

Не менш актуальною є проблема автоматизації обліку витрат на ремонт основних засобів. З метою вирішення проблеми дефіциту коштів на проведення ремонтних робіт доцільно в бухгалтерському обліку формувати ремонтний фонд на основі забезпечень майбутніх витрат і платежів, використовуючи для цих цілей субрахунок 474 «Забезпечення інших виплат і платежів». Варто відзначити, що в жодному нормативно-правовому акті України не надано типові форми для розрахунку забезпечень майбутніх витрат і платежів, тому виникає необхідність не тільки в автоматизації розрахунку відрахувань у резерв, але і в розробленні типових форм. З метою застосування вищевказаної методики в конфігураторі системи «І С: Бухгалтерія 8.2» пропонуємо створювати електронний документ «Розрахунок місячних сум відрахувань на формування (поповнення) забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів». У цьому документі повинні вказуватися первісна вартість основних засобів і сума накопиченого зносу за базисний період, кошторисна вартість запланованих робіт з капітального ремонту, на підставі цих даних програма автоматично повинна розрахувати суму відрахувань у резерв.

Отже, автоматизація облікових процедур має важливе наукове та практичне значення. Незважаючи на значний розвиток автоматизації бухгалтерського обліку, існує багато проблем, які потребують досліджень і вирішень.

Список використаних джерел: 1. Бойчик Т. В. Автоматизація обліку основних засобів: необхідність чи марна трата коштів? [Електронний ресурс] / Т. В. Бойчик, О. Г. Левченко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/9_KPSN_2011/Economics/7_83113.doc.htm. 2. Муравський В. Документування в умовах повної автоматизації обліку / В. Муравський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. –

№ 5. – С. 49–51. 3. Янів І. В. Сучасні проблеми обліку основних засобів [Електронний ресурс] / І. В. Янів. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/17_AND_2011/Economics/7_89670.doc.htm. 4. Онищенко В. П. Ліквідаційна вартість основних засобів: проблема визначення / В. П. Онищенко // Проблеми в перспективі економіки та управління. – 2015. – № 1(1). – С. 179–184. 5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014. 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

УДК 657

Ю.В. Гребенюк, студент

В.М. Яцун, студент

В.В. Гливенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА РУХОМ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Ключові слова: внутрішній контроль, готова продукція, рух готової продукції.

Результатом діяльності будь-якого виробничого підприємства є випуск готової продукції. Вартість готової продукції переходить зі сфери виробництва у сферу обігу, де визначаються кінцеві фінансові результати. Виходячи з цього, питання ефективного контролю за рухом готової продукції є дуже актуальним.

Питання, пов'язані з внутрішнім контролем руху готової продукції, висвітлювали вітчизняні та зарубіжні економісти. Найбільш ґрунтовно проблеми контролю розглянуто в працях вітчизняних учених: Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, В.І. Єфименка, В.Я. Савченка, В.В. Сопка та інших, а також зарубіжних науковців П.С. Безруких, Д. Блейка, Б. Нідлза, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова [1].

Основними завданнями контролю за рухом готової продукції є:

- перевірка достовірності звітних показників, що характеризують обсяг продукції в натуральному та вартісному виразі;
- контроль за виконанням плану з обсягу випуску, асортименту та якості готової продукції;
- контроль за своєчасністю документального оформлення руху продукції, надходженням на склад з виробництва;
- контроль за збереженням продукції на всіх етапах руху;
- контроль за організацією обліку виконання договорів поставки продукції покупцям за термінами відвантаження, асортименту, якості;
- контроль за своєчасністю проведення інвентаризації готової продукції і правильністю відображення в обліку її результатів [2].

Контроль за відвантаженням і реалізацією продукції виконує на підприємстві бухгалтерія, яка стежить за дотриманням встановленого порядку документування операцій з відвантаження готової продукції, за правильністю застосування цін, своєчасністю пред'явлення документів на оплату до банку. Важливим об'єктом контролю є також витрати на збут.

Об'єктом дослідження нами обрано Чернігівську взуттєву фабрику «Берегиня». ПАТ «Берегиня» протягом всіх років існування є флагманом вітчизняної взуттєвої галузі з виготовлення дитячого взуття і нині виготовляє понад 40 % дитячого взуття в Україні.

Підприємство у широкому асортименті пропонує таку сертифіковану продукцію:

- туфлі для дітей шкільного віку;
- туфлі домашні малодитячі; дошкільні; шкільні; чоловічі; жіночі;
- напівчоботи дошкільні; шкільні;
- туфлі літні шкільні; дошкільні [3].

Протягом останніх років забезпечені сталі темпи зростання виробництва. Обсяги виробництва взуття за 9 місяців 2015 року в порівнянні з відповідним періодом минулого року зросли на 114,6 %, дитячого взуття – на 126,7 % і становлять відповідно 265,4 тис. пар та 234,6 тис. пар [3].

Обсяг реалізації готової продукції за 2014 рік, порівняно з попереднім роком, також зріс і становить 6787 тис. грн, що є позитивним і свідчить про те, що продукція цього підприємства користується попитом на ринку взуття.

Підприємству слід вдосконалювати контроль за готовою продукцією, щоб і в подальшому зберігати позитивну тенденцію та отримувати високі прибутки.

Контроль за рухом готової продукції ПАТ «Берегиня» здійснюється на основі:

- первинних документів – актів, накладних, відомостей випуску продукції;
- документів, що засвідчують якість.

З використанням комп'ютерної техніки на багатьох виробничих підприємствах прийнято вести облік реалізації готової продукції без застосування узагальнюючих документів.

Однак, на нашу думку, цього недостатньо, тому для ефективного контролю доцільно на підставі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової продукції. Їх необхідно формувати за напрямками реалізації, видами продукції, покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, застосуванням цін та їх змінами, надходженням виручки [2].

На ПАТ «Берегиня» не створена на високому рівні належна система контролю, яка б забезпечила інформацією про ефективну діяльність підприємства вище керівництво. За проведеними спостереженнями встановлено, що на цьому підприємстві система контролю існує, але окремі її елементи не узгоджені між собою. Тому пропонуємо створити на цьому підприємстві відділ контролю, завдання якого будуть полягати в такому:

- перевірка своєчасності відображення в обліку операцій, пов'язаних з реалізацією продукції;
- контроль повноти надходження коштів за реалізовану продукцію;
- визначити дебіторську заборгованість за кожним покупцем та час її виникнення;
- правильність аналітичного і синтетичного обліку;
- правильність та обґрунтованість створення резерву сумнівних боргів.

За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства зможе приймати управлінські рішення з усунення причин, які негативно впливають на діяльність підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Гринавцева О. В.* Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації [Електронний ресурс] / О. В. Гринавцева. – Режим доступу : <http://disser.com.ua/content/336711.html>. 2. *Облік руху готової продукції* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ua-referat.com/Облік_руху_готової_продукції. 3. *ПАТ «Берегиня»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.com.ua/ukr/catalog/8229>.

УДК 657.1.012.1

О.М. Дубовиченко, магістр

Науковий керівник: **О.В. Усатенко**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Національний гірничий університет», м. Дніпропетровськ, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Ключові слова: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, амортизація, організація.

З розвитком суспільства відбуваються зміни і в державній діяльності. Оскільки Україна намагається інтегруватися до світових міжнародних ринків, змінюючи власні стандарти та запроваджуючи досвід і напрацювання інших країн, то установи державного сектору також повинні оновлюватись. Вони також безпосередньо беруть участь у економіці держави. Інформація щодо їх стану є вагомим і повинна бути прозорою, правдивою і зрозумілою для користувача. Для розуміння фінансового стану значну роль відіграють необоротні активи, зокре-

ма, основні засоби. Але не слід забувати про інші необоротні матеріальні активи, які також мають вагоме значення у суб'єктах державного сектору.

Питання щодо методики оцінювання та обліку інших необоротних матеріальних активів бюджетних установ розглядали у своїх роботах вітчизняні вчені, такі як П.Й. Атамас, Р.Т. Джога, В.Ф. Палій, Т.В. Канєва, Л.М. Кіндрацька, Т.М. Мельник, Л.В. Панкевич, С.В. Свірко.

Метою написання цих тезисів є розгляд особливостей обліку інших необоротних матеріальних активів в установах державного сектору.

Згідно з НП(С)БОДС 121 «Основні засоби» [2] інші необоротні матеріальні активи відносяться до необоротних засобів, адже вони утримуються підприємством для здійснення основної діяльності або для виконання інших функцій, строк корисного використання яких є не менше року.

Як і основні засоби, інші необоротні матеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною або умовною вартістю (при безоплатній передачі об'єкта).

Для обліку інших необоротних матеріальних активів, як очікується з 1 січня 2016 року, буде застосовуватись субрахунок 111 «Інші необоротні матеріальні активи розпорядників бюджетних коштів» [1].

Субрахунок 1111 «Музейні фонди» – використовують для обліку музейних цінностей (незалежно від вартості), не враховуючи предмети мистецтва та старовини, народного побуту тощо (вони обліковуються порядком, встановленим для обліку таких цінностей у державних музеях).

Субрахунок 1112 «Бібліотечні фонди» – обліковуються бібліотечні фонди (наукова та навчальна література та інші види) незалежно від вартості.

Субрахунок 1113 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» – призначений для обліку певних інструментів і пристосувань для робіт майстерень, наукових інститутів тощо. Термін корисного використання їх більше одного року.

На субрахунку 1114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття» ведеться облік вищеперерахованих речей у закладах освіти, медичних закладах чи соціального забезпечення.

На субрахунку 1115 «Інвентарна тара» потрібно обліковувати все що можна віднести до тари, зокрема деякі складські полиці та тара, яка раніше відносилась до іншого об'єкта.

Субрахунок 1116 «Необоротні матеріальні активи спеціального призначення» – належить обліковувати необоротні матеріальні активи, що мають специфічне призначення та обмежене застосування лише в певних галузях.

На субрахунку 1117 «Природні ресурси» ведеться облік мінеральних копалин, нафтових свердловин, що належать бюджетній установі згідно з чинним законодавством.

Субрахунок 1118 «Інші необоротні матеріальні активи» використовується для обліку усіх необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення у вищеперерахованих рахунках.

Аналітичний облік проводиться за допомогою інвентарних карток установленої державою форми. Кожному об'єкту надається інвентарний номер, який залишається до вибуття чи ліквідації активу. Також облік може проводитися за матеріально відповідальними особами. Зокрема, білизна, яка не маркірується, постільні речі та інші цінності.

Амортизація об'єктів, що відносяться до інших необоротних матеріальних активів, згідно з НП(С)БОДС 121, повинна нараховуватись щомісячно за вказаними у стандарті методами.

Не підлягають амортизації музейні фонди, які віднесені або підлягають віднесенню до Державного реєстру нерухомих пам'яток України, унікальні документи Національного архівного фонду України, які внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання, які зберігаються в бібліотеках згідно із Законом України «Про Національний архівний фонд та архівні установи», рідкісні та особливо цінні документи та колекції, які є частиною бібліотечних фондів, що внесені (підлягають внесенню) до Державного реєстру національного культурного надбання України, тощо як об'єкти з невизначеним строком корисного використання, природні ресурси.

Знос необоротних матеріальних активів, які не ввійшли до цього переліку нараховується за методом – 50 % від вартості об'єкта при введенні та 50 % – при вибутті.

Для нарахування амортизації таких засобів використовують субрахунок 141 «Знос (амортизація) необоротних активів розпорядників бюджетних коштів».

Синтетичний облік надходження, вибуття або переміщення цих активів проводиться із застосуванням меморіального ордера № 9.

Для забезпечення збереження і правильного використання інших необоротних матеріальних активів необхідна чітка організація обліку в бюджетній установі. Зокрема, значну увагу необхідно приділити правильності та повноті оприбуткування об'єктів необоротних активів, веденню інвентарних карток та присвоєнню інвентарних номерів, перевіряти правильність нарахування та відображення амортизації в обліку, відслідковувати відображення вибулих активів.

Список використаних джерел: 1. *План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 р. № 1203. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>. 2. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби»* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

УДК 657

К.Ю. Кисельова, студент

Науковий керівник: **С.Й. Сажинець**, канд. екон. наук, професор кафедри обліку та аналізу Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

ПРО ДООЦІНЮВАННЯ ЗАПАСІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЇ, ЙОГО ДОКУМЕНТУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Ключові слова: бухгалтерський облік, виробничі запаси, документування, запаси, переоцінювання, дооцінювання.

У складі запасів промислові підприємствах обліковують активи, які:

– належать до виробничих запасів і їх утримують з метою наступного використання у процесі виробничо-господарської діяльності (сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо);

– перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг (незавершене виробництво);

– утримуються з метою наступного продажу за умов звичайної господарської діяльності (готова продукція).

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [1], придбані (отримані) або виготовлені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною (історичною) собівартістю, яка, зазвичай, не повинна змінюватися. Разом з тим у сучасних умовах нестабільної економіки та високого рівня інфляції має місце перманентне зростання цін як на готову продукцію (роботи, послуги) та товари, так і на покупні товарно-матеріальні цінності, які використовують з метою виробництва продукції. В таких умовах, цілком логічно, підприємства намагаються підвищувати ціни і продавати свою продукцію за «новими» (ринковими) цінами. Але собівартість цієї продукції, зазвичай, формується як на базі фактичної вартості залишків запасів за «старими» цінами, так і вартості новопридбаних у поточному місяці виробничих запасів за вищими цінами. Як наслідок, в обліку та звітності підприємств формується не тільки завищений прибуток, але й відповідно нараховується та сплачується до бюджету податок на прибуток. Це особливо характерно для підприємств із тривалим операційним циклом виробництва продукції.

Отже, з метою формування об'єктивної величини прибутку та податку на прибуток підприємствам доцільно здійснювати періодичне дооцінювання усіх видів запасів, що сприятиме збереженню їхніх оборотних коштів.

Для отримання об'єктивних результатів доцільно приймати індивідуальне рішення щодо дооцінювання кожного найменування виробничих та інших запасів станом на кінець поточного місяця. Тобто перевагу слід надавати методу прямого дооцінювання, а не індексації, яка

передбачає використання офіційних індексів інфляції. До того ж не обов'язково здійснювати суцільне дооцінювання запасів, а тільки тих видів виробничих запасів, які використовувались на підприємстві для виробництва продукції, яка перебуває у незавершеному виробництві або на складах. При цьому переоцінену, тобто «ринкову вартість запасів слід визначати на рівні, за яким аналогічні запаси можуть бути придбані на тих самих умовах на дату їх оцінки ... (у разі наявності аналогів на ринку) ...» [2, с. 25].

Для документування процесу дооцінювання запасів необхідно використовувати спеціальні відомості. Ці документи мають диференціюватися для кожного з видів запасів (виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція тощо). Тобто форми документів будуть різними. Так, у відомості дооцінювання виробничих запасів достатньо навести інформацію про їх найменування та номенклатурні номери, одиниці вимірювання, діючі і «нові» ціни та вартість за «старими» і «новими» цінами. При оформленні результатів дооцінювання готової продукції у відомостях додатково слід наводити інформацію про обсяги її залишків та норми використання виробничих запасів на виробництво одиниці продукції. Форми відомостей дооцінювання залишків незавершеного виробництва будуть різними, залежно від типу виробництва, особливостей технології, продукції тощо.

На визначену величину дооцінки запасів доцільно збільшувати додатковий капітал підприємств. У бухгалтерському обліку промислових підприємств такі операції відображатимуться проведеннями за дебетом рахунків обліку відповідних видів запасів (20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція») у кореспонденції з кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал». При цьому бажано до рахунку 42 «Додатковий капітал» використовувати окремий субрахунок, наприклад, 426 «Накопичена дооцінка запасів».

Отже, організація процесу дооцінювання запасів та оперативне визначення його величини вимагає здійснення на промислових підприємствах постійного моніторингу цін на використовувані виробничі запаси, високого рівня кваліфікації бухгалтерського персоналу та наявності сучасного комп'ютерного і програмного забезпечення.

Список використаних джерел: 1. *Положення* (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. 2. *Корягін М.* Розвиток методології облікового відображення справедливої оцінки запасів / М. Корягін // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2012. – № 11. – С. 18–26.

УДК 657

А.П. Митько, студент

Ю.М. Скосир, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

МЕТОД ПОРІВНЯЛЬНОЇ НЕКОНТРОЛЬОВАНОЇ ЦІНИ ПРИ ТРАНСФЕРТНОМУ ЦІНОУТВОРЕННІ

Ключові слова: трансферне ціноутворення, неконтрольована ціна, пов'язані сторони.

1 січня 2015 року набрав чинності Закон України від 28.12.2014 р. №72-VIII [1], який вносить зміни до Податкового кодексу України, спрямовані на вдосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням й усунення суперечностей, які існували в попередніх редакціях. У зв'язку з нововведенням виникло багато питань щодо реалізації закону на практиці, тому, на нашу думку, існує необхідність у розкритті методу порівняльної неконтрольованої ціни при трансфертному ціноутворенні.

Питанню трансфертного ціноутворення приділяли увагу у своїх працях такі науковці, як: К. Друрі, П. Хорвач, А. Вагенгофер, Д. Пфаф, Г. Кюппер. Серед вітчизняних науковців слід виділити таких: С. Голов, П. Дзюба, О. Терещенко, проте практичних порад щодо методів визначення ціни контрольованих операцій платників податків не спостерігалось.

Трансфертне ціноутворення – це процес визначення трансфертної ціни, сукупність економічних відносин, які виникають у процесі визначення трансфертної ціни на будь-який

об'єкт торгівлі (товари, послуги або фактори виробництва) між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, якщо об'єкт торгівлі перетинає митний кордон. Трансфертну ціну можна визначити як ціну, що встановлюється на об'єкт торгівлі або послуги між пов'язаними компаніями або структурними підрозділами однієї компанії, у випадку перетинання кордону об'єктом торгівлі [2, с.14].

Існує п'ять методів визначення ціни з метою оподаткування доходів платників податків, які є сторонами контрольованої операції:

1. Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу).
2. Ціна перепродажу.
3. «Витрати плюс».
4. Чистого прибутку.
5. Розподілення прибутку[3].

Найчастіше використовується перший метод, тому його розглянемо детальніше. Застосування цього методу регламентується підп. 39.3.3 ст.39 ПКУ і ґрунтується на порівнянні ціни товарів (робіт, послуг), які застосовуються у ході контрольованої операції, з ринковим діапазоном цін на ідентичні або однорідні товари (роботи, послуги) у порівнянних операціях. Під ідентичними товарами розуміються товари, що мають однакові ознаки з оцінюваними товарами: фізичні характеристики; якість і репутація на ринку; країна виробництва; виробник та ін. Однорідні товари (роботи, послуги) – товари (роботи, послуги), які не є ідентичними, але мають схожі характеристики і складаються зі схожих компонентів, у результаті чого виконують однакові функції порівняно з товарами, що оцінюються і вважаються комерційно взаємозамінними. Для визначення товарів однорідними враховуються такі ознаки: якість та ділова репутація на ринку; наявність торгової марки; країна виробництва; виробник; рік виробництва; новий або колишній у вживанні; термін придатності (підп. 14.1.131 ст.14 ПКУ).

Для визначення ринкового діапазону цін товару (роботи, послуги) використовується інформація про укладені та реалізовані платником податку або іншими особами договорах про продаж ідентичних або однорідних товарів (робіт, послуг) у порівнянних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). При цьому враховуються такі особливості:

- характеристика товарів (робіт, послуг);
- кількість (обсяг) товарів (робіт, послуг);
- обсяг функцій, виконуваних сторонами;
- умови розподілу між сторонами ризиків і вигод;
- строки виконання зобов'язань;
- умови здійснення платежів, звичайних для такої операції;
- характеристика ринку товарів (робіт, послуг), на якому здійснено операцію;
- бізнес-стратегії підприємства та інші об'єктивні умови, що можуть вплинути на ціну.

Умови на ринку ідентичних або однорідних товарів (робіт, послуг) визнаються зіставними, якщо відмінність між такими умовами істотно не впливає на ціну або є економічно обґрунтованим.

Ринковий діапазон цін визначається на підставі наявної інформації про ціни, застосованих протягом аналізованого періоду, або інформації на найближчу до дня здійснення контрольованої операції дату.

Для визначення діапазону цін використовується вибірка цін зіставних операцій, впорядкована за зростанням. Кожному значенню вибірки, починаючи з мінімального, присвоюється порядковий номер. Якщо вибірка містить два і більше однакових значення, до неї включаються всі такі значення. До вибірки не включається ціна контрольованої операції [4]. Більш детально використання цього методу розглянемо на прикладі.

Приклад 1.

Платник податку здійснив контрольовану операцію, ціна одиниці продукції на яку становила 3150 грн. Для цілей визначення ринкового діапазону цін і згідно з вимогами НКУ платник податку зробив наступну вибірку цін порівнянних операцій: 3100 грн, 3000 грн, 2950 грн, 3350 грн і 3200 грн.

Визначимо ціну контрольованої операції, яка повинна використовуватися для цілей оподаткування.

1. Впорядкуємо ціни з зробленої вибірки в порядку зростання і пронумеруємо їх:

2 950 грн (1); 3000 грн (2); 3100 грн (3); 3200 грн (4); 3350 грн (5).

2. Розділимо число значень вибірки на 4 і визначимо цілу частину отриманого результату:
 $5 \div 4 = 1,25$ (ціла частина – 1).

3. Визначимо порядковий номер значення вибірки, який буде відповідати мінімальному значенню ринкового діапазону цін:

$1 + 1 = 2$ (мінімальне значення ринкового діапазону - 3000 грн).

4. Помножимо число значень вибірки на 0,75 і визначимо цілу частину отриманого результату:
 $5 \cdot 0,75 = 3,75$.

5. Визначимо порядковий номер значення вибірки, який буде відповідати максимальному значенню ринкового діапазону цін:

$3 + 1 = 4$ (максимальне значення ринкового діапазону – 3200 грн).

Оскільки ціна одиниці продукції в контрольованій операції (3150 грн) знаходиться в межах розрахованого ринкового діапазону цін (від 3000 грн до 3200 грн), то для цілей оподаткування враховується фактична ціна в контрольованій операції (3150 грн).

Отже, використання цього методу дозволяє швидко та ефективно визначити суму недоотриманих податкових зобов'язань за рахунок зниження цін пов'язаним особам.

Список використаних джерел: 1. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/72-19>. 2. *Дзюба П.* Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П. Дзюба // *Економіка України*. – 2006. – № 1. – С. 14–22. 3. *Податковий Кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 4. *Про затвердження Порядку розрахунку діапазону цін (рентабельності) та медіани такого діапазону для цілей трансфертного ціноутворення* [Електронний ресурс] : Постанова КМУ. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/381-2015-%D0%BF/paran6#n6>.

УДК 657.1

О.Ю. Піралова, магістрант

В.П. Онищенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Ключові слова: імпорتنі операції, облік, товар.

Зовнішньоекономічна діяльність є одним із важливих чинників стабільного розвитку національного господарства країн світу. Імпорتنі операції – операції з купівлі товару українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності в іноземних суб'єктів господарської діяльності з ввезенням або без ввезення цих товарів на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.

Всі операції, пов'язані з імпортом товарів, можна розподілити на певні складові, серед яких наявні три великі групи:

1) договірні операції з купівлі товарів;

2) супутні допоміжні операції (закупка валюти, розрахунки з імпортерами, розрахунок курсових різниць);

3) митні платежі (ПДВ, акцизний податок, мито).

Облік імпортних товарів має певні особливості, до яких належить:

1) обов'язкове декларування імпортних операцій при перетині митної території України;

2) формування вартості імпортованих товарів з урахуванням таких витрат:

– митні платежі;

– оплата послуг митного брокера;

- витрати на сертифікацію імпортованих товарів;
- транспортно-заготовчі витрати;
- 3) організація аналітичного обліку за найменуваннями, кількістю товарів, облікових партіях;
- 4) розрахунок вартості імпортованих товарів залежить від курсу НБУ та від послідовності розрахунків за імпортовані товари: у випадку, якщо перша подія є отримання товарів, їх вартість відображається в обліку за курсом НБУ на дату отримання товарів (курс вантажної митної декларації); у випадку, якщо першою подією є перерахування авансу, вартість імпортованих товарів буде визначатися за курсом НБУ на дату авансу.

Одним з основних податків при імпорті є ПДВ. ПДВ, сплачений під час імпортування, включається до складу податкового кредиту. Датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту є дата сплати податку за податковими зобов'язаннями, а для операцій з постачання послуг нерезидентом на митній території України – дата сплати (нарахування) податку за податковими зобов'язаннями, що були включені отримувачем таких послуг до податкової декларації попереднього періоду.

Ще одним з ключових в обліку імпортованих операцій є курсові різниці, що виникають у ході обліку дебіторської/кредиторської заборгованості та розрахунків. Так, дослідник Д.М. Чирка з метою дослідження сутності курсових різниць та їх класифікації проаналізував та систематизував підходи авторів до визначення поняття «курсова різниця», на основі чого виявив, що існують відмінності у його трактуванні в обліковій, фінансово-економічній літературі та нормативних документах з бухгалтерського обліку, які здебільшого проявляються у формулюванні самого визначення. Він стверджує, що автори у переважній більшості розкривають питання обліку курсових різниць у розрізі фінансового обліку та за вимогами податкового законодавства, але не розглядається питання сутності курсових різниць та їх впливу на бухгалтерський облік і, як наслідок, фінансову звітність. Також науковець дослідив це питання в англомовній літературі, в якій розглядаються різні методи перерахунку статей в іноземній валюті, та пропонує до наявної класифікації курсових різниць включити курсові різниці за ступенем реалізації: 1) реалізовані та 2) нереалізовані [1]. ПСБО 21 не містить такого підходу, а тому ця ідея потребує більш детального вивчення.

На основі дослідження обліку імпортованих операцій нами запропонована схема, представлена на рисунку.

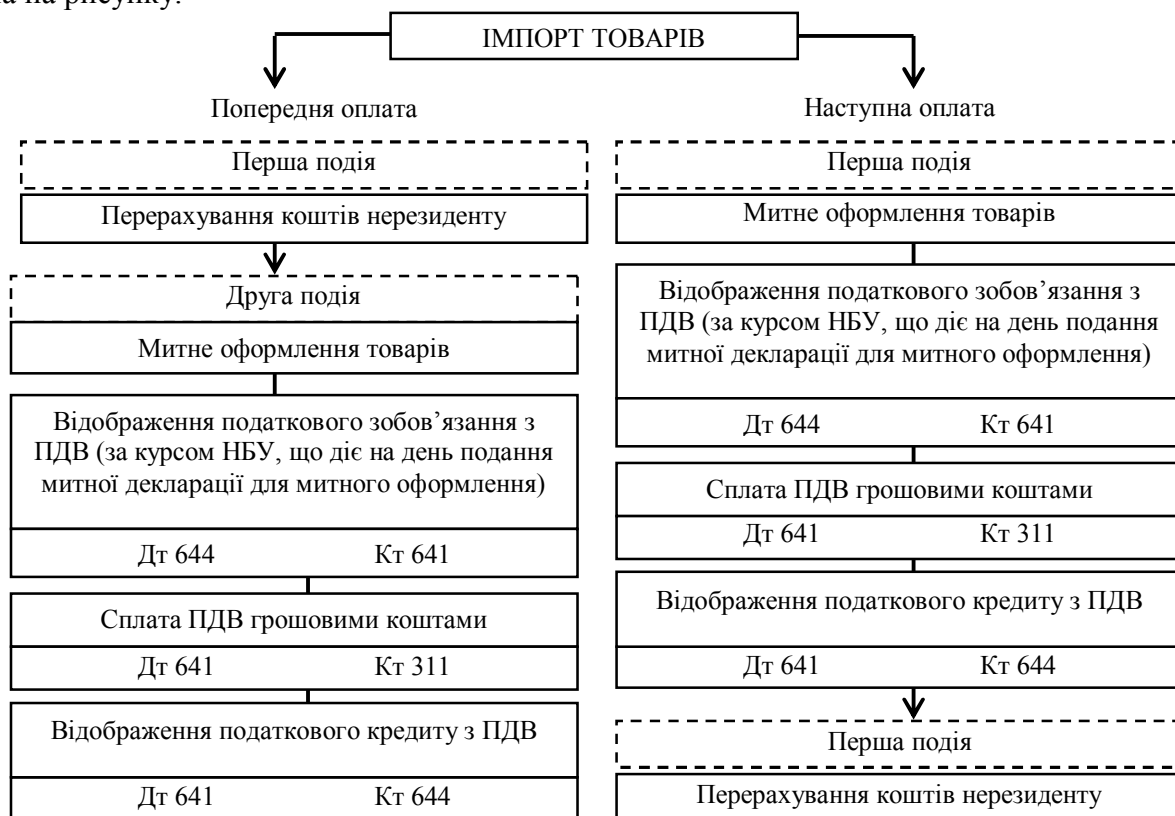


Рис. Порядок відображення операцій імпорту товарів з метою оподаткування ПДВ

Таким чином, можна зробити висновок, що питання обліку зовнішньоекономічної діяльності, а саме імпорتنих операцій, є досить актуальними серед науковців та практиків. У ході дослідження визначено, що найбільш поширеними та проблемними питаннями цієї сфери економічної діяльності підприємства є бухгалтерський облік та оподаткування імпорتنих операцій, бухгалтерське відображення валютних операцій та курсових різниць.

Список використаних джерел: 1. Чирка М. Д. Документування на підприємствах зовнішньоекономічної діяльності / М. Д. Чирка // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 1 (19). – С. 393–400. 2. П(С)БО № 21 «Вплив змін валютних курсів»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 (зі змінами і доповненнями). 3. Про зовнішньоекономічну діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 19.02.1992 р. № 2139-ХІІ. – Режим доступу : <http://search.ligazakon.ua>.

УДК 657

А.М. Позднякова, студент

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

Ключові слова: *дебіторська заборгованість, прострочена дебіторська заборгованість, безнадійна дебіторська заборгованість.*

На сучасному етапі найбільшої актуальності набувають питання сумнівних або безнадійних боргів. Адже діяльність майже всіх підприємств України характеризуються погіршенням їх фінансового стану, кризою неплатежів. Наявність дебіторської заборгованості відволікає кошти з обороту, що супроводжується непрямими втратами доходів: чим довший період погашення заборгованості, тим менший дохід від коштів, вкладених у дебіторів (адже дебіторська заборгованість, як й інші активи, повинна давати прибуток, який за інших однакових умов тим вищий, чим вища оборотність). Кошти у заборгованості можуть знецінюватись через інфляцію або ж навіть і за відсутності інфляції для фінансування заборгованості, як і для інших активів, потрібне відповідне джерело, яке, звичайно, теж має свою ціну. Тому для керівництва підприємств актуальним є вивчення питання ефективного обліку та управління дебіторською заборгованістю.

Питанням щодо організації обліку та аналізу дебіторської заборгованості присвячено праці зарубіжних та вітчизняних учених-економістів: Ф.Ф. Бутинця, О.П. Войналович, С.Ф. Голова, О.М. Горбачова, А.О. Островець, Т.О. Євлаш, Т.В. Бошук та ін.

П(С)БО 10 виокремлює поняття «сумнівного боргу»: поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником; та «безнадійної дебіторської заборгованості» – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності [1].

Треба зазначити, що Податковий кодекс України не містить визначення сумнівної заборгованості, отже можна дійти висновку, що сумнівною є заборгованість, яка не має статусу безнадійної. А ось під безнадійною заборгованістю, відповідно до ст. 159 Податкового кодексу України [2], необхідно розуміти заборгованість, яка відповідає таким ознакам, як:

- а) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;
- б) прострочена заборгованість померлої фізичної особи, за відсутності у неї спадкового майна, на яке може бути звернено стягнення;
- в) прострочена заборгованість осіб, які у судовому порядку визнані безвісно відсутніми, оголошені померлими;
- г) заборгованість фізичних осіб, прощена кредитором, за винятком заборгованості осіб, пов'язаних з таким кредитором, та осіб, що перебувають (перебували) з таким кредитором у трудових відносинах протягом останніх трьох років з моменту прощення;

г) заборгованість особи, розмір сукупних вимог кредитора за якою не перевищує мінімально встановленого законодавством розміру безспірних вимог кредитора для порушення провадження у справі про банкрутство 300 мінімальних заробітних плат (нині – 365 тис. грн), а для фізичних осіб – 50 % однієї мінімальної заробітної плати (у розрахунку на рік), встановленої на 1 січня звітного податкового року (у разі відсутності законодавчо затвердженої процедури банкрутства фізичних осіб).

д) актив у вигляді корпоративних прав або не боргових цінних паперів, емітента яких визнано банкрутом або припинено як юридичну особу у зв'язку з його ліквідацією;

е) сума залишкового призового фонду лотереї станом на 31 грудня кожного року;

є) заборгованість за зобов'язаннями, щодо яких минув строк позовної давності;

ж) заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажорних обставин), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством.

Важливим є поділ дебіторської заборгованості на строкову і прострочену. П(С)БО 10 не містить поняття «простроченої дебіторської заборгованості», в той час як чітка вказівка щодо ознак такої заборгованості у законодавстві наявна тільки для бюджетних установ: прострочена дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами або якщо дата платежу не визначена після отримання підтвердних документів за отриманими товарами, виконаними роботами, наданими послугами [3].

В Інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-Б «Звіт про фінансові результати» (затв. Наказом Держкомстату від 20.07.2009 № 271) [4] зазначається, що обсяги простроченої заборгованості визначаються згідно зі ст. 530 Цивільного кодексу України. В цій статті наголошено, що може встановлюватися термін погашення зобов'язання, подія, після настання якої має бути погашено зобов'язання (наприклад, після відпуску/отримання продукції). Якщо термін (подія) погашення зобов'язання не встановлено, то боржник повинен виконати зобов'язання у семиденний строк від дня пред'явлення вимоги кредитора, якщо обов'язок негайного виконання не впливає із договору або актів цивільного законодавства [5]. Отже, простроченою можна вважати заборгованість, що є непогашеною на наступний день після дати – кінцевого терміну погашення, встановленого в договорі або, якщо така дата не встановлена, на восьмий день від дня пред'явлення вимоги кредитора.

Виокремлення поняття простроченої заборгованості та регламент і методика роботи з такою заборгованістю мають бути чітко визначені в законодавстві, адже така заборгованість – перший крок до визначення її сумнівною, а надалі й безнадійною. Чим скоріше та ефективніше підприємство почне вживати запобіжних заходів щодо погашення проблемної дебіторської заборгованості, тим більше ймовірність уберегти такий актив від знецінення та списання з балансу підприємства. Таким чином, для визнання дебіторської заборгованості сумнівною, пропонуємо алгоритм дій, наведений на рисунку.

Для постійного та якісного моніторингу простроченої дебіторської заборгованості, що є першим сигналом сумнівного і безнадійного боргу, пропонуємо виділяти таку заборгованість і в обліку дебіторської заборгованості на окремих субрахунках:

341.5 – прострочена заборгованість за короткостроковим векселем, отриманим у національній валюті;

342.5 – прострочена заборгованість за короткостроковим векселем, отриманим в іноземній валюті;

361.5 – прострочена заборгованість за розрахунками з вітчизняним покупцем;

362.5 – прострочена заборгованість за розрахунками з іноземним покупцем тощо за кожним видом дебіторської заборгованості.



Рис. Запропонована методика роботи з дебіторською заборгованістю

Джерело: розроблено автором.

У ході дослідження виявлено, що окремі питання обліку дебіторської заборгованості потребують подальшого вивчення. В роботі було запропоновано визначення поняття «прострочена дебіторська заборгованість», під якою, на нашу думку, слід розуміти заборгованість, що є непогашеною на наступний день після дати – кінцевого терміну погашення, встановленого в договорі або, якщо така дата не встановлена, на восьмий день від дня пред’явлення вимоги кредитора. Розроблено методику роботи з дебіторами та запропоновано введення окремих рахунків обліку для простроченої дебіторської заборгованості, що дозволить управлінському персоналу мати реальну та оперативну інформацію щодо стану розрахунків і, як наслідок, фінансового стану підприємства, негайно вжити заходів щодо проблемних ділянок розрахунків згідно з регламентованою методикою, що не допустить доведення заборгованості до стану безнадійної. Отже, чітка регламентація роботи з простроченою дебіторською заборгованістю дозволить вчасно та ефективно контролювати всі розрахункові операції, що в результаті забезпечить прискорення надходження коштів, ріст обсягу чистого грошового потоку, покращення платоспроможності підприємства, зміцнення його економічної безпеки.

Список використаних джерел: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс] : затв. Наказом МФУ від 30.11.2000 р. № 304. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>. 2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=300559>. 3. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов’язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>. 4. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-Б «Звіт про фінансові результати» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Держкомстату від 20.07.2009 № 271. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0731-09>.

УДК 005.93:004

В.О. Редько, студентка

О.М. Клименко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Ключові слова: інформаційне забезпечення, управління, підприємство.

Досвід країн з розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств є уміло сформоване інформаційне забезпечення прийняття рішень на підприємстві, складовою якого є облікова політика підприємства. Облікова політика визначає ідеологію господарювання підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів у конкурентній боротьбі.

Основною складовою інформаційного забезпечення діяльності підприємств є інформація, що накопичується у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності і формується на підставі чинного законодавства та обраної підприємством облікової політики [1].

Процес прийняття економічних рішень на основі обліково-звітної інформації, сформованої на підставі обраної підприємством облікової політики, зумовлений взаємоузгодженістю функцій менеджменту, етапів процесу прийняття рішень зі складовими облікової політики підприємства (рис.).

Виходячи з того, що облік є складовою інформаційного забезпечення управління, тобто одним із способів досягнення поставлених цілей перед керованою системою та використання під час планування, прогнозування, організації, регулювання, мотивації, контролю, аналізу, оцінювання та прийняття рішення, можна стверджувати, що за допомогою облікової політики можна безпосередньо впливати на процес управління підприємством [2, с. 8].

Охарактеризуємо види політик, що здійснюються на підприємстві, на підставі інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, сформованої на підставі обраної підприємством облікової політики.

Амортизаційна політика – це управління процесом відтворення основного капіталу, направлене на підвищення технічного рівня виробництва, підвищення продуктивності праці і зниження собівартості продукції, максимізацію прибутку й активізацію інвестиційної діяльності підприємств. Складові амортизаційної політики пов'язані з обліковою політикою підприємства та відображаються у розпорядчому документі про облікову політику.

Дивідендна політика підприємства – це сукупність стратегічних і поточних рішень щодо розподілу результатів діяльності акціонерного підприємства. Загалом дивідендну політику можна трактувати як сукупність заходів щодо розподілу чистого прибутку на зарезервовану та споживчу частини [3]. Підприємства, що не відносяться до державного та комунального секторів економіки, напрями розподілу прибутку наводять у розпорядчому документі про облікову політику.

Використання елементів облікової політики у процесі формування маркетингово-збутової політики передбачає формування релевантної інформації для управління реалізацією продукції. При формуванні облікової політики підприємства з урахуванням обліку маркетингово-збутових витрат у розпорядчому документі доцільно виокремлювати такі елементи облікової політики: спосіб обліку витрат, перелік статей витрат, поділ витрат на постійні та змінні, спосіб розподілу витрат між об'єктами калькулювання, визначення субрахунків для обліку витрат у робочому плані рахунків.

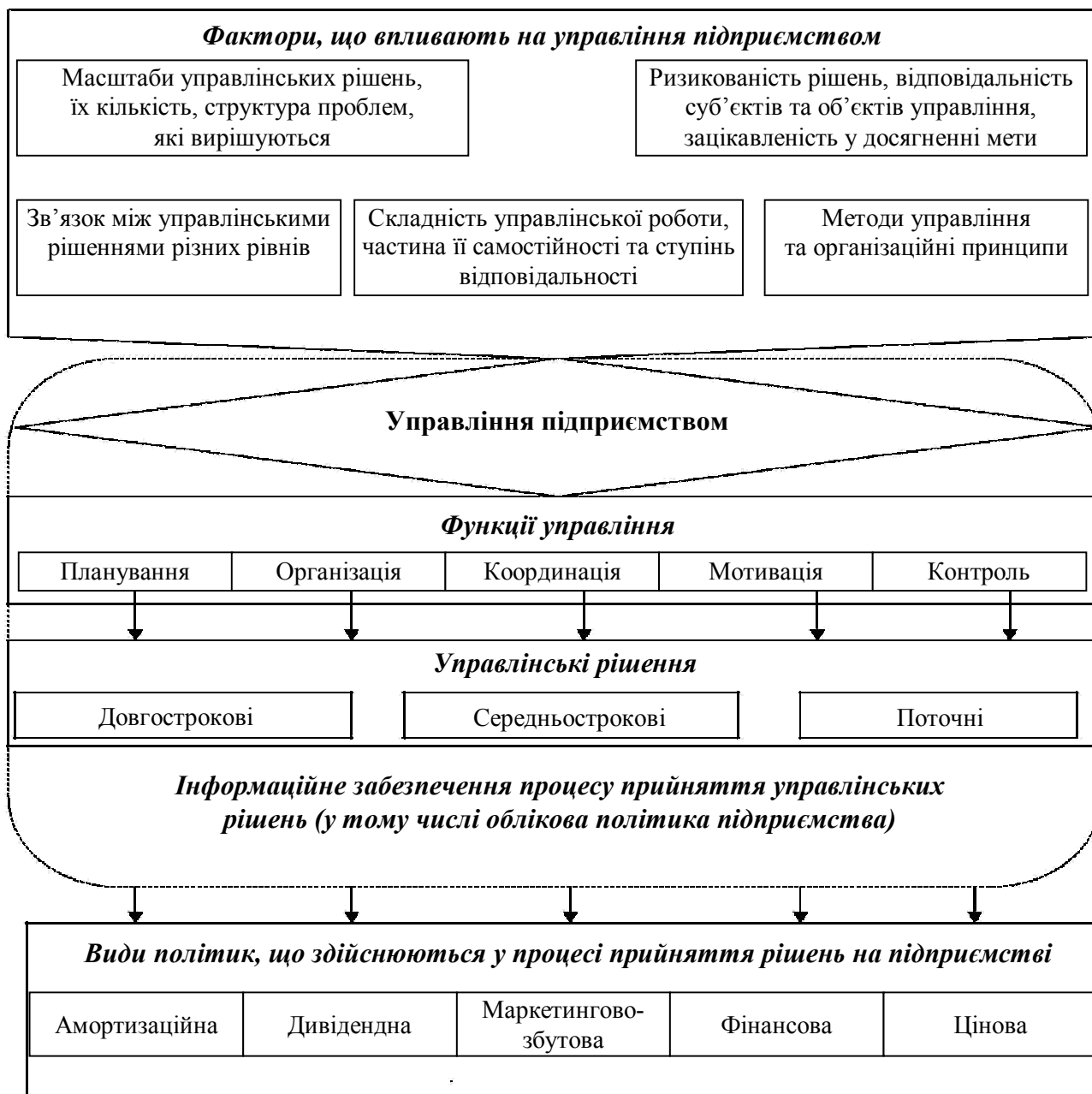


Рис. Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень

Фінансова політика підприємства поділяється на політику управління активами, капіталом, інвестиціями, грошовими потоками, фінансовими ризиками, політику антикризового фінансового управління [4, с. 56].

Основними елементами цінової політики підприємства є цілі формування цінової політики та методи ціноутворення. Цілі цінової політики можна розподілити на групи: цілі, орієнтовані на збут; цілі, орієнтовані на прибуток; цілі, орієнтовані на існуюче положення на ринку. Витратні методи ціноутворення відносяться до елементів облікової політики щодо витрат, один із них, обраний підприємством, відображається у розпорядчому документі про облікову політику.

Отже, одним із чинників підвищення ефективності системи управління підприємства є удосконалення інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень завдяки узгодженню стратегії розвитку підприємства з його обліковою політикою.

Список використаних джерел: 1. Олійничук В. М. Інформаційна місткість фінансової звітності та її роль в управлінні підприємством [Електронний ресурс] / В. М. Олійничук. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_4/213.pdf. 2. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с. 3. Литовська І. М.

Дивідендна політика, її суть та становище в Україні [Електронний ресурс] / І. М. Літовська, Ю. М. Бринь. – Режим доступу : <http://intkonf.org/litovska-i-m-brin-yu-m-dividendna-politika-yiyi-sut-ta-stanovische-v-ukrayini/>. 4. *Облікова* політика : навч. посіб. / В. М. Савченко, О. В. Пальчук, Л. В. Саловська та ін. ; за ред. Г. М. Давидова. – К. : Знання, 2010. – 479 с.

УДК 005.93:336

В.А. Сорокопуд, студент

І.Ю. Тебенко, студент

В.В. Гливенко, канд. екон. наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: грошові потоки, управління грошовими потоками, підприємство.

На сучасному етапі розвитку економіки України важливе місце посідає управління грошовими потоками суб'єктів господарювання, яке є важливою складовою фінансового планування. Питання ефективності управління грошовими потоками підприємства на сьогодні є досить актуальним, оскільки величина грошових потоків свідчить про стан самого підприємства, є основою для його самофінансування та впливає на його платоспроможність і ліквідність [1].

Нині є два основні підходи щодо трактування сутності грошового потоку. Прихильники одного (Е. Джонс, Б. Колас, А. Риндіна та Г. Шамаєв) визначають це поняття як різницю між отриманими і виплаченими грошовими коштами підприємства за певний період (надлишок чи недостача). Представники іншого підходу (А. Ковальова, Є. Сорокіна, І. Бланк та ін.) вважають, що грошові потоки – це рух коштів (обіг), тобто їх надходження (притоки) і виплати (відтоки) за визначений проміжок часу [2].

Концептуальні основи сутності, виникнення та руху грошових потоків достатньо широко розглядаються у працях зарубіжних та вітчизняних учених: Ю. Брігхема, Л. Гапенські, Д. Ван Хорна, А. Кінга, В. Бочарова, І. Бланка, В. Ковальова, Л. Лігоненко, А. Поддєрьогіна, О. Терещенка, О. Шеремета та інших. Проте, незважаючи на досить багато напрацювань із зазначеної теми, ще не сформовано єдиної теоретичної бази, яка б охоплювала увесь комплекс питань управління грошовими потоками підприємства. Крім того, не визначено єдиного однозначного підходу щодо визначення та тлумачення категорії «грошові потоки».

Метою цієї роботи є теоретичне обґрунтування сутності управління грошовими потоками підприємства, визначення ролі системи управління грошовими потоками.

Фінансово-господарська діяльність підприємства нерозривно пов'язана з рухом грошових коштів, у результаті якого формуються вхідні і вихідні грошові потоки. Виходячи з цього особливого значення набуває поняття «грошовий потік», яке привертає увагу багатьох практиків і науковців. Важливість дослідження проблеми формування грошових потоків обумовлюється тим, що вони обслуговують господарську діяльність в усіх її напрямках.

Управління грошовими потоками – один із найважливіших сегментів фінансової роботи на підприємстві, від ефективності організації якого залежать як поточні результати діяльності, так і майбутні темпи розвитку господарюючого суб'єкта [3].

У процесі розвитку економічних відносин в Україні зростає увага до проблеми оптимізації грошових потоків підприємства. Це зумовлено тим, що перехід до ринкової економіки суттєво підвищує роль та місце руху грошових коштів у системі управління підприємством. Тому управління грошовими потоками підприємства є необхідною функціональною стратегією, успіх якої є запорукою високих результатів підприємницької діяльності, конкурентоспроможності та динамічного розвитку підприємства [4].

У процесі управління грошовими потоками головна увага повинна зосереджуватися на пріоритетних потоках за фінансово-господарськими операціями, а саме тих, що забезпечують формування більшої частини вартості підприємства та його прибутку й здійснюються на регулярній основі. Слід звернути увагу, що грошовий потік від операційної діяльності суб'єкта господарювання має розглядатися як основне джерело фінансового забезпечення

його господарської діяльності в подальші періоди. Тому одна з ключових характеристик підприємства, що ефективно функціонує, – наявність протягом тривалого часу позитивного операційного грошового потоку з порівняно стабільною абсолютною величиною.

Ефективне управління грошовими потоками визначається базовими положеннями щодо організації управління ними. Грошові потоки не можуть виникати внаслідок бездіяльності підприємства. Вони є невід'ємною складовою фінансового та операційного циклів, що вимагає узгодження фінансових рішень між усіма напрямками управління фінансами підприємства. Управління грошовими потоками потребує відповідного інформаційного наповнення системи прийняття управлінських рішень. А також передбачає однозначність трактування прийнятих фінансових рішень, чіткість доведення їх до виконавців та забезпечення адекватного зворотного зв'язку – моніторингу, перегляду та корегування фінансових рішень. При цьому управління грошовими потоками розглядається як послідовний процес постановки завдань та їх виконання.

Управління грошовими потоками як цілісна система включає реалізацію таких етапів:

- 1) планування та прогнозування грошових потоків і складання відповідних внутрішніх фінансових документів;
- 2) імплементація бюджету грошових потоків, що є невід'ємною складовою системи бюджетів на підприємстві, як процес його безпосереднього дотримання під час організації операційної, інвестиційної, фінансової діяльності;
- 3) контроль виконання бюджету грошових потоків;
- 4) корегування планових величин відповідно до зміни зовнішніх і внутрішніх умов реалізації бюджету грошових потоків [5].

Висновок. Можна стверджувати, що грошові потоки підприємства – це складне явище, яке тісно влилося у загальну фінансову систему підприємства і є невід'ємною його частиною. Тому організація управління грошовими потоками має відбуватися комплексно, разом з іншими напрямками фінансового управління. Управління грошовими потоками загалом є важливим елементом фінансової політики кожного підприємства, воно наскрізь охоплює всю систему управління підприємством. Важливість та значення управління грошовими потоками важко переоцінити, адже від його якості та ефективності залежить не тільки стійкість підприємства в конкретний проміжок часу, а й можливість подальшого розвитку, досягнення фінансового успіху на довгострокову перспективу.

Список використаних джерел: 1. *Бланк И. А.* Финансовый менеджмент : учебный курс / Игорь Александрович Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – К. : Ника-Центр, 2004. – 528 с. 2. *Рындина А. Г.* Организация финансового менеджмента на предприятии / А. Г. Рындина, Г. А. Шамаев. – М. : Российская деловая литература, 1997. – 352 с. 3. *Біндасова Ю. О.* Теоретичні аспекти формування системи управління грошовими потоками підприємства / Ю. О. Біндасова // Научно-технический сборник. – 2014. – № 77. – С. 388–394. 4. *Балабанов И. Т.* Финансовый анализ и планирование / И. Т. Балабанов. – 2-е изд., доп. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 208 с. 5. *Поддєрьогін А. М.* Ефективність управління грошовими потоками / А. М. Поддєрьогін, Я. І. Невмежицький // Фінанси України. – 2007. – № 11. – С. 119–127.

УДК 657.1

Т.О. Філатова, студент

Науковий керівник: **О.О. Осадча**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне, Україна

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА НАПРЯМИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Ключові слова: виробничі запаси, організація обліку виробничих запасів, автоматизація обліку, надходження і вибуття запасів.

У сучасних умовах господарювання неналагоджена та неефективно діюча система управління виробничими запасами призводить до несвоєчасного забезпечення виробництва необхідною сировиною і матеріалами або до надлишкового їх накопичення на підприємстві. Як

наслідок неефективної господарської діяльності – зростання ризику одержання збитку. Нині проблеми обліку виробничих запасів набувають особливої актуальності у зв'язку з потребою отримання оперативної та достовірної інформації для здійснення керівництва підприємством і процесами, які в ньому відбуваються.

Значна кількість науковців та практичних спеціалістів у галузі обліку присвятило свої праці питанням теоретичної розробки проблем організації і ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів, зокрема: І.І. Афанас'єва, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Глібка, С.Ф. Голов, Г.О. Дарманська, І.А. Карабаза, І.Г. Костирко, С.Г. Михалевич, О.В. Мурашко, В.В. Новодворська, О.М. Приймачок, М.С. Пушкар, О.М. Рибалко, О.В. Сайко та ін.

Метою цього дослідження є вивчення теоретичного, практичного досвіду організації бухгалтерського обліку виробничих запасів та розроблення напрямів їх удосконалення.

Правильна організація надходження та вибуття запасів сприяє раціоналізації процесу виробництва на всіх стадіях оброблення і випуску готової продукції виробничого підприємства. Головними завданнями обліку виробничих запасів є: правильне та своєчасне документальне оформлення всіх операцій з руху матеріальних цінностей; виявлення та відображення витрат, пов'язаних з їх заготівлею; контроль за надходженням, заготівлею матеріальних цінностей, їх зберіганням; одержання точних відомостей про залишки запасів, що знаходяться на складах і в коморах; правильне та своєчасне виявлення запасів, які не використовуються на підприємстві та підлягають реалізації.

Для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств необхідно вдосконалити методику планування, аналізу і контролю виробничих запасів. Особливу увагу слід приділити аналізу, від глибини якого залежить об'єктивна оцінка результатів господарської діяльності, повнота виявлення резервів ефективного використання ресурсів і витрат.

Необхідними передумовами належної організації обліку виробничих запасів є: раціональна організація складського господарства; наявність інструкції з обліку виробничих запасів; розроблення номенклатури виробничих запасів; правильне групування (класифікація) виробничих запасів; розроблення норм витрачання запасів [1].

Правильна організація порядку надходження і вибуття виробничих запасів сприяє раціоналізації процесу виробництва на всіх стадіях оброблення і випуску готової продукції, а обрання найбільш прийняттого методу оцінювання виробничих запасів впливає на точність фінансових результатів підприємства. Практика показує, що процес обліку використання виробничих запасів все ж таки є трудомісткою ділянкою. Тому не дивно, що на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – неточність обліку, що призводить до великих втрат виробничих запасів. Все це зайвий раз підтверджує, що до цього часу залишаються не вирішеними багато важливих питань, пов'язаних з розробленням науково обґрунтованої системи обліку використання виробничих запасів.

Аналізуючи діяльність вітчизняних підприємств, можна виокремити такі негативні аспекти обліку виробничих запасів:

- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами обміну на неподібні активи;
- низький рівень оперативності, інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств.

Важливе значення для правильного обліку має також порядок оцінювання виробничих запасів. В обліку виробничі запаси відображаються за первісною вартістю. Відповідно до П(С)БО 9 первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається із таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків, які пов'язані з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат;

– інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою. До таких витрат, зокрема, відносяться прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і покращення якісно-технічних характеристик запасів [2].

Удосконаленню обліку виробничих запасів на підприємстві сприяють: упорядкування первинної документації; широке впровадження типових уніфікованих форм; підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт; забезпечення чіткого порядку приймання, зберігання та витрачання сировини, матеріалів, комплектуючих виробів; обмеження кількості посадових осіб, які мають право підпису документів на видачу особливо дефіцитних і дорогих матеріалів. Для забезпечення збереження виробничих запасів, правильного приймання, зберігання та відпуску велике значення має наявність на підприємстві достатньої кількості складських приміщень, оснащених ваговими і вимірними приладами, мірною тарою та іншими пристосуваннями.

Для вдосконалення організації обліку та управління виробничими запасами на підприємствах можна запропонувати такі кроки:

1) підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

2) удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;

3) обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

4) чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів) [3].

Отже, можна зробити висновок, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку виробничих запасів приведе до значного підвищення результативності фінансово-економічної діяльності підприємства. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для більшості підприємств і потребує подальших досліджень.

Список використаних джерел: 1. *Артем'єва Л.* Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів / Л. Артем'єва // Баланс. – 2008. – № 53. – С. 24–25. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 3. *Данілочкіна О. В.* Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України / О. В. Данілочкіна, В. О. Голод // Економічний вісник. – 2012. – № 18/1. – С. 47–49. 4. *Хом'як Р. Л.* Бухгалтерський облік в Україні / Р. Л. Хом'як. – Львів : Інтелект-Захід, 2007. – 305 с.

СЕКЦІЯ 3

Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку

УДК 005.52:504:658.114

О.В. Артюх-Пасюта, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
А.І. Мілька, асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», м. Полтава, Україна

КОНЦЕПТУАЛЬНІ АСПЕКТИ ЕКОЛОГІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: екологічний аналіз, екологічна експертиза, екологічний маркетинговий аналіз, екологічний аудит, екологічний контроль.

Реалізація екологічної стратегії держави вимагає здійснення екологічного аналізу в різних секторах економіки, зокрема на рівні підприємства. Висвітленню теоретичних засад природокористування та проблем екологічного аналізу присвячено праці таких вітчизняних та зарубіжних учених, як В.А. Дерій, Л.Б. Склера, Є.В. Мішеніна, І.М. Хвостіної та ін. Незважаючи на вагомий внесок науковців у теорію і практику здійснення екологічного аналізу, слід відзначити відсутність єдиного підходу до визначення його сутності та складових елементів, його фрагментарне застосування у діяльності вітчизняних підприємств.

Враховуючи думки науковців [3–5], вважаємо, що екологічний аналіз – це один із спеціалізованих видів економічного аналізу, який спрямований на деталізоване дослідження природоохоронних аспектів діяльності юридичних і фізичних осіб за допомогою системи відповідних прийомів та способів аналізу. Екологічний аналіз здійснюється за двома основними напрямками. Перший напрям передбачає виявлення масштабів, елементів і результатів діяльності підприємства, регіону, країни в цілому, що має певний вплив на довкілля (як негативний, так і позитивний). Другий напрям – визначення впливу такої діяльності на формування й оцінку підсумкових показників роботи підприємства [5].

У сучасній економічній літературі виділяють п'ять складових екологічного аналізу, а саме: екологічну експертизу, екологічну діагностику, екологічний ситуаційний аналіз, екологічний маркетинговий аналіз та екологічний аудит. Однак, на наш погляд, екологічний ситуаційний аналіз є напрямом екологічної діагностики і тому не варто його відокремлювати в окремий елемент екологічного аналізу. На нашу думку, слід виокремити ще одну складову екологічного аналізу, а саме екологічний контролінг. Екологічний контролінг дозволить поглибити аналіз, зробити тіснішим взаємозв'язок оціночно-аналітичних процедур від оперативного до стратегічного рівня, забезпечити комплексний підхід до вивчення ресурсно-екологічного стану, а значить створити всі передумови до забезпечення екологічної безпеки. Зупинимось на висвітленні складових екологічного аналізу докладніше.

Екологічна експертиза – вид науково-практичної діяльності спеціально уповноважених державних органів, еколого-експертних формувань та об'єднань громадян, що ґрунтується на міжгалузевому екологічному дослідженні, аналізі та оцінюванні передпроектних, проектних та інших матеріалів чи об'єктів, реалізація і дія яких може негативно впливати або впливає на стан навколишнього природного середовища та здоров'я людей, і спрямована на підготовку висновків про відповідність запланованої чи здійснюваної діяльності нормам і вимогам експертиз всіх проектів і документації, що фінансуються на рівні галузі, а також ситуацій і об'єктів, що мають загальногалузеве значення [3, с. 194].

Важливою складовою екологічного аналізу є екологічна діагностика, що: дозволяє простежувати динаміку досліджуваних процесів у взаємозв'язку, визначаючи при цьому причинно-наслідкові зв'язки і залежності. Мета екологічної діагностики – формування і аналізування своєчасної й достатньо об'єктивної інформації про можливості й інтенсивність розвитку негативних наслідків впливу господарської діяльності, виробництва на навколишнє природне середовище, вміння апріорі правильно виявити й оцінити екологічні проблемні ситуації для детального їх аналізування [2, с. 290]. Екологічний аудит – це незалежний екологічно спрямований організаційно-правовий вид аудиторської діяльності, який включає переві-

рку господарюючих суб'єктів у їх власних інтересах, пов'язаних із забезпеченням екологічної безпеки, раціональним використанням та відтворенням природних ресурсів, захистом і конкурентоспроможністю об'єкта аудиту та його інвестиційної привабливості [1, с. 131]. Екологічний аудит має на меті встановлення достовірності, точності, повноти та об'єктивності екологічного забезпечення природоохоронної діяльності на підприємствах вимогам законодавства, нормативно-технічним документам, екологічним критеріям, стандартам і нормативам екологічної безпеки, в результаті негативного впливу господарської діяльності на навколишнє середовище і здоров'я населення.

Екологічний маркетинг – це вид діяльності підприємства, спрямований на виявлення та задоволення екологічних потреб окремих споживачів та суспільства в цілому кращим способом порівняно із конкурентами, в результаті якого забезпечується конкурентоспроможність і прибутковість підприємства [5, с. 117]. Основною метою екологічного маркетингу на рівні суб'єкта господарювання є виявлення незадоволеного попиту в екологічно чистих умовах довкілля, екологічно чистих товарах, техніці та технологіях з метою орієнтування виробництва на задоволення екологічних потреб, тобто забезпечення розроблення, випускання і реалізації екологічних товарів, на які на ринку існує попит; на регіональному та державному рівнях – створення таких економічних умов для суб'єктів господарювання, за яких вони будуть зацікавлені в модернізації технологій виробництв і будуть прагнути раціонально використовувати, зберігати та відновлювати природно-ресурсний потенціал регіону. Екологічний контроль – це система екологічного планування, обліку, аналізу та аудиту, реалізація яких сприяє обґрунтуванню альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління підприємством, спрямованих на підвищення екологічної ефективності.

Таким чином, екологічний аналіз є важливим інструментом оцінювання екологічної стійкості підприємств і галузей, що має багатоаспектний, комплексний та організаційний характер. З його допомогою можливо приймати оптимальні управлінські рішення у сфері природокористування та охорони навколишнього середовища.

Список використаних джерел: 1. *Артюх-Пасюта О. В.* Екологічний аудит: теоретичні аспекти і наукові підходи / О. В. Артюх-Пасюта, І. Ю. Кравченко // Наукові праці КіРНТУ. – Кіровоград : КіРНТУ, 2013. – № 20. – С. 127–132. 2. *Артюх-Пасюта Е.* Теоретические и методические аспекты экологической диагностики промышленного предприятия / Е. Артюх-Пасюта // Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та контролю в умовах глобалізації економіки : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (23–24 квітня 2014 р., м. Полтава). – Полтава : Навчально-науковий інститут економіки та бізнесу ПДАА, 2014. – С. 289–295. 3. *Дерій В. А.* Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку / В. А. Дерій // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 19, № 2. – С. 193–200. 4. *Скляр Л. Б.* Методологічні принципи побудови економіко-екологічного аналізу / Л. Б. Скляр // Економіка харчової промисловості. – 2014. – № 3 (23). – С. 86–90. 5. *Хвостіна І. М.* Концептуальні аспекти еколого-економічного аналізу / І. М. Хвостіна, Г. О. Зелінська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2014. – № 5, т. 2. – С. 115–119.

УДК 657.62:336.717

Ю.К. Семениченко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

ВИДІЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЙНИХ ОЗНАК СТРАТЕГІЧНО ЗНАЧУЩИХ ВИДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ІНШИХ ФАКТОРІВ ВПЛИВУ НА УПРАВЛІННЯ РОЗВИТКОМ БАНКІВСЬКОЇ УСТАНОВИ З МЕТОЮ ФОРМУВАННЯ БАЗИ АНАЛІТИЧНОГО МОДЕЛЮВАННЯ

Ключові слова: банк, діяльність, операції, факторний аналіз, чинники, вплив, класифікація, управління розвитком, структура банку, аналітична система.

Кількісне оцінювання впливу різноманітних чинників на показники банку другого рівня передбачає застосування методик факторного аналізу та інших методів багатовимірної статистики, таких як кластерного аналізу та розпізнавання даних за допомогою дискримінант-

ного аналізу. Основою факторного аналізу показників банку є побудова факторних моделей, що характеризує зв'язки між чинниками (ознаками) та результатом, яким може бути доходи або прибутки банку. Залежно від форми цих зв'язків моделі можуть бути стохастичними або детермінованими.

Серед відомих вітчизняних економістів та банкірів, які вивчали застосування факторних моделей під час аналізу банківської діяльності та діяльності інших суб'єктів господарювання, можна назвати А.М. Герасимовича, Ф.Ф. Бутинця, К.Є. Раєвського, Л.А. Примостку, І.М. Парасій-Вергуненко, А.В. Головача, О.В. Боришкевича, Є.В. Мниха та ін. [1, с. 230–240].

Інтерес до прикладання методів факторного аналізу в різних галузях та видах діяльності суб'єктів господарювання проявляли і зарубіжні автори, такі як А. Бернстейн, М. Броуді, Дж.-О. Кім, Ч.У. Мюллер, У.Р. Клекка, Ян Окунь, П.П. Маслов, Л.Е. Мінц, І.С. Пасхавер, Е.М. Четиркін [2; 3]. Ці методи дозволяють з деяким наближенням вирішувати одне з найбільш розповсюджених завдань наукового дослідження, а саме завдання побудови тієї чи іншої схеми класифікації, тобто компактного змістовного опису досліджуваного явища на основі оброблення великих інформаційних масивів. У дослідженнях діяльності банків об'єктами спостереження є види операцій, які вони проводять, банківські продукти, які вони продають, а також інші об'єкти, такі як фінансові результати різних за спеціалізацією банків та ресурси. Компактність відображення інформації в таблицях може бути досягнута як за допомогою групування об'єктів з подібними поєднаннями значень ознак (завдання таксономії), так і за рахунок групування ознак із загальним характером змін від об'єкта до об'єкта (завдання аналізу системи ознак).

Факторний аналіз надає досліднику адекватний інструмент аналізу системи ознак. Дослідження системи ознак, проведене за однією з моделей факторного аналізу, у багатьох випадках дозволяє показати логічну структуру складного явища, відділити взаємозалежні і взаємозамінні ознаки від незалежних, істотні від неістотних, обґрунтувати вибір тієї чи іншої системи ознак, оцінити її інформативність, перевірити або висунути гіпотези про взаємозв'язки у складній системі ознак, що розглядається.

У наукових дослідженнях недостатньо розкрито методику аналізу розвитку банків першого і другого рівнів. Для того, щоб створити дієву факторну модель аналізу розвитку банку, у тому числі в умовах нестабільної економічної ситуації, необхідно визначити фактори (чинники), які прямо або опосередковано, більшою або меншою мірою впливають на управління цим розвитком. Кожному фактору надається кількісний вираз за допомогою бальної оцінки, відносної оцінки або оцінки у вигляді абсолютної суми, яку пропонується визначити на основі статистичного вибіркового методу, порівнявши значну кількість вибраних ознак (показників) у різних за групами банків (за обсягами діяльності – активами або капіталом). Залежно від завдань дослідження треба використати або розвідувальний, або конфірматорний факторний аналіз. В обох випадках існують три основні етапи: підготовка відповідної матриці коваріацій, виділення першочергових факторів і обертання з метою отримання кінцевого рішення. На першому етапі аналізу можна застосувати модель загальних факторів, а також аналіз головних компонент. Далі необхідно емпірично підтвердити факторну модель та розрахувати значення факторів.

Таке дослідження спрямоване на побудову факторних моделей, які відображають вплив чинників на управління розвитком банку. Класифікацію факторів впливу на розвиток банку можна здійснити за такими критеріальними ознаками: за впливом на організаційну структуру банку; за впливом на діяльність підрозділів і роботу персоналу банку; за впливом на ресурсну базу; за впливом на фінансовий результат; за впливом на конкурентоспроможність банку.

Фактори, що прямо впливають на управління розвитком банківської установи, виходячи з організаційної структури банку, – це рівень децентралізації структури банку; ефективність цієї децентралізації, тобто вплив на фінансові результати, зниження витрат на комунікації, та коефіцієнт поділу видів діяльності банку на стратегічно значущі види діяльності, допоміжні види та загальне адміністрування. Серед факторів, які опосередковано впливають на організаційну структуру банку, можна назвати рівень аутсорсингу допоміжних видів діяльності ба-

нку, передача деяких послуг банку в аутсорсинг зовнішнім контрагентам. А також відсоток реінжинірингу (реорганізації) бізнес-процесів банку на рік. Останній чинник значить витяг складових стратегічно значущих процесів із функціональних відділів та створення спеціальних підрозділів або інтегрованих робочих груп [4]. Цей фактор впливає на оптимізацію організаційної структури банку. Багато вітчизняних банків, що перебудували бізнес-процеси, інтегрували розділені дії і функції у посадові обов'язки одного працівника, а бізнес-процеси передали у ведення робочих груп. Таким чином, реорганізація стала логічним наслідком синтезу завдань і перерозподілу робіт. У результаті усувається рознесення робіт за різними підрозділами і знижуються накладні витрати.

Як показали наші попередні дослідження щодо видів структури банків, визначаються матричні структури банків, продуктово-регіональні дивізіональні структури та процесно-орієнтовані структури. Одночасно з структурою побудови банківської установи, у великих системоутворюючих банках можна говорити про подібно функціонуючу систему аналізу діяльності банку. В умовах постійних змін економічної ситуації у країні, а також зі вступом світової економіки в епоху Інтернету та мобільного банкінгу, пріоритети банку значно змінюються. В цьому випадку відбувається трансформація організаційної структури банку, яка тягне за собою зміну структури аналітичної системи. Наприклад, для структури аналітичної системи банку була запропонована адаптивно-цільова структура, яка включає швидку реакцію на перехід від одного стратегічного стану системи до іншого і показує безперервність характеру адаптації структури банку, а отже, і аналітичної системи до змін зовнішнього середовища і політики всередині банку [5; 6, с. 377; 7, с. 139–148].

Стратегічна значущість видів діяльності визначається стратегією розвитку банку, конкурентними вимогами і зовнішнім середовищем. Для виявлення значущих першорядних видів діяльності необхідно виділити функції і процеси, якісне виконання яких забезпечує довгострокову конкурентну перевагу [8]. Проте іноді зміна стратегічно значущих видів діяльності (бізнес-процесів) і укрупнення організаційної структури, посилення її централізації може лише тільки зашкодити. Наприклад, як у випадку значної зміни структури і процесів в Національному банку України в 2014 році, яка була спрямована на повну зміну керівництва і пріоритетів діяльності центрального банку, що більшою мірою була орієнтована не на покращення діяльності і впровадження нових банківських технологій, а на елементарне виживання в умовах довготривалої політичної і соціально-економічної кризи, що спричинила значне скорочення персоналу і встановлення загального керівництва одночасно зовсім несумісними напрямками діяльності банку.

За впливом на діяльність підрозділів і роботу персоналу можна виділити такий прямий фактор, як кількість проведених на рік перепідготовок персоналу (пройдених курсів підвищення кваліфікації, стажувань за кордоном) для кожного працівника або на одного працівника банку в середньому. Навчання стає ключовим фактором успіху в банківському бізнесі, де технології розвиваються дуже швидко.

Наступним прямим фактором визначимо ступінь розширення повноважень працівників, посадових обов'язків і надання нових функцій, у тому числі контролю. Непрямим фактором можна назвати вибір підходу до координації діяльності підрозділів банку. В структурі банку, який спроможний забезпечити успішну реалізацію стратегії розвитку діяльності, необхідно забезпечити співробітництво і взаємодію підрозділів для створення або закріплення компетенцій.

Список використаних джерел: 1. *Аналіз діяльності комерційного банку* : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. за спеціальністю «Банківський менеджмент» / А. М. Герасимович, А. В. Головач, Ф. Ф. Бутинець та ін. ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця та проф. А. М. Герасимовича. – Житомир : Рута, 2001. – 384 с. 2. *Факторный, дискриминантный и кластерный анализ* : пер. с англ. / Дж.-О. Ким, Ч. У. Мьюллер, У. Р. Клекка и др. ; под ред. И. С. Енюкова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 215 с. 3. *Окунь Ян. Факторный анализ* : пер. с польск. / Ян Окунь. – М. : Статистика, 1974. – 200 с. 4. *Томпсон-мл. Артур. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа* : пер. с англ. / Артур Томпсон-мл., А. Дж. Стрикленд III. – [12-е изд.]. – М. : Вильямс, 2013. – 928 с. 5. *Семениченко Ю. К. Структура аналітичної системи в банках як один із внутрішніх факторів виникнення фінансової кризи* / Ю. К. Семениченко // *Фінанси, облік і аудит* : збірник наукових праць. –

2013. – Вип. 20/1. – С. 516–521. **6. Парахина В. Н.** Стратегический менеджмент : [учебник] / В. Н. Парахина, Л. С. Максименко, С. В. Панасенко. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : КНОРУС, 2011. – 496 с. **7. Ладико І. Ю.** Загальний менеджмент : [навч. посіб.] / І. Ю. Ладико, В. Г. Сумцов. – Луганськ : Вид-во Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, 2004. – 282 с. **8. Peter F. Drucker.** Management: Tasks, Responsibilities, Practices. – New York : Harper and Row, 1974. – P. 530, 535.

УДК 338.47:621.331(1-21)(477)-047.44

Н.Л. Ющенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

О.Ю. Гайова, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ДО ПИТАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ І РОЗВИТКУ МІСЬКОГО ЕЛЕКТРИЧНОГО ТРАНСПОРТУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: міський електричний транспорт, перевезення пасажирів, екологічність.

Метою реалізації Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» за вектором розвитку (п. 2) є забезпечення стійкого зростання економіки екологічно невиснажливим способом [6]. Світова практика свідчить, що високі показники екологічності, провізної спроможності, окупності будівництва нових ліній, економічності, комфорту та безпеки руху міського електротранспорту зумовлюють його активний розвиток. І в Україні існують умови для розвитку міського електротранспорту, зокрема, у 54 найбільших міста збережена належна інфраструктура, виробляється достатня кількість електроенергії. Так, на кінець 2014 року парк рухомого складу налічував близько 2,2 тис. трамвайних вагонів, 3 тис. тролейбусів та 1,2 вагонів метро. Загальна протяжність трамвайних колій, тролейбусних ліній та колій метро (міста Київ, Харків, Дніпропетровськ) становить відповідно 1,8, 3,6 та 0,1 тис. км (табл. 1). Енергозабезпечення перевезень здійснює понад 700 тягових підстанцій, загальна потужність яких дорівнює майже 1700 тис. кВт [7].

Таблиця 1

Зміна рухомого складу та довжини шляхів сполучення міського електротранспорту в Україні

Найменування показника, од. вимірювання	Значення показника на кінець року							Темп зростання значення показника на кінець 2014 р. порівняно з 2010 р., %
	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	
1. Рухомий склад міського електротранспорту, тис. од.								
- трамвайні вагони	3459	2905	2522	2412	2314	2277	2201	87,3
- тролейбусні машини	5313	4554	3710	3714	3596	3570	3032	81,7
- вагони метрополітенів	925	993	1119	1128	1136	1160	1190	106,3
2. Довжина шляхів сполучення загального користування, км								
- експлуатаційна довжина трамвайних колій (у одноколіїному обчисленні)	–	–	1960,5	1935,0	1919,5	1894,6	1803,0	92,0
- експлуатаційна довжина тролейбусних ліній (у однопутному обчисленні)	–	–	3937,4	3935,8	3838,9	3879,3	3567,9	90,6
- довжина колій метрополітенів загального користування (у двоколіїному обчисленні)	–	–	108	110	111	112	112	103,7

Порівняно з 2010 у 2014 році кількість рухомого складу та довжина шляхів сполучення трамвайного і тролейбусного транспорту скоротилась, а відповідні показники метрополітенів збільшились.

нів, навпаки, зросли, що пояснюється зростанням частки автомобільного транспорту та намаганням розвантажити наземну транспортну структуру великих міст.

Вітчизняні виробники здатні щороку виготовити понад 100 трамвайних вагонів і 300 тролейбусів, а у разі потреби збільшити обсяг виробництва і повністю забезпечити ними міста України [3].

Протягом останнього десятиріччя у роботі міського електротранспорту в Україні намітилася тенденція до зменшення обсягу перевезень пасажирів і погіршення показників якості та безпеки їх транспортного обслуговування (рис., табл. 2.). Частка міського електротранспорту в загальній кількості відправлень (перевезень) пасажирів з 60,6 % у 2000 р. зменшилась до 43,9 % у 2014 р. На фоні загального падіння пасажиропотоку в 1,3 раза міський електротранспорт зменшив його у 1,8 раза. Найбільший спад спостерігається на тролейбусному транспорті – його пасажиропотік зменшився в 2,4 рази. А у метрополітені, незважаючи на покращення його матеріальної бази, кількість перевезених пасажирів не змінилась.

У січні–вересні 2015 року міським електротранспортом перевезено 1,8 млрд пасажирів, що на 4,4 % менше, ніж за аналогічний період 2014 року [5].

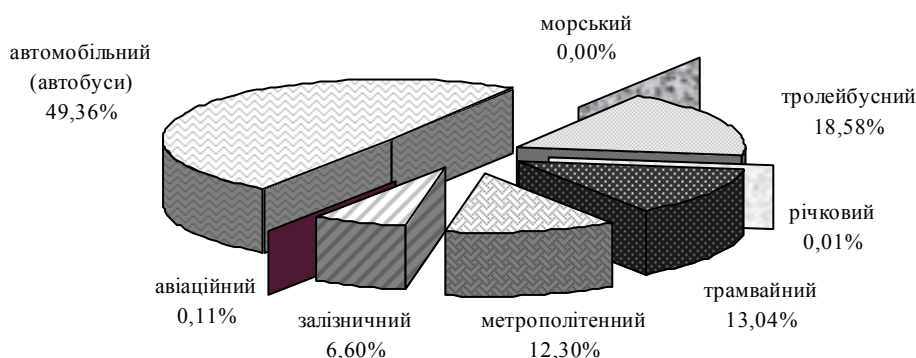


Рис. Питома вага окремих видів транспорту у загальному відправленні (перевезенні) пасажирів у 2014 році

Таблиця 2

Відправлення (перевезення) пасажирів за видами транспорту в Україні

Види міського електротранспорту	млн. осіб за рік							Темп зростання кількості перевезених пасажирів у 2014 р. порівняно з 2010 р., %	Частка перевезених за 2014 р. пасажирів, %	
	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014		електротранспортом у заг. обсязі пасажироперевезень усіма видами транспорту	окремими видами електротранспорту у заг. обсязі перевезених електротранспортом пасажирів
Всіма видами транспорту	7780	8200	6845	6980	6813	6623	5902	86,2	100,0	x
Міський електротранспорт:	4717	3901	2678	2922	2919	2838	2593	96,8	43,9	100,0
- тролейбусний	2582	1903	1204	1346	1345	1306	1097	91,1	18,6	42,3
- трамвайний	1381	1111	714	798	800	757	770	107,8	13,0	29,7
- метрополітен	754	887	760	778	774	775	726	95,5	12,3	28,0

Негативні тенденції спричинені значним фізичним зносом об'єктів міського електротранспорту (табл. 3), нерівними умовами конкуренції комунальних підприємств, що провадять свою діяльність у сфері міського електротранспорту, з приватними автоперевізниками на ринку міських пасажирських перевезень, а також відшкодуванням не в повному обсязі вартості транспортних послуг, що надаються підприємствами на безоплатній основі окремим категоріям громадян.

Таблиця 3

Динаміка і структура рухомого складу міського електротранспорту в Україні за часом експлуатації на кінець 2014 року (зведені дані за формою №2-етр «Звіт про роботу міського електротранспорту»)

Рухомий склад	Усього		У тому числі за часом експлуатації							
			До 5 років		6-10 років		11-15 років		Понад 16 років	
	одиниць	%	одиниць	%	одиниць	%	одиниць	%	одиниць	%
Тролейбусні машини	3032	100	452	14,9	585	19,3	213	7,0	1782	58,8
Трамвайні вагони	2201	100	51	2,3	69	3,1	35	1,6	2046	93,0
Вагони метрополітену	1190	100	155	13,0	52	4,4	72	6,1	911	76,5

Середня довжина поїздок населення країн Європейського Союзу на початку 2014 року становила 35 км у день на людину. В європейських країнах достатньо розвинені міські транспортні мережі. Так, нині в Європі діє 112 троллейбусних систем: в Австрії, Болгарії, Боснії і Герцеговині, Угорщині, Німеччині, Іспанії, Італії, країнах Прибалтики, Молдові, Нідерландах, Франції та ін. Найбільша троллейбусна система діє в Афінах (Греція). У Швейцарії через недорогу електроенергію експлуатується 13 троллейбусних систем.

Невелика Словаччина з населенням близько 5 млн має розвинену систему міського пасажирського транспорту, хоча доля електротранспорту в ньому невелика – всього по 11 троллейбусних і трамвайних ліній у двох містах (Братислава, Кошиць). На відміну від України, з населенням близько 43 млн., показник перевезення пасажирів у 69 разів вище, а показник пасажирообороту – у 20 разів. Міський транспорт Словаччини демонструє відносну стабільність, а український з 2010 року скоротив свою діяльність майже на 10 % (табл. 4).

Таблиця 4

Дані для порівняння перевезень пасажирів міським пасажирським транспортом в Словаччині та в Україні за останні п'ять років (2010–2014 рр.)

Країна	2010	2011	2012	2013	2014.	Темп зростання у 2014 р. порівняно з 2010 р., %
Перевезено пасажирів, тис. осіб						
Словаччина	385594	417293	388239	369323	380576	98,7
Україна	6105	6204	6039	5819	5506	90,2
Пасажирооборот, млрд пас.-км						
Словаччина	1119	1172	1137	1145	1115	99,6
Україна	65.2	65.6	64.6	62.4	58.9	90,3

Важливим може бути і врахування досвіду розвитку системи пасажирських перевезень у Чеській Республіці, яка започаткувала застосування інтермодальної транспортної системи, обов'язкової наявності єдиного власника на весь рухомий склад транспорту міста в особі магистрату, встановлення вартості проїзду відповідно до тривалості подорожі та кількості пересадок, реструктуризацію транспортних підприємств в акціонерні товариства відкритого типу [1, с. 180–189].

Дослідження розвитку транспортних систем Франції, Великобританії, Швеції, Німеччини і Данії свідчить, що в цих країнах, крім традиційних джерел фінансування транспортних систем – субсидій і зібраної оплати за проїзд, застосовуються такі джерела фінансування, як безпосередня державна допомога, приватне фінансування, гранти місцевої адміністрації, спеціальні форми оподаткування, державні гарантовані позики, Європейський фонд допомоги розвитку, Європейські інвестиційні банківські позики. При цьому основним джерелом фінансування є пряма державна допомога, проте вона надається тільки за умови залучення коштів з місцевих податків або грантів.

На думку О.В. Димченко [4, с. 7] для України більше підійде запозичення досвіду Франції та Швеції, де держава фінансує близько 50 % витрат на капітальне будівництво.

В.В. Величко зазначає [2, с. 111], що відсутність достатнього рівня фінансових ресурсів в Україні для забезпечення беззбиткової діяльності підприємств міського електротранспорту – не причина, а наслідок того організаційно-правового стану, в якому вони перебувають.

Йдеться, насамперед, про невідповідність системи управління галуззю, підприємствами тим новим економічним відносинам, що формуються в Україні, про обмеження прав підприємств та їх власників на встановлення тарифів, про наявність численних пільг на проїзд міським електричним транспортом, не забезпечених відповідними фінансовими компенсаторами, невизначеність джерел фінансування для відновлення рухомого складу та розвитку транспортної мережі, постійне невиконання планів державного фінансування галузі.

Державною програмою розвитку міського електротранспорту на 2007–2015 роки [3] в Україні передбачалось створення належних умов для надання населенню високоякісних послуг з перевезення трамвайними вагонами і тролейбусами, забезпечення сталого функціонування і подальшого розвитку міського електротранспорту, збільшення питомої ваги електротранспорту в міських пасажирських перевезеннях, пріоритетний його розвиток у містах з підвищеним рівнем забруднення довкілля, у зонах масового відпочинку та щільної житлової забудови, підвищення рівня технічного оснащення підприємств та ефективності їх роботи. Проблему забезпечення належного рівня перевезень пасажирів міським електротранспортом передбачалося вирішити за допомогою організації ефективного управління зазначеним видом транспорту та використання його майнового комплексу, забезпечення беззбиткового функціонування підприємств, технічного переоснащення міського електротранспорту, нормативно-правового і науково-технічного забезпечення його подальшого функціонування та розвитку, створення умов для ефективного розвитку галузі.

З урахуванням досвіду функціонування міського електричного транспорту країн Європейського Союзу в Україні доцільним є:

- удосконалення інфраструктури міського електротранспорту та розроблення і виконання місцевих програм його розвитку;
- запровадження системи приватно-державних відносин у сфері пасажирських перевезень;
- використання системи фінансового лізингу для оновлення електротранспорту;
- формування економічно обґрунтованих тарифів на послуги міського електричного транспорту;
- впровадження автоматизованої системи контролю проїзду;
- запровадження системи адресного субсидіювання пасажирів.

Список використаних джерел: 1. *Амоша О. І.* Європейський досвід забезпечення ефективного функціонування підприємств міського пасажирського транспорту / О. І. Амоша, О. С. Філіппова // Економіка будівництва і міського господарства. – 2010. – № 4. – С. 179–189. 2. *Величко В. В.* Сучасні підходи до формування моделі функціонування підприємств транспортної інфраструктури міста / В. В. Величко // *Экономические проблемы и перспективы развития жилищно-коммунального хозяйства на современном этапе* : матер. конф. – Х. : ХНАГХ, 2010. – С. 106–111. 3. *Державна програма розвитку міського електротранспорту на 2007–2015 рр.* [Електронний ресурс] : затв. Постановою Кабінету Міністрів України № 1855-00 від 29.12.2006 р. – Режим доступу : www.kmu.gov.ua/control/cardnpd?d. 4. *Димченко О. В.* Обґрунтування тенденцій розвитку підприємств міського електричного транспорту у контексті євроінтеграційних процесів в Україні / О. В. Димченко // *Коммунальное хозяйство городов*. – 2014. – № 113. – С. 3–9. 5. *Соціально-економічне становище України за січень–вересень 2015 року* : повідомлення Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.org. 6. *Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020»* [Електронний ресурс] : затв. Указом Президента України № 5/2015 від 12.01.2015 р. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>. 7. *Транспорт і зв'язок* : статистична інформація [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.

НАПРЯМКИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ТУРИСТИЧНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: аналіз, витрати, собівартість, калькуляція, туризм, управління.

Методологічні засади формування інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 «Витрати» [5].

Відповідно до П(С)БО 16 під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [5].

Витрати в діяльності підприємства є важливою категорією, від рівня та динаміки яких залежать прибутки або збитки як окремих суб'єктів господарювання, у тому числі й сфери туризму, так і ефективність формування національного доходу держави.

Для досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі туристичному підприємству необхідно здійснювати ґрунтовний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Дані цього аналізу використовуються у прогнозуванні собівартості туристичних послуг, пошуку можливостей зниження витрат, цін туристичного продукту. Це питання набуває особливої актуальності в сучасних умовах господарювання, адже різкі зміни макроекономічних показників, викликаних, у тому числі, коливаннями валютного курсу, безумовно, негативно позначаються на показниках діяльності підприємств туристичного бізнесу, які внаслідок девальвації гривні переживають сьогодні не найкращі часи [2], зокрема спостерігається скорочення як в'їзних, так і виїзних туристичних потоків [4].

Результативна діяльність туристичних підприємств є необхідною умовою для розвитку в Україні туристичного бізнесу і його впливу на національну економіку [3, с. 99–108].

Аналіз є найважливішим елементом системи управління витратами, його головною метою є інформаційне забезпечення, всебічне оцінювання досягнутих результатів та обґрунтування управлінських рішень щодо їх подальшої раціоналізації. Досягнення цієї мети здійснюється завдяки вирішенню аналітичних завдань, згрупованих у відповідні блоки дослідження [1, с. 15].

Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє комплексно підійти до дослідження витрат і знайти слабкі та сильні сторони діяльності підприємства стосовно управління витратами. Наприклад, аналіз структури за елементами витрат може здійснюватись як по підприємству загалом, так і за окремими центрами відповідальності та по окремих видах туристичних послуг [1].

Пошук шляхів оптимізації витрат у сучасних умовах слід розглядати як фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємства, забезпечення його стабільності в ринкових умовах функціонування, розширення можливостей внутрівиробничої реструктуризації відповідно до змін кон'юнктури ринків збуту. Величина витрат у багатьох випадках визначається як головний критерій у виборі варіантів розвитку підприємства. Загроза зменшення прибутку і банкрутства суб'єкта в умовах конкурентної боротьби вимагає переглянути принципи управління собівартістю з метою покращання якості туристичних послуг.

Результативність діяльності підприємства, надійність його фінансового стану залежить від ефективності використання виробничих ресурсів, від правильності формування собівартості. Саме ці показники є вирішальними при формуванні прибутку і, найголовніше, залежними від раціональної системи управління, від ефективного фінансового аналізу його витрат.

З метою підвищення ефективності аналізу витрат туристичного підприємства слід акцентувати увагу на виконанні таких завдань: необхідності здійснення оцінювання діяльності на основі показників витрат за допомогою порівняння фактичних витрат з витратами минулих періодів і з показниками аналогічних підприємств; встановлення відхилень від планових витрат; визначення залежних і незалежних від підприємства чинників і з'ясування наслідків їх

впливу; виявлення недоліків діяльності й внутрішніх резервів з метою зниження витрат; полегшення реалізації функцій менеджменту в структурних підрозділах та підприємстві загалом; надання матеріалів для оперативного і стратегічного планування.

Важливим питанням у підвищенні ефективності аналізу витрат підприємств є їх калькуляція – це поданий у табличній формі розрахунок витрат на предмет калькуляції. Предметом калькуляції (калькуляційна одиниця, об'єкт витрат) може бути також клієнт. Калькуляцію можна провести у два етапи: перед виконанням послуги – вступна калькуляція, яка повинна ґрунтуватись на передбачуваних і бажаних величинах, наприклад, прогнозованих обсягах наданих туристичних послуг; після реалізації послуги – звітна калькуляція, що складається за фактичними даними бухгалтерського обліку виробничих витрат, які були здійснені у певний період. Порівнюючи питомі витрати, встановлені у вступній і звітній калькуляціях, можна виявити відхилення між реальними та плановими витратами. Таке порівняння може сприяти зниженню витрат на надання туристичних послуг і обслуговування клієнтів, що дозволить підвищити рентабельність діяльності туристичних підприємств.

Створення комплексної системи управління витратами додатково сприятиме підвищенню ефективності аналізу витрат. Дієва система управління витратами повинна передбачати: орієнтованість на стратегічні цілі розвитку підприємства; єдність методів на різних рівнях управління витратами; органічне поєднання витрат з високою якістю туристичних послуг; недопущення зайвих витрат; удосконалення документообігу; впровадження ефективних методів оптимізації витрат; варіативність підходів до розроблення окремих управлінських рішень; інтегрованість з загальною системою управління підприємством. Пошук ефективних методів управління витратами в сучасних умовах потрібно розглядати як фактор підвищення прибутковості та ефективності роботи туристичних підприємств.

Список використаних джерел: 1. Андренко І. Б. Фінансово-економічний аналіз підприємств туризму : підручник / І. Б. Андренко, Н. М. Влащенко. – Х. : ХНАМГ, 2012. – 308 с. 2. Атаманчук З. А. Вплив девальвації гривні на розвиток туристичної галузі України / З. А. Атаманчук // Сучасні особливості формування і управління інноваційним потенціалом регіонального розвитку туризму та рекреації із залученням молодіжного ресурсу : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 15-17 жовтня. – Тернопіль : ТНТУ, 2015. 3. Балашова Р. І. Розвиток методів оцінки ефективності діяльності туристичних підприємств / Р. І. Балашова // Вісник ДІТБ. Серія: Економіка. Організація та управління підприємствами туристичної індустрії та туристичної галузі в цілому. – 2008. – № 12. – С. 99–108. 4. Офіційний сайт Державної прикордонної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dpsu.gov.ua/ua>. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (із змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

УДК 657

С.О. Биховець, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

А.В. Гажій, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМА ПОРУШЕННЯ НЕВІДПОВІДНОСТІ ВИМОГ ТА АСПЕКТІВ МЕТОДИКИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Ключові слова: економічний аналіз, методика економічного аналізу, фінансовий стан, аналіз господарської діяльності.

Для удосконалення методики економічного аналізу слід розібратися в її змістовному наповненні. У загальному розумінні під методикою економічного аналізу розуміють сукупність конкретних прийомів, способів та засобів, що використовуються у процесі проведення економічного аналізу в раніше визначеній послідовності їх використання для досягнення поставленої мети.

Майже всі дослідники вважають необхідним проведення економічного аналізу всіх сторін господарської діяльності підприємства для того, щоб сформулювати чітке уявлення про стан і

тенденції зміни, взаємозв'язки і взаємообумовленість господарських явищ та процесів, які відбуваються на підприємстві [4].

Удосконаленню методики економічного аналізу господарської діяльності підприємства приділена увага таких учених, як І.П. Житної, В.М. Івахненка, Є.П. Кожанової, А.М. Нескреби, І.П. Отенка, П.Я. Поповича, Н.В. Тарасенка, Л.Н. Чечевіциної. Розроблення методики економічного аналізу, яка б найбільшою мірою відповідала сучасним умовам господарювання, здійснюють С.Б. Барнгольц, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Ковальов, Є.В. Мних, В.В. Осмоловський, Г.В. Савицька, М.Г. Чумаченко та інші.

Ф.Ф. Бутинець, Є.В. Мних, В.В. Осмоловський, В.І. Стражев вважають більш пріоритетним за ринкових умов фінансовий аспект господарської діяльності підприємства і пропонують розпочинати аналітичне дослідження з оцінювання показників, які відображають фінансовий стан підприємства, а завершувати проведення економічного аналізу – оцінюванням показників, які характеризують виробничу сторону діяльності підприємства.

Отже, всі дослідники вважають, що для ефективного проведення аналітичного дослідження необхідно визначити перелік об'єктів дослідження та завдань, які необхідно вирішити у процесі здійснення економічного аналізу, скласти план аналітичної роботи.

Одним з дискусійних питань методики економічного аналізу, що потребує вирішення, є розроблення обґрунтованої послідовності його проведення, яка б враховувала наявні взаємозв'язки і підпорядкованість об'єктів аналітичного дослідження, особливості зовнішнього оточення підприємства. Звісно, для проведення аналітичного дослідження всіх сторін діяльності підприємства та надання об'єктивних висновків необхідно оцінити всі показники, які характеризують різноманітні об'єкти господарської діяльності підприємства та фактори, які впливають на їх формування, а також необхідно враховувати взаємовплив та взаємообумовленість факторів і показників [2].

У ринкових умовах, які характеризуються жорсткою конкуренцією, невизначеністю та ризиком, проведення економічного аналізу повинно бути орієнтоване не лише на вивчення фактів господарського життя, які відбулися в попередньому звітному періоді та тенденцій їх зміни, але і на розроблення перспективних напрямів діяльності підприємства, що забезпечить відповідність методики економічного аналізу зростаючим вимогам практики господарювання. Таким чином, методика економічного аналізу господарської діяльності підприємства повинна відповідати таким вимогам:

- забезпечення реалізації цілей дослідження (отримання загальних висновків щодо процесів, глибокий аналіз, прийняття оптимальних управлінських рішень);
- використання оптимального переліку показників залежно від об'єкта аналітичних досліджень (забезпечення необхідної глибини аналітичних досліджень, усунення неузгодженості методик розрахунку);
- суцільне та безперервне вивчення процесів господарської діяльності (аналізуються всі стадії виробництва);
- відображення функціонально необхідних процесів аналізу на різних рівнях управління;
- орієнтація способів і прийомів аналізу на отримання необхідної достатньої результативної інформації та обґрунтування їх використання;
- методика повинна бути системною реалістичною оцінкою моделі виконання функцій аналізу господарської діяльності на відповідному рівні управління [3].

Відповідаючи наведеним вище вимогам, методика економічного аналізу наближається до життєвих потреб підприємства, відповідатиме повсякденним запитам управління, стає надійним економічним інструментом управління підприємством.

Враховуючи всі вищеперераховані аспекти, пропонуємо проводити аналітичне дослідження всіх сторін діяльності підприємства у такій послідовності:

Блок 1. Аналіз підприємства.

1. Маркетинговий аналіз (коефіцієнт цінової еластичності й еластичність попиту до доходу, показники конкурентоспроможності продукції).

2. Аналіз виробництва і реалізації продукції (темпи зростання обсягів виробництва, обсяг реалізованої продукції).

3. Аналіз собівартості продукції (витрати на 1 грн продукції, повна собівартість продукції).

4. Аналіз забезпеченості підприємства ресурсами та оцінювання ефективності їх використання: основних засобів і нематеріальних активів, інтелектуального капіталу, гудвілу, трудових ресурсів, матеріальних ресурсів.

Блок 2. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства.

Аналіз рівня, динаміки, структури та якості фінансових результатів (питома вага доходів від різних видів діяльності у загальній сумі доходу, обсяг витрат, понесених на отримання прибутку від кожного з видів діяльності та темпи приросту доходів від різних видів діяльності).

Блок 3. Аналіз фінансового стану підприємства.

1. Аналіз майнового потенціалу підприємства (питома вага кожної статті активу і пасиву балансу в загальній валюті балансу, абсолютні прирости за кожною статтею балансу за 2 періоди, темпи зростання і приросту показників балансу).

2. Аналіз фінансового потенціалу підприємства (*оцінка ліквідності*: коефіцієнт покриття, швидкої ліквідності; *оцінка руху грошових коштів*: рентабельність залишку грошових коштів, чистого грошового потоку; *оцінка фінансової стійкості*: коефіцієнт автономії, фінансової залежності; *оцінка ділової активності*: коефіцієнт оборотності активів, власного капіталу).

3. Аналіз рентабельності діяльності підприємства (*витратні показники*: рентабельність продукції, коефіцієнт покриття й окупності понесених витрат; *ресурсні показники*: рентабельність підприємства, оборотних і необоротних активів; *доходні показники*: валова рентабельність продажу продукції, чиста рентабельність продажу продукції).

Блок 4. Прогнозний аналіз діяльності підприємства.

Розроблення прогнозних показників діяльності підприємства (резерви зниження собівартості продукції; резерви підвищення обсягів реалізації та виробництва продукції; резерви підвищення прибутку і рентабельності; резерви підвищення іміджу та ділової репутації) [1].

Основними етапами оцінювання фінансового стану підприємства, виділеними науковцями, є аналіз структури та динаміки активу та пасиву балансу, ліквідності і ймовірності банкрутства підприємства.

Отже, виділено такі етапи методики проведення економічного аналізу: аналіз ресурсів підприємства, аналіз фінансових результатів діяльності, аналіз фінансового стану, прогнозний аналіз діяльності підприємства. Методика фінансового аналізу в Україні до кінця не опрацьована, що пов'язано з відмінностями у назвах показників, методиці розрахунку фінансових коефіцієнтів, значними коливаннями в їх нормативних значеннях. На сьогодні в Україні набуло поширення застосування західних методик розрахунку фінансових коефіцієнтів. Однак функціонуючі в інших країнах світу методики аналізу фінансової стійкості здебільшого неспроможні правильно оцінити стан справ саме в Україні. Тому в сучасних умовах постає питання про необхідність розроблення системи оціночних показників фінансового стану за різними видами економічної діяльності, з позиції різних груп користувачів [5].

Список використаних джерел: 1. Андрєєва Г. І. Організація і методика економічного аналізу : навчальний посібник / Г. І. Андрєєва, В. А. Андрєєва. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с. 2. Биба В. В. Діагностика та прогнозування фінансово-економічного стану підприємства / В. В. Биба, Т. В. Лоза // Економіка та держава. – 2015. – № 5. – С. 110. 3. Бельтюков Є. А. Організація та методика економічного аналізу : навчальний посібник для бакалаврів всіх напрямків підготовки / Є. А. Бельтюков. – Одеса : ОДЕУ, 2010. – С. 18. 4. Головка І. В. Економічний аналіз та квантифікація за допомогою маргінальних оцінок структури бухгалтерського балансу і фінансового стану підприємства / І. В. Головка // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 4. – С. 122. 5. Організація і методика економічного аналізу : навч. посіб. / Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л. О. Ващенко та ін. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 528 с.

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ М'ЯСОПЕРЕРОБНИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ ПІВДЕННОГО РЕГІОНУ

Ключові слова: ефективність, виробничий потенціал, виробничі ресурси.

Виробничі ресурси відображають виробничий потенціал підприємства, який забезпечує безперебійне та ефективне виробництво та реалізацію продукції. Аналіз показників ефективності використання виробничих ресурсів дозволить:

1. Визначити рівень виробничих можливостей підприємства (частка виробничо-технічного потенціалу в складі майна підприємства).
2. Виявити причини зміни обсягів виробництва продукції (озброєність основними засобами 1 працюючого, віддача основних засобів, матеріаловіддача).
3. Визначити ступінь чутливості валового прибутку до зміни обсягу виробництва (ефект виробничого левериджу).
4. Перевірити (підтвердити/спростувати) наявність тенденції до генерування чистих збитків, яка поступово призводить до зменшення власного капіталу організації (коефіцієнт співвідношення темпів зростання сукупних витрат підприємства до темпів зростання його сукупних доходів) [1, с. 109].
5. Виявити та мобілізувати резерви збільшення обсягів виробництва продукції та зменшення її собівартості, що, у свою чергу, зможе призвести до підвищення прибутковості підприємства.

З метою аналізу ефективності діяльності м'ясопереробних підприємств було обрано дванадцять суб'єктів господарювання Південного регіону, які спеціалізуються на переробленні м'яса.

Аналіз ефективності діяльності м'ясопереробних підприємств Південного регіону дозволив виокремити багато їхніх спільних та відмінних рис. Так, протягом досліджуваного періоду майже всім підприємствам, за винятком ПП «Південь-М'ясо», характерні рекордні значення фондоозброєності праці одного працюючого (у 2013 році вказаний показник досяг 10 тис. грн на одного працюючого). Зазначена тенденція свідчить про нарощування основного капіталу підприємствами в частині основних засобів. Такі управлінські рішення будуть доречними, якщо нарощування відбувається активної частини основних виробничих засобів, оскільки інакше збільшення пасивної частини не призведе до збільшення віддачі вкладених коштів в основний капітал [2, с. 185].

У частині ефективності використання основних засобів, то лише ТОВ «ВЕККА», ТОВ «Онісс» та ПрАТ «Українські ковбаси» вдалося підвищити віддачу основних засобів та зменшити фондомісткість. Всі останні підприємства характеризуються зменшенням їх ефективності використання, що, у свою чергу, призвело до недоотримання фінансових ресурсів. Максимальне значення віддачі основних засобів у 2013 році характерне ТОВ «Гаврилівка» (9,04 грн, що в 2,3 рази більше ніж в 2012 році), мінімальне – ПАТ «Мелітопольський м'ясокомбінат» (0,92 грн, що на 54,4 % менше ніж в 2012 році).

Аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів показав, що майже на всіх підприємствах наявне зменшення матеріаловіддачі та збільшення матеріаломісткості, що вказує на нераціональне використання матеріальних ресурсів, що призвело до збільшення питомої ваги сировини та матеріалів у собівартості продукції та відповідно зменшення прибутковості відповідних підприємств [3, с. 153]. Максимальне значення матеріаловіддачі в 2013 році характерне ПрАТ «Українські ковбаси» (5,93 грн, що на 6,2 % більше ніж в 2012 році), а мінімальне – ТОВ «Одеський м'ясопереробний завод» (1,16 грн, що на 38,1 % менше ніж в 2012 році). Проте таким підприємствам, як ТОВ «ВЕККА», ПрАТ «Українські ковбаси» та ПАТ «Мелітопольський м'ясокомбінат» вдалося підвищити ефективність використання матеріальних ресурсів та зменшити їх питому вагу в собівартості продукції.

Для більшості підприємств Південного регіону характерний значний рівень виробничо-технічного потенціалу, питома вага якого протягом досліджуваного періоду досягла 60–75 %. Вказана тенденція свідчить про наявність значних виробничих можливостей у цих підприємств. Проте на ТОВ «Онісс», ТОВ «Гаврилівка» та ПрАТ «Українські ковбаси» питома вага виробничо-технічного потенціалу в структурі активів не досягла навіть 25 %, що вказує на обмежені можливості подальшого нарощування та розширення виробництва продукції.

За аналізований період коефіцієнт співвідношення темпів зростання сукупних витрат до темпів зростання його сукупних доходів майже по всіх підприємствах збільшився, що свідчить про потенційну можливість зменшення прибутковості, погіршення фінансового стану та платоспроможності підприємств [4, с. 84]. Мінімальне значення цього показника в 2013 році характерне для ПАТ «Мелітопольський м'ясокомбінат» (0,95), максимальне – для ПрАТ «Українські ковбаси» (1,29).

Ефект виробничого левериджу зріс на всіх підприємствах Південного регіону. Рекордні позначки цього показника в 2013 році характерні для ТОВ «ВЕККА» (18,8, що більше на 71,5 % порівняно з 2012 роком), ПП «Золотий теленок» (13,31, що більше в 2,2 рази порівняно з 2012 роком), ПАТ «Мелітопольський м'ясокомбінат» (16,19, що більше в 4,5 рази порівняно з 2012 роком), а мінімальне – ТОВ «Одеський м'ясопереробний завод» (0,09, що менше на 95,7 % порівняно з 2012 роком).

Можна зробити висновок, що найефективніше протягом аналізованого періоду використовували свій виробничий потенціал ТОВ «ВЕККА» та ТОВ «Онісс», а аутсайдерами виявилися ТОВ «Одеський м'ясопереробний завод» та ПАТ «Мелітопольський м'ясокомбінат».

Отже, від рівня ефективності використання виробничого потенціалу значною мірою залежить успішність функціонування підприємства, а саме рівень прибутковості, ділової активності та фінансової стійкості. Цієї мети можна досягти: відслідковуючи динаміку основних показників, які відображають ефективність використання виробничих ресурсів; завдяки ідентифікуванню чинників, які зумовили виникнення відповідних тенденцій в розвитку підприємства; за допомогою вживання заходів, спрямованих на їх ліквідування; мобілізуючи наявні резерви.

Список використаних джерел: 1. Волкова Н. А. Методика расчета и оценка показателей деловой активности предприятия / Н. А. Волкова // Нива Поволжья. – 2013. – № 4 (29). – С. 107–112. 2. Філіппов М. В. Сучасний стан та проблеми функціонування ринку м'ясної продукції в Україні / М. В. Філіппов // Вісник ОНУ імені Мечникова. – 2013. – Вип. 2/1. – С. 183–187. 3. Своробович Л. М. Особливості діяльності підприємств м'ясопереробної галузі як об'єкта формування внутрішнього економічного механізму / Л. М. Своробович // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. – № 3 (54). – С. 150–157. 4. Ващенко А. А. Ефективність виробничо-господарської діяльності в механізмі управління промисловими підприємствами / А. А. Ващенко // Economics Bulletin. – 2014. – № 1. – С. 80–87.

УДК 338.512

Е.В. Климук, асистент кафедри бухгалтерського учета, анализа и аудита
Брестский государственный технический университет, г. Брест, Беларусь

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ НАПРАВЛЕНИЯ АНАЛИЗА СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Ключевые слова: себестоимость, анализ, рентабельность продукции, индексный метод.

Одним из наиболее важных показателей производственной деятельности предприятия является себестоимость продукции, которая отражает степень использования ресурсов предприятия. Себестоимость продукции оказывает непосредственное влияние на показатель рентабельности продукции, формирование конкурентоспособных цен, определения прибыли в целом по анализируемому объекту и исчисления национального дохода в масштабах страны.

Цель исследования: формирование основных этапов проведения анализа себестоимости продукции в целом по Республике Беларусь.

Экономический анализ является методом научного исследования явлений и процессов, в основе которого лежит изучение составных частей, элементов изучаемой системы [1]. Одним

из направлений экономического анализа является анализ затрат на производство, основная цель которого состоит в разделении затрат на составные части и более подробное изучение каждого составного элемента. Это позволяет оптимизировать текущие производственные затраты и повысить уровень рентабельности.

Для комплексного анализа себестоимости продукции нами были выделены следующие последовательные этапы, которые позволяют получить наиболее полную информацию о состоянии и изменении себестоимости продукции:

1. Анализ и оценка динамики показателей себестоимости.
2. Приведение показателя себестоимости к сопоставимой базе за анализируемый период.
3. Анализ структуры затрат на производство и реализацию продукции.
4. Анализ показателей рентабельности продукции как критерия эффективности деятельности предприятия.
5. Выявление факторов, оказывающих влияние на себестоимость продукции, на основе факторного анализа.
6. Корреляционно-регрессионный анализ как метод установления связи между факторными показателями и себестоимостью продукции. В качестве факторного показателя можно использовать курс белорусского рубля к доллару, с целью определения типа взаимосвязи и прогнозирования показателя себестоимости в зависимости от курса белорусского рубля к доллару.
7. Анализ рядов динамики при помощи метода скользящей средней.

Рассмотрим более подробно анализ показателей рентабельности как критерия относительной эффективности выпускаемой продукции. Рентабельность продукции позволяет определить, в какой степени выпускаемая продукция будет прибыльна для предприятия. Для более детального анализа рассчитаем показатели рентабельности продукции по регионам Республики Беларусь и определим усредненное значение рентабельности по всей стране. С помощью индексного метода проанализируем изменение среднего значения показателя в общем объеме затрат по Республике и уровнем рентабельности по каждому региону [2].

Сгруппируем данные для анализа рентабельности продукции по регионам и рассчитаем систему показателей индексов динамики в следующей последовательности: Брестская, Витебская, Гомельская, Гродненская области, г. Минск, Минская и Могилевская области.

Рассчитанный на основании таблицы индекс переменного состава $I_{п.с.} = 1,0657$ показывает увеличение среднего уровня рентабельности по всем регионам в 2014 г. по сравнению с 2013 г. на 6,57 %. Индекс фиксированного состава равный 1,0604 показывает, что средний уровень рентабельности в отчетном периоде увеличился на 6,04 % за счет изменения уровня рентабельности по каждому региону. Индекс структурных сдвигов равный 1,0050 показывает, что средний уровень рентабельности увеличился на 0,5 % за счет изменения удельного веса себестоимости при постоянном уровне рентабельности базисного года.

Таблица

Анализ рентабельности продукции по регионам за 2013–2014 гг.

№ п/п	Себестоимость продукции, млн р.		Прибыль от реализации, млн р.		Структура себестоимости, %		Уровень рентабельности, %	
	2013	2014	2013	2014	2013	2014	2013	2014
1.	103431193	118718720	6626171	7830113	0,1014	0,1043	6,41	6,60
2.	118375361	125932821	7364382	8235215	0,1160	0,1107	6,22	6,54
3.	157363240	173631122	14871372	15541729	0,1542	0,1526	9,45	8,95
4.	92238901	108082038	9210471	9677271	0,0904	0,0950	9,99	8,95
5.	337421535	369531149	26423937	32027939	0,3307	0,3247	7,83	8,67
6.	126662129	150580005	13847232	21992006	0,1241	0,1323	10,93	14,60
7.	84780901	91527725	5314163	4137202	0,0831	0,0804	6,27	4,52
Σ	1020273260	1138003580	83657728	99441475	1,0000	1,0000	8,20	8,74

Источник: собственная разработка на основе [2].

При помощи данных расчетов можно проанализировать абсолютные изменения рентабельности продукции за счет каждого фактора:

1. Общее изменение рентабельности:

$$\Delta \bar{R} = \sum R_1 d_1 - \sum R_0 d_0 = 0,5387 \%$$

2. Изменение рентабельности продукции за счет изменения средней рентабельности по регионам в динамике:

$$\Delta \bar{R}_R = \sum R_1 d_1 - \sum R_0 d_1 = 0,4976 \%$$

3. Изменение рентабельности продукции за счет изменения доли затрат в общем объеме затрат по республике:

$$\Delta \bar{R}_d = \sum R_0 d_1 - \sum R_0 d_0 = 0,0411 \%$$

Общее изменение среднего уровня рентабельности можно проверить путем сложения влияния двух факторов: $\Delta \bar{R} = \Delta \bar{R}_R + \Delta \bar{R}_d = 0,0411 + 0,4976 = 0,5387 \%$.

В общем по Республике среднее изменение уровня рентабельности продукции составило 0,5387 % как за счет изменения общего объема затрат, так и за счет изменения уровня рентабельности по каждому региону в отдельности.

Данное направление анализа позволяет оценить показатели рентабельности как в целом по Республике, так и по отдельным регионам за два последовательных периода. Проведение анализа по всем направлениям, предложенным выше, позволяет более детально оценить состав и динамику затрат на производство и реализацию продукции в Республики Беларусь, сделать вывод о влиянии факторов на общую величину себестоимости и определить пути оптимизации.

Список использованных источников: 1. *Комплексный экономический анализ предприятия* / [подготовили : А. П. Калинина и др.] ; под ред. Н. В. Войтоловского, А. П. Калининой, И. И. Мазуровой. – Санкт-Петербург : Питер, 2012. – 569 с. 2. *Национальный статистический комитет Республики Беларусь [Электронный ресурс] // Анализ себестоимости продукции.* – Режим доступа : <http://www.belstat.gov.by/>.

УДК 330.3

Л.В. Коваль, асистент кафедри обліку та аналізу

Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

ВПЛИВ ЗОВНІШНЬОГО СЕРЕДОВИЩА НА ЕКОНОМІЧНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: *потенціал, підприємства, аналіз, зовнішнє середовище, стратегія, конкуренція, співпраця.*

Сучасний нестабільний економічний стан у нашій країні викликає занепокоєння всіх суб'єктів ринкової інфраструктури. Для утримання підприємствами своїх позицій виникає необхідність пошуку нетипових шляхів виходу і прийняття нестандартних рішень.

На сьогодні вдається досягти певної макроекономічної стабілізації, проводити реформи, проте це тільки перші кроки. Такі обставини зумовлюють необхідність зосереджувати увагу менеджменту підприємств на багатовекторний аналіз діяльності та прийняття нових рішень, оскільки запозичити схожий іноземний досвід проблематично. І в разі обдуманих кроків та сприятливого розвитку подій, діючі підприємства не позбавлені шансів на розвиток та досягнення бажаних цілей. Приймати рішення щодо перспектив розвитку підприємства в час складної економічної ситуації доцільно тільки на основі об'єктивного оцінювання потенціалу підприємства з урахуванням факторів впливу зовнішнього середовища. Майбутнє підприємств залежить від можливостей і здатностей перебудовуватися відповідно до складних процесів, які відбуваються на мега- і макрорівнях.

Для кожного підприємства залежно від економічної ситуації у країні виникають певні сприятливі ситуації або ж небезпеки. За сприятливих умов підприємства утримують стабільність, розвиваються, однак у кризові періоди виникає небезпека руйнування їхнього економічного потенціалу (виробничого, фінансового, трудового, інноваційного та інформаційного) як головного чинника їх життєдіяльності [1]. Для уникнення негативного впливу та усунення можливих загроз необхідний аналіз зовнішнього середовища та зміна стратегічних підходів.

Типовою метою аналізу зовнішнього середовища є оцінювання конкурентної позиції підприємства. Проте, сьогодні погляд економістів спрямовується на варіанти уникнення прямої конкуренції. Для підприємств, які намагаються зберегти свій потенціал і примножити його, бути лідерами в обраній галузі, приходить час для зміни стратегічного бачення, яке передбачає створення нового простору на ринку, що зробить конкуренцію недоречною. Стратегія такого типу запропонована Чан Кім та Рене Моборн [2] і відома як «стратегія блакитного океану». Вона ґрунтується на твердженнях про те, що фактично світ бізнесу складається з двох різних видів простору, які названі багряним і блакитним океаном. Багряні океани – це відомий всім ринковий простір, де конкурентні правила гри добре зрозумілі. Підприємства намагаються перевершити своїх конкурентів, щоб завоювати більшу частку споживачів. Проте наявний простір переповнюється і перспективи розвитку та отримання більших доходів значно зменшуються. Продукти стають предметами споживання, а зростаюча конкуренція робить воду кривавою. Блакитні океани відображають невідомий ринковий простір, незаплямований конкуренцією. Тут попит створюється, а не відвойовується. Основа «стратегії блакитного океану» – це інновація цінності. Замість хронічних перегонів наввипередки із конкурентами слід створити такий стрибок якості та властивостей проекту чи продукту, щоб у ніші, яку посідає підприємство, не було жодних конкурентів, з якими треба було б вступати в боротьбу. Є два способи створити блакитний океан. Перший – це розпочати абсолютно новий проект, але це дуже складно і можливо тільки в небагатьох випадках. Здебільшого обирається другий спосіб, за яким блакитний океан створюється у межах багряного океану, коли підприємство змінює межі наявної галузі.

Водночас ця теорія хоч і не тотожна, але й не суперечить позиції інших науковців. Так, цікавою є теорія про соціальний капітал, яка розглядає комплекс відповідальної свободи і відповідальної співпраці, де основою є довіра [3; 4]. Саме довіра між суб'єктами ринкових відносин впливає на економічний успіх чи поразку сучасного суспільства. Загалом суспільства, які мають такий капітал, досягають кращих показників добробуту. Відповідальна співпраця, тобто наскільки відповідально може підприємство співпрацювати зі своїми партнерами, передбачає високий ступінь здатності до співпраці, активності, готовності до компромісів, якщо компроміс не сприймається як поразка, і коли досягається та погоджується певна домовленість. Такий вид співпраці може існувати за наявності так званої відповідальної свободи, тобто такої можливості вибору в усіх життєвих ситуаціях, яка добровільно обмежена, щоб не завдати комусь шкоди. В цих умовах роль держави – забезпечити обмеження для тих, хто не хоче досягти його добровільно. Високий рівень технологій самовиживання та недовіра, яка характеризує наше суспільство, сигналізують про необхідність вжиття заходів на державному рівні. Так, держава повинна забезпечити реальні економічні стимули, судовий захист прав підприємців, інвесторів, роботодавців і гарантування недоторканості власності приватному бізнесу. Для розвитку підприємств, залучення нових інвесторів, започаткування нових проектів необхідна чітка державна економічна політика, потрібно дати можливість бізнесу створюватись і розвиватись, бо інакше це призведе до занепаду.

Таким чином, дослідження проблем впливу зовнішнього середовища на економічний потенціал підприємства, уникнення несприятливих та загрозливих умов, вибір підприємствами потрібної стратегії, роль політики держави у становленні бізнесу набувають особливої актуальності.

Список використаних джерел: 1. Кіндрацька Г. І. Збереження економічного потенціалу підприємств: необхідність пошуку альтернативних шляхів / Г. І. Кіндрацька, Л. В. Коваль // Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень : збірник тез доповідей за матеріалами V Всеукраїнської науково-практичної конференції. – Львів, 2015. 2. Кім В. Чан. Стратегія голу-бого океана. Как найти или создать рынок, свободный от других игроков / В. Чан Ким, Рене Моборн ; пер. с англ. И. Ющенко. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2012. – 304 с. 3. Пасхавер А. С нашими нынешними ценностями мы не можем быть богатой страной (выступ в рамках проекта «Что могу я», организованного Freud House) [Электронный ресурс] / Александр Пасхавер. – Режим доступа : <http://reinvent.platfor.ma/aleksandr-paskhaverr>. 4. Фукуяма Ф. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию [Электронный ресурс] : пер. с англ. / Ф. Фукуяма. – М. : ООО «Издательство АСТ»: ЗАО НПП «Ермак», 2004. – 271 с. – Режим доступа : http://lib100.com/book/other/trust/_Фукуяма%20Фрэнсис,%20Доверие.pdf.

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ТА ФАКТОРИ, ЯКІ ВПЛИВАЮТЬ НА ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ

Ключові слова: облік, собівартість, зниження собівартості.

Для розвитку української економіки в сучасних умовах головним завданням для підвищення ефективності виробництва на підприємствах є зниження собівартості продукції, від якої в значному обсязі залежить дохід підприємства. Собівартість продукції показує всі сторони діяльності підприємства (як позитивні, так і негативні сторони виробничого процесу). Собівартості продукції впливає на якість продукції, використання робочої сили та робочого часу під час виробничих процесів на підприємстві, використання передових технологій та сучасного обладнання.

У сучасних умовах виробництва на підприємствах України вчені звертають дедалі більшу увагу на проблеми зниження собівартості продукції. Цю проблему вивчали С.В. Мочерний, І.С. Бойчик, М.В. Грещак, В.С. Іваненко, А.В. Шегда та інші. Ці вчені вивчають проблеми зниження собівартості за рахунок зменшення матеріальних витрат, витрат на заробітну плату робітникам основного виробництва, які прямо впливають на собівартість. Проте існують інші шляхи зниження собівартості, які не враховуються на діючих підприємствах, що призводить до їх низької ефективності виробництва.

Собівартість продукції – витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції у грошовому еквіваленті. Собівартість показує ефективність всього виробничого процесу на підприємстві, а саме: ефективність праці, організацію виробничого процесу, технічний рівень оснащення виробництва.

Загальна собівартість виробленої продукції визначається за формулою:

$$C_k = C_z + C_{n1} - C_{n2}, \quad (1)$$

де C_k – це собівартість кінцевої продукції за плановий період;

C_z – загальні витрати за кошторисом;

C_{n1} , C_{n2} – залишки незавершеного виробництва на початок і кінець планового періоду [1].

Для підприємств зниження собівартості відіграє важливу роль, тому що впливає на підвищення економічних та соціальних позицій.

Підвищення позицій полягає в наступному:

– збільшення прибутку, що залишиться у розпорядженні підприємств, який можна використати на модернізацію активів підприємства;

– вирішення багатьох соціальних проблем колективу та матеріального стимулювання робітників підприємств через ведення соціальної діяльності;

– поліпшення фінансового стану та зниження рівня банкрутства через випуск акцій підприємства;

– можливість знизити ціну (тарифи) на реалізацію своєї продукції, що призведе до підвищення обсягів виробництва, продажу та конкурентоспроможності продукції на вітчизняному ринку [2].

Класифікують основні джерела зниження собівартості:

Першим джерелом зниження собівартості товарної продукції є підвищення продуктивності праці робітників. Підвищення продуктивності праці робітників можна досягти за рахунок економії оплати праці та збільшення випуску продукції, що зумовить зменшення собівартості виготовленої продукції за рахунок її непропорційних витрат.

Друге джерело – це застосування однорідних видів матеріалу та сировини. У разі використання однорідних матеріалів та сировини буде підвищено якість виготовленої продукції і завдяки цьому буде знижено прямі виробничі витрати підприємства.

Для виявлення резервів для зниження собівартості товарної продукції, необхідно визначити, які фактори зумовлюють це зниження. Під чинниками розуміють причини, резервні сили, що приведуть до зменшення витрат на виробництво, а також умови, в яких вони діють [3, с. 89].

Також, щоб зменшити собівартість продукції, можна змінити обсяги виробництва – це призведе до зниження умовно-постійних витрат. Виділяють такі резерви зниження собівартості продукції (рис.).

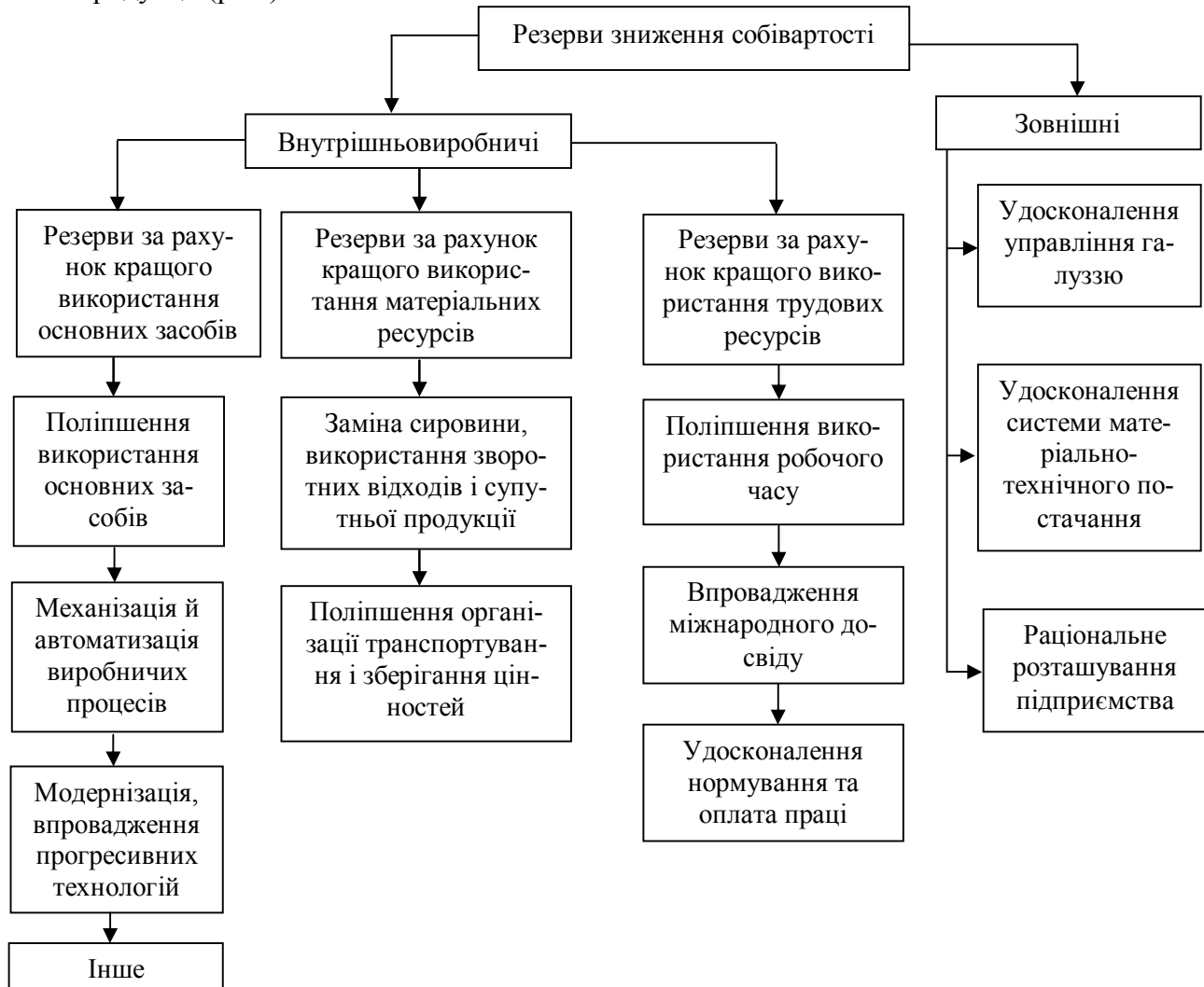


Рис. Перелік чинників, які впливають на зниження собівартості продукції

Джерело: удосконалено автором з урахуванням [4].

При нарощуванні обсягів виробництва кількість умовно-постійних витрат на одиницю виготовленої продукції призводить до зменшення собівартості, але за умови різної рентабельності окремих виробів досягти максимізації прибутку не можливо.

Отже, засоби зниження витрат на виробництво – це конкретні заходи за резервами зниження витрат в окремих галузях матеріального виробництва [5, с. 303].

Отже, щодо собівартості виготовленої продукції, то можна зробити такі висновки, необхідно ефективно використовувати матеріали, продуктивність праці, устаткування, але для того щоб знизити собівартість, треба зробити аналіз, які компоненти збільшують її, та мінімізувати їх. Крім цього, систематичне зменшення собівартості забезпечить не тільки зростання прибутку, але й дасть змогу державі мати додаткові кошти для подальшого розвитку суспільного виробництва. У сучасних умовах більшість підприємств України на межі банкрутства, а це зумовлює підвищення курсу валюти, підвищення затрат на заробітну плату та матеріалів. Та якщо зробити правильні кроки до мінімізації собівартості виробництва, підприємства України зможуть закріпитися не тільки на внутрішньому, але й боротися за місця на світовому ринку.

Список використаних джерел: 1. *Грещак М. Г.* Внутрішній економічний механізм підприємства : навч. посіб. / М. Г. Грещак, О. М. Гребешкова, О. С. Коцюба ; за ред. М. Г. Грещака. – К. : КНЕУ, 2001. – 228 с. 2. *Распопова В. А.* Шляхи зниження собівартості продукції підприємства [Електронний ресурс] / В. А. Распопова, Т. В. Глобець. – Режим доступу : http://www.gusnauka.com/13_NPN_2010/Economics/65012.doc.htm. 3. *Цимбалюк Л. Г.* Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скричун // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 3 (15). – С. 88–95. 4. *Лишеленко М. О.* Теоретичні аспекти вивчення резервів скорочення собівартості та підвищення ефективності виробництва зерна / М. О. Лишеленко // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=126>. 5. *Бойчик І. М.* Економіка підприємства : навч. посіб. / І. М. Бойчик. – К. : Атіка, 2004. – 480 с.

УДК 334.021.1

Т.М. Ніщенко, аспірант кафедри бухгалтерського обліку

Науковий керівник: **В.Я. Плаксієнко**, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна

РОЗВИТОК ЦІЛЬОВОЇ СПРЯМОВАНОСТІ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В ЕКОНОМІЦІ

Ключові слова: економічний аналіз, аналіз, управління, управлінські рішення.

Виділяючи цільові спрямування сучасного економічного аналізу у прикладному аспекті пріоритетною, слід визнати систему аналітичного забезпечення стратегічного та тактичного управління. Саме інтеграція досягнення тактичних цілей і реалізація стратегічної мети не лише змінює критерії оцінювання, а і відносну цінність аналітичної діагностики та пошуку. Оперативний моніторинг спрямовується не лише на оцінку відхилень у реалізації стратегічних завдань, а і на якісне маневрування ресурсами та капіталом для досягнення максимальної вигоди чи мінімізації втрат [1].

Будь-який процес управління в економіці розглядають як інформаційну взаємодію суб'єкта і об'єкта, що досягається через систему прямих і зворотних інформаційних потоків. Становлення прямого і зворотного інформаційних потоків в управлінні можливе лише на основі аналітичних досліджень (рис.).

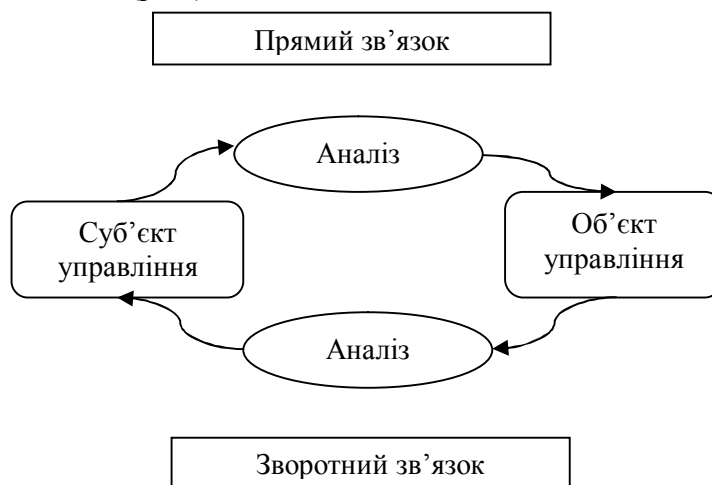


Рис. Місце економічного аналізу в управлінні

Якщо у прямому зв'язку економічний аналіз забезпечує параметри можливого впливу на об'єкт управління, то у зворотному – оцінює ефективність такого впливу та доцільність його корекції [2].

Під прийняттям управлінських рішень можна розуміти процес їх розроблення та вибору. Управлінське рішення – результат вибору суб'єктом (органом) управління способу дій, спрямованих на вирішення певної проблеми управління. Основна мета управлінського рі-

шення – забезпечити координуючий вплив на об'єкт (систему) управління для досягнення цілей організації.

Управління передбачає наявність суб'єкта й об'єкта управління, між якими існує певний зв'язок [3].

Управлінське рішення приймається не будь-яким працівником, а тільки суб'єктом управління: керівником організації або структурного підрозділу чи колегіальним органом (спостережною радою, правлінням, дирекцією тощо).

Багато зарубіжних та вітчизняних учених досліджували проблеми економічного аналізу та намагались вказувати шляхи їх вирішення. Такі науковці та економісти, як Є.В. Мних, В.М. Іваненко, В.О. Мец, А.Ф. Павленко, В.Ш. Захаренко, І.І. Цигилик приділяли значну увагу теоретичному підходу до вирішення проблем, з якими може зітнутися підприємство в той час, як розроблятиме методологію економічного аналізу [4].

Економічний аналіз – дослідницький та оціночний процес, головною метою якого є розроблення найбільш обґрунтованих пропозицій та прогнозів зміни економічних умов функціонування суб'єкта управління [5].

Економічний аналіз – самостійна багатогранна наука, яка має свою теорію, методологію, і розподіляється на низку напрямів:

- теорія економічного аналізу;
- аналіз господарської діяльності за об'єктами;
- аналіз видами економічної діяльності;
- стратегічний аналіз.

Необхідно зауважити, що економічний аналіз як основний чинник підвищення ефективності діяльності підприємства має великий вплив на результативність підприємницької діяльності і сприяє досягненню її основної мети – одержанню прибутку. Таким чином, досягнення процесу управління підприємством дозволяє стверджувати, що аналіз є не тільки складовою інших функцій, але і самостійною функцією, від результатів здійснення якої залежить ефективність роботи підприємства і його підрозділів. Тому, економічному аналізу в системі підприємництва слід надавати важливого значення на всіх рівнях його формування і функціонування.

Список використаних джерел: 1. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61. 2. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник / Є. В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с. 3. Прийняття управлінських рішень : навч. посіб. / Ю. Є. Петруня, В. Б. Говоруха, Б. В. Літовченко та ін. ; за ред. Ю. Є. Петруні. – 2-ге вид. – К. : Центр навчальної літератури, 2011. – 216 с. 4. Цигилик І. І. Економічний аналіз – основний чинник підвищення ефективності підприємницької діяльності / І. І. Цигилик // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 7. – С. 90–96. 5. Русак Н. А. Финансовый анализ субъекта хозяйствования : справ. пособие / Н. А. Русак, В. А. Русак. – Минск : Виш. шк., 1997.

УДК 657.631.6

Т.М. Омелянчук, аспірант кафедри бухгалтерського обліку

Науковий керівник: **М.М. Бенько**, д-р екон. наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ В АУДИТІ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Ключові слова: аудит, факторний аналіз, фінансовий стан підприємства ресторанного господарства.

За ринкових відносин аналіз фінансового стану набуває пріоритетного значення, оскільки попередньо проведене оцінювання діяльності підприємства відповідно до запитів керівництва надає можливість сформуванню оптимальної структури засобів підприємства, визначити найбільш раціональні шляхи використання ресурсів, забезпечити наявність на поточному рахунку підприємства мінімально необхідної суми грошових коштів для погашення поточних зобов'язань, розробити комплекс заходів з попередження чи недопущення виникнення збитків [1, с. 154]. Аналіз фінансового стану підприємства є невід'ємним елементом аудиту фі-

нансового стану суб'єктів господарювання, у т. ч. підприємств ресторанного господарства, оскільки фінансовий аналіз в аудиті залежно від поставленого завдання є інструментом одержання аудиторських доказів і супутнім аудиту видом послуги.

Для отримання оцінки всіх аспектів діяльності підприємства ресторанного господарства призначений факторний аналіз фінансового стану як частина загального дослідження господарської діяльності підприємства. Такий аналіз передбачає високий рівень деталізації аналітичних розрахунків аудитора, а тому виникає необхідність чіткого виділення об'єктів уваги аудитора.

Для проведення факторного аналізу оцінки фінансового стану підприємств ресторанного господарства необхідно визначити етапи його проведення та побудувати багатофакторну залежність із наступним аналізом впливу кожного окремого фактора на кінцевий результат [2, с. 456].

До основних етапів проведення факторного аналізу можна віднести:

1. Постановка мети аналізу, вибір чинників, які впливають на досліджуваний результативний показник.
2. Класифікація і систематизація чинників з метою забезпечення можливостей системного підходу.
3. Визначення форми залежності між чинниками та результативним показником.
4. Моделювання взаємозв'язків між результативним та факторними показниками, побудова економічно обґрунтованої (з позиції факторного аналізу) факторної моделі.
5. Розрахунок впливу чинників та оцінка ролі кожного з них у зміні величини результативного показника. Проводиться вибір прийому факторного аналізу та підготовка умов для його виконання, реалізація розрахункових процедур.
6. Формулювання висновків за результатами проведених досліджень, підготовка відповідних управлінських рішень [3, с. 141].

Факторний аналіз у процесі оцінювання фінансового стану підприємств, у т. ч. підприємств ресторанного господарства, покликаний встановити причинно-наслідкові зв'язки між основними індикативними показниками, що формують передумови для стабільної роботи підприємства [4].

Значення факторного аналізу для аудиту фінансового стану підприємств ресторанного господарства наведено на рис.

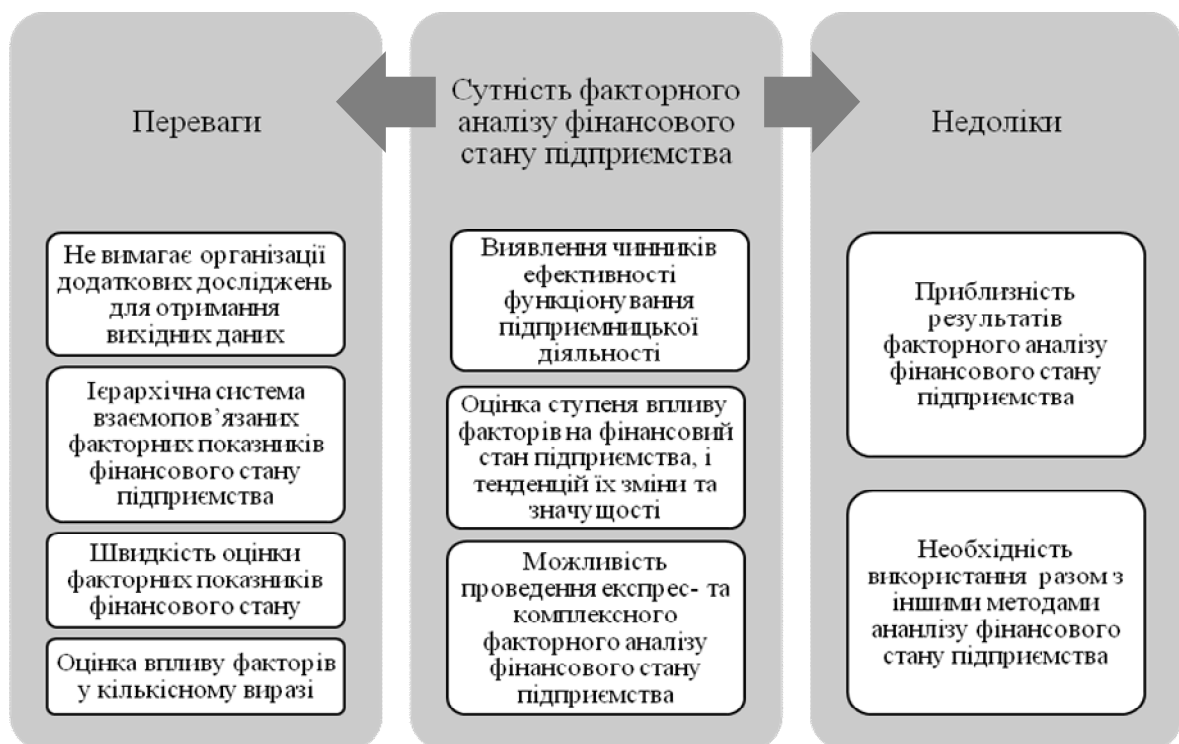


Рис. Значення факторного аналізу для аудиту фінансового стану підприємств ресторанного господарства
Джерело: розроблено автором.

Отже, значення факторного аналізу для аудиту фінансового стану підприємств ресторанного господарства полягає у виявленні чинників ефективності функціонування підприємницької діяльності у цій сфері, оцінюванні ступеня впливу факторів на фінансовий стан підприємства ресторанного господарства і тенденцій їх зміни та значущості, а також у можливості проведення експрес- та комплексного факторного аналізу фінансового стану такого підприємства.

Список використаних джерел: 1. Райковська І. Т. Проблеми застосування методик аналізу фінансового стану в діяльності промислових підприємств / І. Т. Райковська // Вісник ЖДГУ. – 2009. – № 3 (49). – С. 154–158. 2. Загреба М. М. Теоретичні аспекти використання факторного аналізу при аналізі динаміки фінансового стану підприємства [Електронний ресурс] / М. М. Загреба // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2014. – Вип. 25. – С. 255–261. – Режим доступу : <http://economics.kntu.kr.ua/pdf/25/69.pdf>. 3. Чміль Г. Л. Факторний аналіз оборотності капіталу підприємства [Електронний ресурс] / Г. Л. Чміль, О. О. Горошанська // Бізнес Інформ. – 2014. – № 6. – С. 140–144. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/binf_2014_6_24.pdf. 4. Таранюк К. М. Методологічні основи факторного аналізу у процесі оцінки фінансового стану підприємства [Електронний ресурс] / К. М. Таранюк, О. П. Фаренюк. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2011/Economics/14_84862.doc.htm.

УДК 657.6

В.А. Гунин, студент

Е.С. Панченко, студент

Научный руководитель: **И.П. Малецкая**, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита

Санкт-Петербургский государственный экономический университет, г. Санкт-Петербург, Россия

ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ ПРЕДПРИЯТИЯ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ

Ключевые слова: финансовый анализ, методика, управленческие решения, показатели.

В условиях развитых рыночных отношений для управляющих от среднего до высшего звена жизненно необходимо иметь достоверное представление о финансовом состоянии как собственного предприятия, так и о предприятиях-конкурентах.

Источником такой информации являются результаты финансового анализа. Он позволяет выявить:

- имущественное состояние;
- платежеспособность по обязательствам фирмы;
- степень финансовой зависимости;
- возможности для инвестиций и прочее [1].

Далее, на основе полученных результатов, разрабатываются обоснованные решения. Финансовый анализ имеет широкую сферу применения: от обоснования текущих решений до прогнозирования деятельности предприятия в целом.

Накопленный опыт в отечественной и зарубежной практике расширяет возможности анализа сегодня. В частности, нам доступен широкий спектр методик, каждая из которых решает конкретные задачи. Например, такие методы, как вертикальный и горизонтальный анализ отчетности позволяют исследовать структуру и динамику финансовых показателей соответственно. Расчет коэффициентов утраты/восстановления платежеспособности дают прогноз динамики платежеспособности фирмы. А Z-модель Альтмана позволяет оценить вероятность банкротства на основе четырех- или пятифакторной линейной модели [2].

Эти и многие другие методики, включая трендовый анализ, а также методики, разработанные конкретными организациями, дают достаточно обширный объем информации для принятия решений. Однако такой широкий спектр возможностей порождает дискуссии по поводу содержания финансового анализа, этапов и состава показателей.

С увеличением масштаба предприятия издержки на качественный, объективный анализ также возрастают. Самостоятельно произвести комплексный анализ предприятия становится

более затруднительно. По этой причине наряду с внутренним анализом, появляется внешний. Существуют профессиональные консалтинговые компании, услугами которых может воспользоваться руководство предприятия.

Если результаты внутреннего анализа используются внутренними пользователями в качестве исходной информации для принятия различного рода экономических решений, то цели внешнего могут быть самыми различными.

Помимо тех случаев, когда инициатором проведения исследования выступает сама организация, анализ может проводиться по инициативе третьих лиц. Ими, в зависимости от целей, могут быть: аудиторы, инвесторы, поставщики ресурсов, контролирующие органы и другие. Внешние субъекты, как правило, не располагают внутренней информацией фирмы, поэтому им приходится опираться на публичную финансовую отчетность.

Финансовый анализ может проводиться укрупнено (экспресс-анализ) и детально (углубленный анализ). Экспресс-анализ заключается в отборе небольшого количества наиболее значимых показателей, а также в отслеживании их в динамике. Он позволяет получить оперативную, обзорную информацию о финансовом состоянии объекта. Данный вид анализа используется сторонними экономическими агентами в силу ограниченности информации. Углубленный же анализ дает возможность более основательно изучить все стороны финансового состояния предприятия, выявить факторы в наибольшей степени, повлиявшие на сложившуюся ситуацию, а также спрогнозировать ее на ближайшую перспективу.

Главная задача как внешнего, так и внутреннего финансового анализа – обеспечить денежные потоки для получения прибыли с целью эффективной организации производства, удовлетворения потребностей работников предприятия и его владельцев, расширения и технического перевооружения производства, укрепления его конкурентных возможностей на рынке и т. д. [3].

В силу отраслевой специфики предприятия, особенностей ведения учета и целей аналитических процедур не существует единой, универсальной методики. В связи с этим обозначившимся сложившимся на сегодня круг проблем.

Во-первых, среднеотраслевые нормативные показатели финансового состояния не позволяют достоверно учитывать особенности функционирования предприятий. Внутри отраслей хозяйства с достаточно разнородными финансовыми показателями необходимо провести более детальное разделение на подотрасли и разработать для каждой свои усредненные пороговые показатели [4].

Во-вторых, довольно остро стоит вопрос с достоверностью информации, получаемой из бухгалтерской отчетности предприятий. Исследования показывают, что в некоторых методиках финансового анализа необходимо решить проблему состава показателей, поскольку многие из них дают идентичную информацию и несколько перегружают проводимые аналитические процедуры [5]. В состав показателей необходимо включать те, которые характеризуют движение денежных потоков предприятия и позволяют оценивать ситуацию в динамике.

Наконец, можно сделать вывод, что перспективы развития финансового анализа связаны с расширением аналитической базы, поскольку данных бухгалтерской отчетности для получения достоверных результатов недостаточно. Важную работу необходимо проводить на уровне отраслевых министерств и статистических служб регионов, которые должны заниматься формированием баз данных, дающих возможность вырабатывать внутриотраслевые ограничения показателей, с возможностью их периодической корректировки. Используемые методики финансового анализа должны сочетаться с другими направлениями анализа (производственным и маркетинговым), что расширяет возможности получения достоверной оценки перспектив развития предприятия.

Список использованной литературы: 1. *Донцова Л. В.* Анализ финансовой отчетности : учебное пособие / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – М. : Дело и сервис, 2009. – 359 с. 2. *Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.audit-it.ru/finanaliz>. 3. *Ковалев В. В.* Курс финансового менеджмента : учебник / В. В. Ковалев. – М. : ТК Велби ; ПРОСПЕКТ, 2008. – 448 с. 4. *Ван Хорн Дж. К.* Основы финансового менеджмента : учебное пособие / Ван Хорн Дж. К., Вахович мл. Дж. М. – М. : Вильямс, 2011. 5. *Экономический анализ: теория и практика.* – 2015. – Вып. № 4. – 63 с.

Л.В. Карпик, студент

Научный руководитель: **М.А. Данилова**, магистр экономических наук, зав. кафедрой теоретической и прикладной экономики

Барановичский государственный университет, г. Барановичи, Беларусь

ЗНАЧЕНИЕ ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ ТРУДА ДЛЯ ЭФФЕКТИВНОЙ РАБОТЫ ПРЕДПРИЯТИЙ

Ключевые слова: производительность, труд, предприятие, производство.

Эффективность использования кадров на предприятии характеризуется показателями производительности труда.

Производительность труда – это показатель плодотворности целесообразной деятельности работников, которая измеряется количеством работы (продукции, услуг), сделанной в единицу времени. Производительность труда характеризует способность работников создавать своим трудом товары и услуги за час, смену, неделю, месяц или год. Количество работы, произведенной одним работником, называется выработкой. Показателем выработки можно измерить любую работу: производство продукции, продажу товаров или оказание услуг.

Производительность труда определяется количеством продукции (объемом работ), произведенной работником в единицу времени (час, смену, квартал, год) или количеством времени, затраченным на производство единицы продукции (на выполнение определенной работы)[1, с. 13].

Показателями производительности труда являются выработка и трудоемкость. Оба показателя при одних и тех же методах измерения продукции и затрат труда находятся между собой в обратно пропорциональной зависимости.

Выработка (прямой показатель) – это количество продукции, произведенное в единицу рабочего времени или приходящееся на одного среднесписочного работника или рабочего в месяц, квартал, год.

Трудоемкость (обратный показатель) представляет собой затраты времени на производство единицы продукции.

Производительность труда изменяется под воздействием факторов, которые могут быть внешними по отношению к предприятию и внутренними.

К внешним факторам относятся:

- природные — в сложных природных условиях (туман, жара, холод, влажность) производительность труда снижается;
- политические — по воле государства происходит накопление капитала в руках немногих, что приводит к массовому охлаждению к труду;
- общеэкономические — кредитная, налоговая политика, системы разрешений (лицензий) и квот, свобода предпринимательства и т. д.

Внутренние факторы:

- изменение объема и структуры производства;
- применение достижений науки и техники в производстве;
- совершенствование организации производства и управления на предприятии;
- совершенствование организации и стимулирования труда [2, с. 150].

Из анализа динамики производительности труда можно очень многое выделить для выводов и дальнейшего управления экономикой предприятия.

Анализ производительности труда по странам показал, что значительный прирост величины производительности труда на конец 2014 года наблюдался в Российской Федерации и составил 201,63 %, затем рейтинг заняли такие страны, как Бразилия – 159,4 %, Гонконг – 147,8 %, Польша – 128,7 %, Италия – 125,7 %, Швейцария – 123,72 %, Дания – 120,82 %, Сингапур – 112,06 %, Мексика – 111,6 %, Франция – 111,42 %, Австрия – 110,9 %, Норвегия – 109,98 %, Евросоюз – 106,9 %, США – 106,62 %, Канада – 106,28 %, Австралия – 105,9 %, Южная Корея – 103,3 %, Испания – 101,7 %, Великобритания – 100,4 %, Германия – 100,3 %, Япония – 95,6 %.

В концепции Национальной стратегии устойчивого развития, которую к настоящему времени подготовил НИЭИ, отмечается, что по производительности труда Беларусь серьезно уступает европейским странам.

В настоящее время в Беларуси выполняются 23 отраслевые (региональные) программы по созданию новых и совершенствованию действующих норм и нормативов для нормирования труда на 2013–2017 годы. Этими программами запланирована разработка и совершенствование 320 сборников норм труда (в 2013 году и первом полугодии 2015 года завершены работы по 167 сборникам норм труда). Министерство труда и социальной защиты усилит разъяснительную и координационную работу по актуализации применяемых в организациях норм труда [3].

Повысить производительность труда можно с помощью использования следующих методов:

Замена труда капиталом. Реализация данного метода осуществляется путем технического переоснащения производства, внедрения нового эффективного оборудования и технологий.

Интенсификация труда. Этот метод реализуется посредством применения на предприятии ряда административных мер, которые нацелены на ускорение выполнения сотрудниками предприятия их работы.

Повышение эффективности организации труда. Данный метод предполагает выявление и устранение всех факторов, приводящих к производственным потерям, определение наиболее рациональных способов увеличения эффективности работы, а также развитие на предприятии оптимальных приемов организации производственных процессов [4].

Список использованных источников: 1. Егорова Е. А. Экономика труда / Е. А. Егорова, О. В. Кучмаева. – М. : Московская финансово-промышленная академия, 2004. – 80 с. 2. Генкин Б. М. Экономика и социология труда : учеб. для вузов / Б. М. Генкин. – 7-е изд., доп. – М. : Норма, 2007. – 448 с. 3. БелаПАН [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://belapan.by/archive/2014/07/14/eu_713942/. 4. Энциклопедия производственного менеджера [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.up-pro.ru/encyclopedia/povyshenie-proizvoditelnosti.html>.

УДК 368.914(477)

О.Г. Матвієнко, студент

І.М. Пліско, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПЕРСПЕКТИВИ РЕАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ НЕДЕРЖАВНОГО ПЕНСІЙНОГО СТРАХУВАННЯ

Ключові слова: пенсійна система, недержавне пенсійне страхування, добровільне пенсійне страхування, накопичувальна система.

У Законі України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» визначено три рівні системи пенсійного забезпечення: солідарну систему загальнообов'язкового пенсійного страхування; накопичувальну систему загальнообов'язкового страхування; систему недержавного пенсійного страхування [7].

Система недержавного пенсійного страхування становить третій рівень пенсійної системи України і відноситься, як і другий рівень, до накопичувальної системи пенсійного забезпечення. Вона запроваджена Законом України «Про недержавне пенсійне забезпечення» додатково до загальнообов'язкового пенсійного страхування. У системі недержавного пенсійного забезпечення (НПЗ) фізичні особи та роботодавці можуть брати участь добровільно. Недержавне пенсійне забезпечення здійснюється: 1) недержавними пенсійними фондами – через укладання пенсійних контрактів між адміністраторами фондів та вкладниками; 2) страховими організаціями – через укладання договорів страхування довічної пенсії, страхування ризику настання інвалідності або смерті учасника фонду; 3) банківськими установами – через укладання договорів про відкриття пенсійних депозитних рахунків [7].

Для недержавного пенсійного забезпечення характерні певні переваги: розмір недержавної пенсії, періодичність її виплати не залежить від демографічної ситуації у країні, а також від співвідношення працюючих та пенсіонерів; можливість учасника фонду за своїм бажан-

ням забезпечити собі пенсію необхідного розміру; розміри внесків, їх періодичність не лімітуються; відсутня необхідність у трудовому стажі і постійній заробітній платі; пенсійні накопичення, задіяні в інвестиційних програмах фонду, що забезпечує кожному учаснику реальний інвестиційний дохід; робота недержавного пенсійного фонду (НПФ) є абсолютно прозорою і чітко регламентується законодавством; вкладник може контролювати стан індивідуального пенсійного рахунку протягом всього терміну дії пенсійного договору; пенсійне накопичення є власністю учасників (НПФ) [2].

Питання розвитку недержавного пенсійного забезпечення в Україні розглядали у своїх дослідженнях такі вітчизняні вчені-економісти, як: В.Д. Бігдаш, Н.І. Версаль, Т.А. Говорушко, І.М. Динь, Ю.С. Смоляр, О.В. Сухоруко, М.І. Карлін, А.М. Колот, Е.М. Лібанова, В.М. Опарін, Г.М. Терещенко, С.І. Юрій та ін. Науковці підкреслюють складність проблем державних соціальних програм пенсійного забезпечення та піднімають питання важливості реформування пенсійної системи в Україні.

Процес реформування пенсійних систем у більшості розвинених країн розпочався у другій половині 1990-х років. На теперішній час у світі створено та функціонує понад 250 різноманітних пенсійних систем з унікальними поєднаннями елементів розподільної та накопичувальної моделей. У країнах із ринковою економікою поширені три основні інститути пенсійного забезпечення: державна соціальна допомога, обов'язкове державне страхування та добровільне пенсійне страхування. Поєднання цих складових дозволяє створювати різноманітні комбінації моделей пенсійних систем. Недержавне пенсійне страхування дозволяє забезпечити індивідуалізацію страхування, ґрунтуючись на принципі накопичення.

В Україні недержавні пенсійні фонди почали офіційно існувати з 1 січня 2004 року, коли набрав чинності Закон України «Про недержавне пенсійне забезпечення». Однак ці фінансові установи на сьогодні не користуються великою довірою у населення України. Свідченням цього є кількість учасників недержавних пенсійних фондів відповідно до укладених контрактів станом на початок 2014 року. Їх кількість становила 840,6 тис. осіб [6].

Основними причинами такого стану недержавного пенсійного страхування в нашій країні, на нашу думку, є: недостатня обізнаність громадян із засадами діяльності НПФ; низький рівень довіри до цього інституту; відсутність стабільного фінансового та страхового ринку; низький рівень заробітних плат; високий рівень безробіття. Проте з кожним роком все більше молодих людей задумуються над тим, щоб ще в молодому віці забезпечити собі гідну старість.

Для того, щоб в українців сформувалась довіра до недержавного пенсійного забезпечення, на нашу думку, перш за все необхідно відновити довіру громадян до фінансових установ, яким вони передають свої заощадження. Держава зі свого боку повинна також стимулювати громадян до самостійного пенсійного страхування у недержавних пенсійних фондах. Це може відбуватися, наприклад, за допомогою пільгового оподаткування громадян – учасників недержавного пенсійного страхування.

Список використаних джерел: 1. Андрусенко Н. Недержавне пенсійне забезпечення: чому українці не хочуть бути багатими на старості літ [Електронний ресурс] / Н. Андрусенко. – Режим доступу : <http://pension.ukrinform.com>. 2. Базилевич В. Д. Страхова справа / В. Д. Базилевич, К. С. Базилевич. – К. : Знання, 2005. – 351 с. 3. Восковойніков В. Пенсійна система – 3-й рівень: чужому навчайтесь і свого не цурайтесь [Електронний ресурс] / В. Восковойніков. – Режим доступу : <http://pension.ukrinform.com>. 4. Говорушко Т. А. Страхові послуги : навч. посіб. / Т. А. Говорушко. – К. : Центр навч. літ., 2005. – 400 с. 5. Динь І. М. Проблеми функціонування недержавних пенсійних фондів в Україні : монографія / І. М. Динь. – Луцьк, 2006. – 332 с. 6. Електронна система оприлюднення інформації про діяльність недержавних пенсійних фондів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://npf.dfr.gov.ua>. 7. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [Електронний ресурс] : Закон України від 09.07.2003 р. № 1058–IV (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : www.liga-zakon.com.ua. 8. Про недержавне пенсійне забезпечення [Електронний ресурс] : Закон України від 09.07.2003 р. № 1057–IV (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : www.liga-zakon.com.ua.

Е.А. Рудко, студент

Научный руководитель: **М.А. Данилова**, магистр экономических наук, зав. кафедрой теоретической и прикладной экономики

Барановичский государственный университет, г. Барановичи, Беларусь

АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ РАЗВИТИЯ ЛОГИСТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Ключевые слова: логистика, планирование, транспортировка, готовая продукция, потребитель, логистические центры.

Логистика как наука разрабатывает научные принципы, методы, математические модели, позволяющие планировать, контролировать и управлять транспортированием, складированием и другими материальными и нематериальными операциями, совершаемыми в процессе: доведения сырья и материалов до производственного предприятия; внутривозвратной переработки сырья, материалов и полуфабрикатов; доведения готовой продукции (ГП) до потребителя в соответствии с его требованиями; передачи, хранения и обработки соответствующей информации [1].

Существует пять основных видов логистики:

– Закупочная логистика – это процесс обеспечения предприятия материальными ресурсами, размещение ресурсов на складах предприятия, их хранение и выдача в производство.

– Производственная логистика – это управление материальными потоками, в процессе прохождения его производственных звеньев, при движении от первичного источника сырья до готовой продукции.

– Распределительная логистика – это комплекс взаимосвязанных функций, реализованных в процессе распределения материального потока между различными оптовыми покупателями, т. е. в процессе оптовой торговли.

– Транспортная логистика – это управление транспортировкой грузов для того, чтобы снизить издержки транспорта и увеличить скорость доставки товаров.

– Информационная логистика – это та часть логистики, которая является связующим звеном между снабжением, производством и сбытом продукции и занимается организацией потока данных, которые сопровождают материальный поток в процессе его перемещения.

Беларусь – важнейшая транспортная артерия евразийского пространства. Ежегодно через территорию страны следует свыше 100 млн тонн европейских грузов, из них около 90 % – между Россией и ЕС. При этом республика в полной мере обеспечивает оперативность и безопасность транзита. Транспортные услуги оказываются железнодорожным, автомобильным, воздушным, речным и трубопроводным видами транспорта.

Географическое положение Беларуси весьма благоприятно для развития логистических центров на пути товаров между Европой и Азией [2].

С целью формирования логистической системы в нашей стране была утверждена Программа развития логистической системы Республики Беларусь до 2015 года. Одним из направлений этой программы является создание крупных логистических комплексов по всей стране.

Согласно разработанного документа на территории республики к 2015 году должны начать свою работу 50 логистических центров [3].

В настоящее время в Беларуси реализуются 46 инвестиционных проектов по созданию логистических центров, в том числе 36 – в соответствии с программой развития логистической системы до 2015 года.

В реализацию данных проектов в общей сложности привлечено более 2,18 трлн рублей.

Введено в эксплуатацию 12 центров: Минск – Белтаможсервис-1, Минск-Белтаможсервис-2, Транспортно-логистический центр СООО «Брествнештранс», ООО «Двадцать четыре», БЛТ-Логистик, Озерцо-Логистик, Минск – Кристалл, Торгово-логистический центр ООО «ИнтерСтройПортал Плюс», ФСК-Логистик, Евросклад Сервис, Логистический центр ЗАО «ЛЕКТ», Евроопт, склад 25 м кв.

Мировая практика показывает, что эффективное управление логистикой позволяет сократить время с момента заказа товара у поставщика до момента поступления на склад клиента,

существенно уменьшить запасы сырья и материалов на складах, оперативно получать информацию о местонахождении товара и повысить уровень логистического сервиса. Используя современные подходы к управлению материальными потоками, можно снизить совокупные логистические затраты на 15–20 %. Доказано, что сокращение логистических издержек на 1 % эквивалентно увеличению объема продаж на 10 %. Поэтому одна из первоочередных задач – добиться снижения затрат в конечной стоимости продукции. В Беларуси этот показатель стабильно высокий, порой он достигает 35 %, но в среднем составляет 20–25 % (для сравнения, в Китае – 14 %, в США и Канаде – 10 %, в странах ЕС – 11 %, что соответствует среднемировым данным) [4].

В целом для создания благоприятных условий инвестирования в строительство современных логистических центров в Республике Беларусь необходимо:

- упростить порядок выделения участков для строительства логистических центров, отменив аукционный порядок продажи земельных участков, сопряженный со значительными финансовыми затратами;
- разработать современные строительные нормы и правила (СНиП), регламентирующие требования к строительству зданий и сооружений логистической инфраструктуры, взамен еще действующих, но уже устаревших;
- упростить законодательство, регулирующее торгово-логистическую деятельность, устранить препятствия, мешающие развитию логистической отрасли, в том числе рассмотреть вопросы упрощения лицензирования, налогообложения, документального оформления логистических услуг;
- предоставить гарантии защиты права собственности и иностранных инвестиций.

Список использованных источников: 1. *Макркетинг* / Т. В. Алесинская, Л. Н. Дейнека, А. Н. Проклин, Л. В. Фоменко и др. ; под ред. В. Е. Ланкина. – Таганрог, 2006. – 304 с. 2. *Президент Республики Беларусь* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://president.gov.by/ru/economy_ru. 3. *Министерство транспорта и коммуникаций Республики Беларусь* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.mintrans.gov.by/ru/translogistic_306-ru/. 4. *Консалтинговая группа: здесь и сейчас* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.zis.by/publications/perspektiviyi-razvitiya-logistiki-v-belarusi>.

УДК 334.012.61-022.51(477.51)

С.Л. Шило, студент

І.М. Пліско, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЩОДО ПІДТРИМКИ РОЗВИТКУ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В ЧЕРНІГІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

Ключові слова: суб'єкти підприємництва, малий бізнес, бізнес-інкубатор, конкуренція, ринкове середовище.

З прийняттям у 2012 році Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» внесено зміни до Господарського кодексу України в частині визначення понять суб'єктів великого, малого та середнього підприємництва, які приведено у відповідність до класифікації ЄС. У 2012 році питома вага суб'єктів малого та середнього підприємництва становила 99,96 % від загальної кількості суб'єктів господарювання, що в цілому відповідає європейським стандартам.

У структурі вітчизняного підприємництва за розміром підприємств станом на 01.01.2013 р. частка малих підприємств становила 94,3 %, середніх – 5,5 % та великих – 0,2 %. Протягом останніх років ці показники не зазнали значних змін.

Формування конкурентоспроможної, соціально спрямованої економіки з розвиненим приватним сектором, його важливою складовою – підприємництвом, є пріоритетом економічної політики в Чернігівській області. Малий та середній бізнес як вагомий ринкоутворюючий чинник економіки характеризується раціональними формами управління, стимулює конкуренцію, сприяє послабленню монополізму, позитивно впливає на структуру господарства

та на якісну характеристику валового внутрішнього продукту, розширює сферу свободи ринкового вибору, забезпечує більш швидку реалізацію інновацій та розширення соціальної бази. Сучасному малому підприємництву притаманні свої особливості, переваги й недоліки. Показниками вагомої ролі бізнесу є, передусім, дані про його кількісні параметри. Так, за даними статистики у Чернігівській області на початок 2015 року налічувалось 5780 малих підприємств, 380 – середніх і 38 400 – фізичних осіб-підприємців [2].

Мале і середнє підприємництво розвивається майже у всіх галузях господарського комплексу області. За видами економічної діяльності традиційно найбільшою є частка підприємств, які діють у сфері торгівлі, обслуговування населення, сільському та лісовому господарстві. Крім того, вагома соціальна роль бізнесу визначається у його забезпеченні роботою працездатного населення області, створення нових робочих місць. Майже 80 % нових робочих місць, введених у дію протягом минулих років в області, створено у сфері малого бізнесу.

Отже, від розвитку малих підприємств залежить функціонування економіки як нашого регіону, так і всієї країни загалом. Однак в Україні поки що не розроблена чітка стратегія регулювання та не обґрунтована програма розвитку цієї форми господарювання. Так, недосконалою є система фінансування та матеріально-технічного забезпечення становлення і розвитку бізнесу, недосконалими залишаються правові й організаційні питання діяльності фірм. Для розвитку підприємницької діяльності в умовах економічної ситуації нашої країни дуже важливим є запровадження світового досвіду діяльності підприємств та можливість його запровадження в Україні.

Як свідчить світовий досвід, одним із найуспішніших шляхів розвитку і підтримки підприємництва є інкубація бізнесу, або надання підтримки суб'єкту підприємницької діяльності, що починає власний бізнес. Підтримка, яка забезпечується інкубацією, значною мірою допомагає початківцям набутти необхідного професіоналізму щодо вибраної сфери діяльності, сприяє подоланню ринкових і штучних бар'єрів під час створення бізнес-структури. За статистикою самостійно виживають у середньому близько третини створених фірм, а от серед тих, хто скориствовався підтримкою бізнес-інкубаторів, – стають успішними понад 85 % учасників [1].

Бізнес-інкубатори – це структури, що надають допомогу новим компаніям на етапі їх організації та становлення. У регіонах України подібні інфраструктурні механізми здебільшого відсутні. Тому ми пропонуємо організувати перший у Чернігівській області бізнес-інкубатор на базі Навчально-наукового інституту економіки ЧНТУ.

Цей бізнес-інкубатор може здійснювати такі функції:

- допомагати підприємцям-початківцям розробити Бізнес-план для власної справи;
- проводити аналіз ринкового середовища, в якому планує працювати підприємець;
- тимчасово, на етапі становлення бізнесу, надавати підприємцям-початківцям приміщення для офісу;
- надавати консультації щодо фінансування та кредитування справи, яка започатковується;
- надавати консультаційні послуги щодо ведення бухгалтерського обліку, оподаткування та звітування для підприємця-початківця;
- надавати інші консультативні послуги.

Отже, малий бізнес в Україні повинен підніматися до рівня розвинутих країн та становитися потужним двигуном економічного та соціального розвитку держави. Для цього необхідно створювати сприятливі умови для ведення бізнесу з боку державних інституцій та розвивати інфраструктурні механізми підтримки малого бізнесу такі, як бізнес-інкубатори.

Список використаних джерел: 1. Васильєва Л. М. Бізнес-інкубатор як форма й елемент інноваційної інфраструктури [Електронний ресурс] / Л. М. Васильєва. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/26_OINXXI_2009/Economics/52632.doc.htm. 2. Обласна програма розвитку малого і середнього підприємництва в Чернігівській області на 2015–2016 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cg.gov.ua/web_docs/1/2014/11/docs/prog2015-2016.doc. 3. Паламарчук О. Н. Особливості функціонування бізнес-інкубаторів в Україні [Електронний ресурс] / О. Н. Паламарчук. – Режим доступу : <http://qps.ru/DYgoK>.

СЕКЦІЯ 4
Міжнародний та національний досвід організації, функціонування та розвитку аудиту

УДК 657

В.В. Рядська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРИНЦИП НЕЗАЛЕЖНОСТІ СИСТЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

Ключові слова: аудит, суспільний нагляд, регулювання аудиторською діяльністю, незалежність аудиту.

Наявні наукові дослідження з питань регулювання аудиторської діяльності визначають дві принципові концепції: континентальну та англо-американську [1, с. 76]. Незалежно від застосовуваних концепцій організації аудиторської діяльності Директива 2006/43/ЄС та Регламент 537 вимагають забезпечення на рівні національних норм дотримання принципів суспільного нагляду. Відповідно до ст. 32 Директиви 2006/43/ЄС система суспільного нагляду повинна нести основну відповідальність за нагляд над: допуском та реєстрацією аудиторів та аудиторських фірм; впровадженням стандартів професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторських фірм та аудиту, а також системами безперервного навчання, забезпечення якості, розслідувань і санкцій. Поряд з цим система суспільного нагляду повинна мати право проводити розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а також право вживати відповідних заходів [2, ст. 32].

Аудиторська діяльність вважається одним із найбільш складних об'єктів для належного регулювання внаслідок того, що належна аудиторська практика передбачає формування складних суджень, ґрунтується на великих та різних за змістом масивах інформації, вимагає застосування цілого комплексу суміжних знань. Головна функція системи суспільного нагляду полягає у формуванні зовнішніх інституціональних умов для забезпечення принципу незалежності аудиторської діяльності. Таким чином, організація системи суспільного нагляду повинна бути підпорядкована двом основним принципам: принципу акумуляції достатнього експертного потенціалу, що передбачає забезпечення належної кваліфікації та достатнього досвіду осіб у сфері аудиторської діяльності, які залучаються до системи; принципу незалежності, яким передбачається прозорість функціонування та адекватне фінансування, яке гарантоване від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм.

Принцип незалежності системи регулювання аудиторської діяльності реалізується через забезпечення певних вимог, які об'єднують три групи факторів: організаційна складова, фінансова складова, монопольна складова.

Існування монопольної складової на рівні зовнішньої незалежності аудиту обумовлюється перш за все тим, що концентрація всіх регуляторних функцій та повноважень у межах однієї структури (Аудиторської палати України) фактично може створювати етичні конфлікти як у середовищі регулятора, так і між регулятором та сторонами, що пов'язані з виконанням та споживанням аудиторських послуг. Особливо це стосується таких сегментів, як: допуск на ринок аудиторських послуг, контроль якості аудиторських послуг, розгляд скарг та застосування дисциплінарних стягнень. Подолання монополії в регулюванні аудиторської діяльності повинно відбуватись через розподіл повноважень між компетентними органами на функціональній основі.

Організаційна складова незалежності системи суспільного нагляду аудиту визначається змістом формальних вимог до організаційно-правової форми та порядку створення органів суспільного нагляду. Діючий порядок формування складу регулятивного органу аудиторської діяльності містить передумови для формування етичних конфліктів, що безпосередньо впливає на його незалежність. По-перше, членом АПУ може бути висококваліфіковані аудитори, що відповідає принципу компетентності, згідно з яким регулювання аудиторської діяльності мо-

жуть здійснювати лише особи, що мають відповідну кваліфікацію та досвід роботи у професії. Проте поєднання професійної діяльності на ринку аудиторських послуг та виконання повноважень члена Аудиторської палати України створює багато загроз незалежності.

По-друге, до складу АПУ від державних органів делегуються представники центральних органів виконавчої влади, що забезпечують формування та реалізацію державної фінансової політики, державної політики економічного розвитку. Головна вада діючого порядку проявляється через відсутність спеціальних вимог до компетенції осіб, які делегуються до складу АПУ від державних органів. Крім того, існує проблема плинності, що прямо впливає на ефективність регуляторної функції. Через ці обставини створюються передумови для суперечностей у середині регулятора, коли прийняття рішення може здійснюватись без урахування реальних потреб як аудиторської практики, так і суспільства в цілому.

Подолання проблеми компетентності, як передумови забезпечення зовнішньої складової професійної незалежності в аудиті, може відбутись через імплементацію інституту непрактикуючого аудитора на рівні національного законодавства, що регулює аудиторську діяльність в Україні.

Третя складова зовнішньої незалежності – фінансова. Пряме фінансування суб'єктами аудиторської діяльності будь-якого органу, що входить до системи суспільного нагляду, створює загрози для незалежності такого органу. Саме тому Директива 2006/43/ЄС визначає, що система суспільного нагляду має адекватно фінансуватися. Таке фінансування має бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм [2, ст. 32]. З іншого боку, адекватне фінансування передбачає забезпечення достатнім обсягом коштів для оплати роботи висококваліфікованих фахівців, що будуть здійснювати свої повноваження в межах реалізації функцій відповідного органу. Інакше буде неможливо забезпечити належне виконання професійних обов'язків відповідними особами. Крім того, діяльність будь-якого компетентного органу, що входить до складу системи суспільного нагляду, повинна бути прозорою, що досягається через оприлюднення річних програм та звітів про результати діяльності.

Сучасна практика фінансування діяльності Аудиторської палати України ґрунтується на нормі ст. 14 Закону України «Про аудиторську діяльність». Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України є: плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю; плата за включення до Реєстру; добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України; інші джерела, не заборонені законодавством [3, ст. 14]. При цьому члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах. Недоліки порядку фінансування діяльності Аудиторської палати України особливо відчутні у процесі здійснення зовнішнього контролю системи якості аудиторських послуг.

Альтернативний підхід до порядку забезпечення діяльності системи суспільного нагляду повинен базуватись на впровадженні бюджетного фінансування в поєднанні із залученням додаткових джерел, які існують у теперішній час.

Список використаних джерел: 1. *Дорош Н. І.* Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с. 2. *Директива 2006/43/ЄС* Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844. 3. *Про аудиторську діяльність* : [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.

В.Г. Барановська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри економічного аналізу і контролю Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ЯКІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ

Ключові слова: внутрішній аудит, підрозділи внутрішнього аудиту, планування внутрішнього аудиту, організація внутрішнього аудиту, якість внутрішнього аудиту.

З 1 січня 2012 р. з метою посилення попереднього та поточного контролю за допомогою моніторингу законного та ефективного використання коштів і майна, а також оцінювання можливих ризиків у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади (ЦОВВ) почали функціонувати підрозділи внутрішнього аудиту. Від якості їх функціонування багато в чому залежить підвищення ефективності використання бюджетних коштів і надання органами державної влади суспільних послуг. Отже, оцінка якості їх функціонування підрозділів внутрішнього аудиту постійно перебувала в полі зору Державної фінансової інспекції України (ДФІУ), на основі якої за постановою Кабінету Міністрів України № 868 від 28 жовтня 2015 р. створена Державна аудиторська служба України.

За даними ДФІУ[1], на 01.07.2015 підрозділи внутрішнього аудиту (відповідні посади) функціонували у 49 із 63 ЦОВВ (78 %) та 23 із 25 ОДА (92 %, без урахування Ради міністрів Автономної Республіки Крим та Севастопольської МДА).

Втім, функціонування таких підрозділів супроводжується не лише їх неповною укомплектованістю, неподанням до ДФІУ встановленої звітності (9 із 61 ЦОВВ (15 %) – Мінінформполітики, Держслужба інтелектуальної власності, Держлікслужба, Держслужба контролю за наркотиками, Держфінмоніторинг, Держслужба ветеранів війни та учасників АТО, Держкіно, Держатомрегулювання, Укртрансінспекція, та 3 із 23 ОДА (13 %) – Житомирська, Луганська, Полтавська ОДА), а й численними недоліками у здійсненні внутрішнього аудиту, які негативно позначаються на якості останнього.

Так, до таких недоліків слід віднести:

– невідповідність кваліфікаційним вимогам 147 внутрішніх аудиторів (120 у системі ЦОВВ та 27 в ОДА), що становить 10 % від фактичної чисельності підрозділів внутрішнього аудиту (відповідних посад) у системі ЦОВВ та в ОДА;

– відсутність організаційної незалежності (самостійності) підрозділів внутрішнього аудиту (відповідних посад) у Держветфітослужбі, Держлісагентстві, Державному космічному агентстві та Вінницькій, Дніпропетровській, Запорізькій, Сумській, Тернопільській, Харківській, Чернівецькій, Чернігівській ОДА;

– здійснення внутрішніх аудитів на кшталт ревізій або аудитів окремих проблемних питань;

– покладення на підрозділи внутрішнього аудиту (відповідні посади) не притаманних діяльності з внутрішнього аудиту функцій, зокрема: виконання контрольно-наглядових функцій, кадрової роботи, ведення бухгалтерського обліку, вжиття заходів з питань запобігання та протидії корупції тощо;

– незацікавленість керівників ЦОВВ та ОДА у проведенні комплексних досліджень діяльності установи, внаслідок чого частка внутрішніх аудитів ефективності є дуже низькою (24 % у загальній сукупності проведених внутрішніх аудитів);

– не проведення внутрішнього аудиту (за I півріччя 2015 року не проведено жодного внутрішнього аудиту в Державіаслужбі, Укрдержархіві, Держрегуляторслужбі, Держспоживінспекції, Держпраці, Держекоінспекції, Нацдержслужбі, Черкаській та Чернігівській ОДА);

– неможливість внутрішніх аудиторів ЦОВВ та ОДА забезпечити систематичне проведення внутрішніх аудитів на всіх об'єктах та вплинути на стан фінансово-бюджетної дисципліни у відповідній галузі (1433 внутрішні аудиторів на 20 595 об'єктів внутрішнього аудиту).

Здійснені ДФІУ у I півріччі 2015 р. оцінювання якості внутрішнього аудиту в Державному космічному агентстві, Міненерговугіллі, Мінінфраструктури, МЗС, а також дослідження окремих питань з внутрішнього аудиту в Мінкультури засвідчили:

– недотримання вимог законодавства з внутрішнього аудиту (за незмінної кількості об'єктів аудиту та збільшенні майже вдвічі обсягів фінансування з державного бюджету в Державному космічному агентстві знижено статус підрозділу з відділу до сектору та вдвічі скорочено чисельність працівників);

– неналежне планування внутрішнього аудиту (через невизначення внутрішніми документами основних принципів планування діяльності з внутрішнього аудиту в Державному космічному агентстві фактично відсутня система планування роботи підрозділу, оскільки не було визначено дієвих критеріїв при практичному відборі об'єктів до планів внутрішніх аудитів); несвоєчасне затвердження керівником установи планів внутрішнього аудиту та змін до них; недотримання процедури погодження планів та змін до них; невідповідність тем аудитів їх напрямам, визначеним Стандартами внутрішнього аудиту;

– відсутність системи оцінювання ризиків (внаслідок чого неможливо здійснювати ризикоорієнтовний відбір об'єктів до планів, що, зі свого боку, створювало передумови для: неохоплення внутрішнім аудитом проблемних питань як у галузі загалом, так і в діяльності підконтрольних підприємств, установ і організацій; численних позапланових доручень і, як наслідок, – до системного невиконання планів (наприклад, частка позапланових аудитів у Мінінфраструктури та МЗС – 78 % та 60 % від загальної кількості проведених аудитів у 2014 р. відповідно);

– недоліки у проведенні, документуванні та реалізації результатів здійснюваних підрозділами внутрішнього аудиту досліджень (фактично вони були аналогами ревізій фінансово-господарської діяльності суб'єктів. До того ж аудиторські рекомендації, які надавали підрозділи внутрішнього аудиту, не відповідали вимогам Стандартів внутрішнього аудиту, оскільки не містили конкретних пропозицій щодо налагодження системи внутрішнього контролю, запобігання виникненню порушень надалі, а в багатьох випадках – навіть не визначали шляхів усунення виявлених порушень).

Поліпшенню ж якості внутрішнього аудиту в органах державної влади сприятиме:

– підготовка за підтримки голландських експертів Методичних вказівок з внутрішнього аудиту, які міститимуть роз'яснення основних аспектів діяльності з внутрішнього аудиту, передбачених Стандартами внутрішнього аудиту (починаючи від організаційних засад і закінчуючи звітуванням про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту), а також коментарі щодо відповідності Національних стандартів внутрішнього аудиту Міжнародним стандартам внутрішнього аудиту);

– систематизація навчального процесу державних внутрішніх аудиторів за відповідними рівнями підготовки внутрішніх аудиторів органів державної влади;

– проведення тренінгів і семінарів з внутрішнього аудиту;

– здійснення пілотних проектів з внутрішнього контролю й аудиту;

– продовження практики підготовки і надсилання на адресу органів державної влади листів про типові недоліки та порушення під час реалізації функції внутрішнього аудиту за результатами проведених оцінок якості внутрішнього аудиту, внесення змін до Стандартів внутрішнього аудиту, а також роз'яснювальних листів на запити органів державної влади щодо діяльності підрозділів внутрішнього аудиту;

– здійснення Державною аудиторською службою України консультативної допомоги органам державної влади у здійсненні внутрішнього аудиту; оприлюднення інформації з питань з розвитку ДВФК в Україні на її офіційному сайті.

Список використаних джерел: 1. *Звіт* про стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні за I півріччя 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/111577>.

Н.О. Бугай, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК НЕВІД'ЄМНІСТЬ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ

Ключові слова: внутрішній аудит, система управління ризиками, підприємство, діяльність.

Нестабільність економічних умов в Україні несприятливо впливають на фінансово-господарську діяльність підприємств країни. Подальша ескалація кризи загрожує скороченням надходжень інвестицій в Україну, впливом іноземної валюти, подорожчанням позик, ускладненням рефінансування зовнішньої заборгованості тощо. Фінансові умови погіршилися, а ризики зменшення темпів економічного зростання дедалі збільшуються.

Така ситуація викликає невиконання запланованих управлінським персоналом підприємств завдань щодо розвитку власного бізнесу. Тому для забезпечення успішного свого функціонування вони повинні більше уваги надавати оцінюванню ризиків, які впливають на їхню діяльність.

Варто зазначити, що розвиток ринкових відносин, існування недержавної форми власності суттєво змінили систему економічного контролю в Україні, важливою складовою якої є внутрішній аудит. Основні факти господарського життя у багатьох випадках сполучені з можливими різного роду ризиками. Тому впровадження у практику підприємств системи управління ризиками дозволяє забезпечити стабільність їхнього розвитку, підвищити обґрунтованість прийняття правильних управлінських рішень у ризикових ситуаціях, поліпшити фінансове становище за рахунок здійснення всіх видів діяльності в контрольованих умовах.

Отже, діяльність будь-якого підприємства нерозривно пов'язана з ризиками, притаманними всім сегментам підприємництва. Тому всі організації у процесі реалізації своїх планів систематично стають перед необхідністю управління різного роду ризиками.

Основна передумова управління ризиками полягає в тому, що кожне підприємство функціонує, щоб створювати вартість для сторін, зацікавлених у його діяльності. Всі підприємства стикаються з невизначеністю, і завданням керівництва є ухвалення рішення про рівень невизначеності, з яким підприємство мусить змиритися, прагнучи своєї мети – збільшити вартість для зацікавлених сторін. Невизначеність, з одного боку, таїть у собі ризик, а з іншого – відкриває певні можливості, тому вона може призвести як до зниження, так і до збільшення вартості.

Все-таки можна стверджувати, що можливості, які відкриваються процесом управління ризиками підприємства, сприяють керівництву в досягненні цільових показників прибутковості та рентабельності, а також у запобіганні нераціонального використання ресурсів. Процес управління ризиками допомагає забезпечити ефективний процес складання фінансової звітності, а також дотримання законодавчих і нормативних актів, уникнути нанесення шкоди репутації підприємства та пов'язаних з цим наслідків.

Таким чином, процес управління ризиками дозволяє керівництву досягати своїх цілей і при цьому уникати прорахунків і несподіванок [2, с. 7]. А оскільки, основну роль у процесі управління ризиками відіграє саме внутрішній аудит, то від його ефективної організації залежить весь процес управління ризиками підприємства.

За останні роки підприємства стали пристосовуватися до нових реалій – діяльності в умовах кризи. При сучасній економічній ситуації, коли і зовнішнє, і внутрішнє середовище будь-якого підприємства стикаються з різноманітними ризиками (падіння попиту, втрата ліквідності, збої в поставках сировини і матеріалів, труднощі з кредитуванням, зростання внутрішньої напруженості). Тому в сучасних умовах роль внутрішнього аудиту стає як ніколи важливою.

Отже, варто зазначити, що для підприємств України актуальним стає оволодіння навичками зменшення ймовірності настання ризикових подій, адже система управління ризиками дозволяє суб'єктам господарювання зміцнити конкурентні позиції. Суттєву роль у цьому процесі виконують внутрішні аудитори [1, с. 16].

Перед керівниками підприємств виникають завдання прогнозування, оцінювання ризиків і створення ефективної системи управління. Внаслідок цього, в цих умовах зростає роль підсистеми внутрішнього аудиту – ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту.

Будь-які підприємства, установи вибирають модель організації служби внутрішнього аудиту самостійно. Структури взаємозв'язків, що визначають організаційний статус служби внутрішнього аудиту в процесі її функціонування, характеризуються як лінійні з жорсткою вертикальною системою підпорядкування. Рішення про створення служби внутрішнього аудиту приймає безпосередньо наглядова рада підприємства. Служба внутрішнього аудиту підпорядковується тільки наглядовій раді, що надає діяльності служби організаційної незалежності в корпоративній системі управління [3, с. 189].

До складу підрозділу може входити два сектори: внутрішнього аудиту та внутрішнього аудиту управління ризиками. Працівники першого сектору виконують аудит за всіма видами основної та допоміжної діяльності. А фахівці сектору внутрішнього аудиту управління ризиками здійснюють ідентифікацію ризиків діяльності, їх аналіз, управління та визначення остаточного ризику підприємства.

Завдання внутрішнього аудиту щодо системи управління ризиками складається з надання обґрунтованої впевненості власникам та менеджерам у тому, що розроблена ними стратегія запобігання ризикам адаптована до особливостей функціонування підприємства та є ефективною.

Але, незважаючи на те, що процес управління ризиками надає вагомі переваги, він має також і обмеження. Основні обмеження пов'язані з тим фактом, що суб'єктивне судження у прийнятті правильних управлінських рішень може бути помилковим, контрольні процедури можуть бути не виконані через змову двох або більше осіб, а керівництво може знехтувати рішеннями з управління ризиками. Ці обмеження не дозволяють наглядовій раді та вищому менеджменту мати абсолютну впевненість у досягненні поставлених цілей.

Проте згідно з вищевикладеним можна зробити висновок, що впровадження у практику підприємств системи управління ризиками все-таки, певною мірою, дозволяє забезпечити стабільність їхнього розвитку, підвищити обґрунтованість прийняття правильних управлінських рішень у ризикових ситуаціях, поліпшити фінансове становище за рахунок здійснення всіх видів діяльності в контрольованих умовах.

Список використаних джерел: 1. *Каменська Т. О.* Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / Т. О. Каменська ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 40 с. 2. *Комітет спонсорських організацій комісії Тредвея // Концептуальна основа управління ризиками організацій – 2004.* 3. *Сметанко О. В.* Теорія та практика внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : монографія / О. В. Сметанко ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2014. – 436 с.

УДК 657.6

І.Д. Голяш, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Л.А. Будник, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТУ

Ключові слова: якість аудиту, контроль, система контролю якості, суб'єкт аудиторської діяльності.

Забезпечення якості є основним професійним принципом, який дає гарантію громадськості та наглядовим органам у тому, що аудитори та аудиторські фірми у своїй роботі дотримуються встановлених стандартів та етичних норм. Висока якість аудиту є свідченням того, що аудиторська перевірка проведена належним чином, а аудиторський звіт відображає всі суттєві викривлення звітності.

В якості проведення аудиторських перевірок та надання послуг зацікавлені як замовники, так і безпосередньо аудитори. Проте є випадки, коли з метою збільшення свого прибутку окремі аудиторські фірми порушують законодавчі та етичні норми. Деякі аудиторські фірми за символічну плату погоджуються висловити свою думку та відобразити її в аудиторському звіті без проведення достатніх процедур або одночасно з підготовкою електронної версії річного звіту підприємства. Існує також практика повернення управлінському персоналу, який запросив аудиторів, досить значних сум. Підтвердження незалежними аудиторами недоосто-

вірної інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємств може спричинити прийняття необґрунтованих рішень та призвести до серйозних економічних втрат.

Дієвим методом забезпечення якості аудиту є контроль. Підставою для посилення контролю за якістю аудиторських перевірок та послуг стали найбільші у світовій історії скандали зі звітністю великих транснаціональних компаній «Enron», «Parmalat» та інших. Підтвердження фальсифікованої фінансової звітності цих компаній, яка містила значні викривлення та перекошування, ввело в оману інвесторів та призвело до економічних втрат у розмірі сотень мільйонів доларів [1].

Проблема контролю якості аудиту існує не тільки в зарубіжній практиці, але й в Україні. Як зарубіжний, так і вітчизняний аудит має два рівні контролю якості: зовнішній і внутрішній.

Зовнішній контроль здійснюється на основі чинного законодавства України і містить у собі:

– узагальнення офіційної інформації про стан аудиторської діяльності в Україні на основі отримання звітності від суб'єктів аудиту за формою № 1-аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги», що дозволяє проводити аналіз ринку аудиторських послуг;

– моніторинг з питань якості аудиторських послуг;

– перевірку якості аудиторських послуг за планом зовнішніх перевірок систем контролю якості;

– додаткові процедури щодо забезпечення контролю якості та дисциплінарні заходи за наслідками контролю;

– інформування суспільства про функціонування системи контролю якості аудиторських послуг в Україні тощо [2].

Зовнішній контроль передбачає застосування до всіх аудиторських фірм та аудиторів системи забезпечення якості аудиторських послуг, яка має таку організаційну структуру: Аудиторська палата України, Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики, Комітет з контролю якості аудиторських послуг, Уповноважені контролери, Уповноважені з контролю якості організації, Дисциплінарна комісія.

Зовнішній контроль системи якості суб'єкта аудиторської діяльності повинен передбачати такі напрямки перевірки:

1. Дотримання суб'єктом аудиторської діяльності вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» щодо умов здійснення аудиторської діяльності.

2. Відповідальність керівництва за організацію контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

3. Дотримання етичних вимог.

4. Політика та процедури щодо людських ресурсів.

5. Політика та процедури прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом.

6. Політика та процедури щодо виконання завдання з надання впевненості.

7. Політика та процедури моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості [3].

Протягом останнього десятиріччя в Україні з метою підвищення ефективності зовнішнього контролю якості аудиту зроблено чимало, проте без налагодженого внутрішньофірмового контролю досягти бажаних результатів неможливо. Ефективність такого контролю, а також процедур контролю якості в аудиторській фірмі повинні бути основним мотивом вибору господарським суб'єктом цієї фірми [4].

Внутрішньофірмовий контроль повинен зосереджувати увагу на чинники, які впливають на якість проведення аудиторських перевірок та надання послуг:

– дотримання аудиторами етичних вимог;

– професіоналізм аудиторів та наявність у них відповідних умінь і навичок, необхідних для належного виконання своїх обов'язків;

– відповідність кваліфікації аудиторів особливостям завдань, які вони виконують;

– обов'язковість виконання процедур підбору і відхилення клієнтів;

– перевірка надійності та ефективності функціонування внутрішньофірмової системи контролю якості роботи;

– посилення відповідальності аудиторів за неналежне виконання покладених на них обов'язків тощо.

Підвищення ефективності внутрішньофірмової системи контролю якості аудиту є важливим завданням на найближчу перспективу. Одним із основних шляхів її вирішення є розроблення внутрішньофірмових стандартів. Великі аудиторські фірми мають відповідні методики, які є їх інтелектуальною власністю і не доступні для широкого загалу.

Застосування внутрішньофірмових стандартів дасть змогу аудиторським фірмам не тільки поліпшити якість аудиторської діяльності, але й забезпечить неухильне дотримання вимог діючих аудиторських стандартів, знизить трудомісткість аудиту на окремих ділянках перевірки, збільшить обсяг виконуваних аудиторських робіт, удосконалив технологію організації аудиту [5].

Вважаємо, що у сучасних умовах забезпечення ефективності системи контролю якості аудиту є нагальною необхідністю, яка підвищить довіру клієнтів до аудиторської діяльності.

Список використаних джерел: 1. Козак В. Є. Контроль якості аудиторських послуг в Україні / В. Є. Козак, А. А. Пономарьов // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. – С. 220–223. 2. Даніленко О. Організація системи контролю якості в аудиторських фірмах / О. Даніленко // Аудитор України. – 2014. – № 7–8. – С. 39–50. 3. Додаток до Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/>. 4. Гринь В. П. Комплекс заходів щодо формування системи контролю якості аудиторських послуг / В. П. Гринь // Економіка і регіон: Полтава. – 2011. – № 4 (31). – С. 221–225. 5. *Аудит* : навчальний посібник / за ред. д.е.н., проф. М. С. Пушкаря. – Тернопіль : Карт-бланш, 2014. – 275 с.

УДК 004.6:657.6

І.І. Матієнко-Зубенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту

В.І. Галицька, студент

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ *BIG DATA* В ОБЛІКУ Й АУДИТІ

Ключові слова: облік, аудит, аналітична інформація, інформаційні технології, великі дані (*Big Data*).

Сьогодення характеризується стрімким зростанням обсягів структурованих і неструктурованих даних, великою кількістю джерел їх виникнення. Вважають, що нині, на початку «ери великих даних», усе людство виробляє близько 2,5 квінтільйонів байт інформації в день [8]. Для своєчасного та якісного прийняття управлінських рішень суб'єкти господарювання намагаються оперативно отримати з таких даних цінну аналітичну інформацію. Але під час оброблення різнотипних даних основними перепонами на цьому шляху є відсутність методів аналізу, потреба у значних людських ресурсах для підтримки цього процесу, висока обчислювальна складність наявних алгоритмів аналізу [7].

Останнім часом отримання бізнес-значущих даних з величезних обсягів різномірної інформації уможлиблюється завдяки економічно доцільному їх обробленню за методами і технологією «Великих даних (*Big Data*)». Концепції «*Big data*» присвячені роботи багатьох зарубіжних учених (К. Лінч, В. Майєр-Шенбергер, К. Кук'єр, С. Бухгольц та ін.), тоді як вітчизняними науковцями ця тема тільки починає досліджуватися.

Використання *Big Data* в економіці має за мету підвищення ефективності оброблення даних, суттєве скорочення його тривалості без втрати якісних показників та збільшення аналітичності. Результати дослідження *Bain & Company* понад 400 великих компаній свідчать про отриману ними значну перевагу над конкурентами саме завдяки використанню найсучасніших можливостей аналітики. Такі компанії удвічі частіше потрапляють у верхній кuartиль фінансових показників у своїх галузях; у п'ять разів частіше приймають рішення набагато швидше, ніж конкуренти на ринку; утричі частіше виконують рішення належним чином; удвічі частіше використовують дані під час регулярного прийняття рішень [3]. За даними дослідження компанії *SAS Institute*, 71 % представників малого і середнього бізнесу ще не виробили стратегію використання *Big Data*, оскільки згідно з тим же дослідженням *SAS*, 21 %

опитаних компаній недостатньо добре уявляють собі, що таке великі дані [2]. Значна частина бізнес-середовища поки що недооцінює можливість маніпулювання великими даними, виходячи із припущення, що інформація – дефіцитний ресурс, закріпивши практику роботи з неповною інформацією в нормах, процесах і структурах стимулювання [5].

Ринок аналітики великих даних швидко зростає і, згідно з прогнозами, досягне 23 млрд доларів США до 2016 року (IDC 2013). Використання таких даних сприяє пошуку ідей, які зможуть змінити компанію без загрози для відносин з клієнтами і не наражаючись на неприйнятні ризики. Досвід провідних європейських країн, США та Канади свідчить про те, що *Big Data* сприяють переосмисленню бухгалтерами і фінансовими фахівцями своєї діяльності, надають їм можливість у майбутньому взяти на себе в компанії більш стратегічні ролі і функції [1]. На сьогодні *Big Data* поки мало адаптовані до вимог, установлених системою бухгалтерського обліку щодо інформації. Але з розвитком цієї технології інструменти аналізу даних стають більш витонченими, формати даних примножуються, завдяки хмарним обчисленням оброблення та аналіз даних прискорюються, стають економічнішими, ефективнішими і керованішими. Використання великих даних у процесі прийняття рішень та управлінні ризиками компаній також вимагають від їх бухгалтерів відповідних навичок та компетенцій.

Існують певні перешкоди для успішної імплементації великих обсягів даних і аналітики в аудиторську діяльність. Основними із них фахівці вважають великі витрати компаній на захист своїх даних, наявність у клієнтів різного прикладного програмного забезпечення з ведення бухгалтерського обліку, необхідність збалансованості в отриманні аналітичних даних тощо. Різні набори та типи даних цих систем збільшують обсяги інформації й ускладнюють її відбір у *Big Data*.

E&Y вбачає не тільки технологічні перешкоди для повноцінного використання *Big Data* в аудиті, а й відсутність певних розпоряджень з приводу того, що ці дані обов'язково повинні бути доступні для аудиторів. Як тимчасове рішення, E&Y пропонує інтеграцію великих даних і аналітики у процесі аудиту, тоді як кінцевою метою має бути наявність «розумних» додатків, які б функціонували в межах центрів оброблення даних компаній [9]. Крім аналітичних інструментів нового покоління, величезної пропускну здатності засобів комунікації, потрібні і сучасні суперкомп'ютери, які утворюватимуть величезні обчислювальні потужності та сприятимуть швидкому і якісному обробленню великих даних.

Чинні стандарти аудиту, які регламентують аудиторські процедури, повинні бути змінені та включати поняття *Big Data* і «безперервний аудит», заохочувати аудиторів використовувати технології, які підвищують впевненість за межами мінімально необхідного рівня [10]. Аудитори повинні роз'яснювати своїм клієнтам переваги безперервного аудиту, зокрема за рахунок зниження помилок і ризику.

Отже, роль бухгалтерів і аудиторів набуватиме все більшого значення при встановленні якості та етичних стандартів для інформації, що використовується компаніями при прийнятті стратегічних рішень. Вони повинні активно сприяти використанню технології великих даних та перетворенню величезної кількості інформації в дієві ідеї, виступати в ролі зберігачів нефінансової інформації, оскільки дедалі більше компаній будуть шукати способи розроблення нових продуктів і послуг на основі даних, якими вони володіють, зокрема в контексті забезпечення приватності й етичного використання даних [1].

Список використаних джерел: 1. «Великі дані»: можливості і виклики. Звіт Futures Company від імені ACCA та IMA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nctbpu.org.ua/userfiles/file/analitics/big_data_its_power_and_perils_ua.pdf. 2. Великі дані приходять на допомогу малому та середньому бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://it-ua.info/news/2014/04/25/velik-dan-prihodyat-na-dopomogu-malomu-ta-serednomu-bznesu.html>. 3. Великі дані: організаційний виклик [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.microsoft.com/enterprise/uk-ua/it-trends/big-data/articles/big-data-the-organizational-challenge.aspx#fbid=h6qboki-ymG>. 4. Зибарева О. В. Актуалізація концепції «Великі дані» (англ. Big Data) в умовах поширення інформаційного суспільства [Електронний ресурс] / О. В. Зибарева, І. П. Кравчук. – Режим доступу : file:///C:/Documents%20and%20Settings/User12/%D0%9C%D0%BE%D0%B8%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%8B/Downloads/eui_2015_1_15.pdf. 5. Мейер-Шенбергер В. Большие данные. Революция, которая изменит

то, как мы живем, работаем и мыслим / В. Мейер-Шенбергер, К. Кукьер ; пер. с англ. Инны Гайдюк. – М. : Мани, Иванов и Ферберг, 2014. – 240с. 6. *Мифы* и легенды про Big Data [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://habrahabr.ru/company/beeline/blog/218669/>. 7. *Шаховська Н.* Великі дані як інформаційна технологія [Електронний ресурс] / Н. Шаховська, В. Москалюк. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/24884/1/87-188-189.pdf>. 8. *Що означають* терміни «великі дані» та «ера великих даних» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ftp.chernigov.ua/news/info-tehnology/3265-sho-oznachaut-termini-veliki-dani-ta-era-velikih-danih.html>. 9. *Matthew Heller.* EY Sees Barriers to Use of Big Data for Audits [Електронний ресурс] / *Matthew Heller.* – Режим доступу : <http://ww2.cfo.com/auditing/2015/04/ey-sees-barriers-use-big-data-audits/>. 10. *Maria L. Murphy.* How to prepare for auditing in a digital world of Big Data [Електронний ресурс] / *Maria L. Murphy.* – Режим доступу : <http://journalofaccountancy.com/news/2014/oct/201411104.html>.

УДК 330.131.7:336.148

М.О. Никонович, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансового аналізу і контролю Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ВИЗНАЧЕННЯ РИЗИКУ НЕЕФЕКТИВНОСТІ КОНТРОЛЮ

Ключові слова: система внутрішнього контролю, система обліку, помилка, викривлення, напрями контролю, ризик неефективності контролю.

Ризик неефективності контролю оцінюється через ймовірність того, що клієнт, запроваджуючи певну політику контролю і здійснюючи відповідні процедури, не виявить суттєві помилки в системі бухгалтерського обліку. Щоб оцінити такий ризик, аудитор повинен перш за все знати, які види помилок і викривлень інформації можуть з'явитись у тому чи іншому рахунку або класі господарських операцій. Ці помилки можуть бути згруповані за такими основними категоріями:

- записані господарські операції, які не були здійснені (наприклад, продажі і зобов'язання неіснуючих замовників);
- фактично здійснені господарські операції не записані на рахунках (наприклад, не зафіксоване відвантаження партії товару замовнику);
- здійснені і записані несанкціоновані господарські операції (наприклад, продаж у кредит не санкціонований, але товари відвантажені, а замовнику виставлений рахунок без вимоги попередньої оплати);
- записані суми не точні (наприклад, замовнику виставлений рахунок і записана неправильна сума продажу, оскільки відвантажена кількість і кількість у рахунку не збігаються і зафіксована ціна за одиницю іншого товару);
- господарські операції зареєстровані не на тих рахунках (наприклад, продаж товарів філії облікований як продаж стороннім особам, а не як міжфірмова реалізація, або сума занесена не на той дебіторський рахунок);
- облік господарських операцій не завершений (наприклад, дані про продажі в цілому записані на контрольний дебіторський рахунок, але деякі з них не відображені на індивідуальних рахунках дебіторської заборгованості);
- господарські операції обліковані не в тому періоді (наприклад, відвантаження товарів у січні записані як продажі, і пред'явлення рахунків до сплати віднесено за грудень. Відвантаження за грудень записані як продажі січня, і пред'явлення рахунків до сплати відмічене за січень).

Ймовірні також помилки в бухгалтерському обліку і при складанні звітності, які не може виявити клієнт, оскільки жодна система контролю не може бути цілком ефективною. Тому певний ризик наявний у будь-якій системі контролю: ефективні системи контролю мають відносно низький ризик, менш ефективні – відносно високий. Отже, до завдань оцінювання ризику входить з'ясування того, що робить клієнт для попередження, виявлення і виправлення потенційних помилок і викривлень інформації, які можуть з'явитись у фінансовій звітності. Слід зазначити, що якщо всі процедури і політика клієнта спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок і викривлень інформації, то це дозволяє забезпечити збереженість активів і складати фінансову звітність відповідно до встановлених вимог.

Аудитор повинен оцінити контрольне середовище, систему обліку і процедури контролю, які клієнт використовує, щоб попередити, виявити і виправити потенційні помилки і викривлення інформації, що входять до зазначених категорій. Якщо системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта не є дієвими або оцінка цих систем недоцільна, ризик засобів контролю (за деякими або всіма твердженнями фінансової звітності) оцінюється аудитором як високий. Це означає, що рівень ризику під час проведення аудиторської перевірки, у цьому випадку, можна знизити тільки завдяки тестуванню по суті. Аудитори можуть перевіряти організацію й ефективність системи контролю для підтвердження або зниження попередньої оцінки ризику системи контролю і зменшення обсягу аудиторських процедур по суті. Результатами цього оцінювання є:

- зміна аудиторської програми;
- часткове виконання функцій аудитора з виявлення помилок і викривлень інформації;
- розроблення пропозицій щодо покращення системи контролю;
- викладення у випадку необхідності «обставин, які підлягають повідомленню».

Аудиторська програма дуже важлива, оскільки вона являє собою план отримання необхідної інформації, що підтверджує дані фінансової звітності.

Оцінка ризику неефективності контролю пов'язана з аудиторською програмою через узгодження одного або декількох напрямів контролю (реальність, повнота, санкціонування, точність, класифікація, облік, періодизація), для досягнення яких застосовуються процедури контролю, з одним або декількома твердженнями фінансової звітності. Клієнт повинен реалізувати всі напрями контролю, щоб забезпечити правильність сальдо рахунків. Реалізація напрямів контролю пов'язана з ймовірністю суттєвої помилки у фінансовій звітності. Так, клієнт може мати ефективну систему контролю за реальністю зареєстрованих продаж та отриманням грошових коштів, санкціонуванням і обліком операцій у відповідному періоді. Тоді ризик неефективності контролю продаж і рахунків до отримання оцінюється як низький.

Однак аудитор може виявити, що не всі, а лише деякі напрями контролю реалізовані щодо конкретних рахунків. Наприклад, при описаній вище ситуації може бути відсутній контроль за повнотою обліку продаж і сум на рахунках до отримання. В цьому випадку аудиторська програма може бути змінена: більш уваги буде приділено перевірці повноти обліку на рахунках до отримання, оскільки ризик неефективності контролю дуже високий. Що стосується перевірки існування рахунків до отримання, програма залишається незмінною, оскільки ризик низький.

Кінцеве оцінювання системи внутрішнього контролю клієнта – визначення рівня ризику неефективності контролю за всіма напрямками. Ця оцінка виражає думку аудитора про ефективність системи контролю клієнта. Крім того, аудитор повинен оцінити ризик системи внутрішнього контролю, пов'язаний з ймовірністю виникнення суттєвих помилок і викривлень інформації в системі обліку. Такий ризик зазвичай важко оцінити, і аудитор розглядає його у комбінації з оцінкою ризику неефективності контролю. При цьому слід пам'ятати, що система контролю починає працювати тільки у разі появи помилок у системі обліку. Оцінювання ризику неефективності контролю завершено, коли аудитором виявлена ймовірність (у кількісному вираженні або описово) того, що наявні у клієнта політика і процедури контролю не можуть виявити суттєві помилки в інформації і її викривлення.

Оцінювання ризику неефективності контролю пов'язане з професійною інтуїцією. Аудитори стикаються з необхідністю проведення оцінювання ризику двох типів. Найбільш суттєвим з них вважається заниження ризику неефективності контролю. Водночас, вплив помилок у процесі оцінювання ризику на результати аудиторської перевірки вивчені недостатньо. Це приводить до того, що аудитори при визначенні значення допустимих відхилень для кожного рівня ризику повинні певною мірою спиратись на професійну інтуїцію.

У випадку заниження ризику неефективності контролю аудитори надлишково покладаються на діючу систему контролю і приділяють перевірці відповідних сальдо рахунків менше уваги, ніж це необхідно. Можливість заниження ризику пов'язана з неправильною оцін-

кою системи контролю, яка відбивається на всіх стадіях аудиторської перевірки сальдо рахунків, наприклад, на визначенні обсягу вибірки.

Ймовірність завищення ризику неефективності контролю потребує глибокого вивчення методів статистичного оцінювання. Єдиний шлях уникнути завищення ризику неефективності системи контролю – це збільшити обсяг вибірок, що підлягають аудиторській перевірці. Така стратегія допускає появу одного або декількох винятків без виходу верхньої межі вибіркового оцінювання за допустимий рівень. Основна ідея полягає в тому, що навіть гарній системі контролю притаманні одиничні відхилення.

УДК 657

О.Б. Пугаченко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

ЗМІСТ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ, АУДИТУ, ОГЛЯДУ, ІНШОГО НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА СУПУТНІХ ПОСЛУГ У ЧАСТИНІ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТАМИ ЧИ ОГЛЯДАМИ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Ключові слова: аудит, огляд, надання впевненості, Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Міжнародний стандарт з надання впевненості, МСЗНВ.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики (видання 2006 року) містили розділ «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації», який включав два стандарти: Міжнародний стандарт з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації» з 57 параграфів [1, с. 1093–1112] та Міжнародний стандарт з надання впевненості 3400 (раніше МСА 810) «Перевірка прогнозної фінансової інформації» з 33 параграфів [1, с. 1113–1122]. До складу редакційної колегії входили: Н.І. Гаєвська, І.І. Пилипенко, О.Ю. Редько, О.Г. Величко, Б.В. Лукасевич, Ф.Ф. Бутинець, О.А. Петрик, О.Л. Ольховікова, Н.Є. Ружковська, Л.Я. Довгорука.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 року), у частині розділу «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації» [2, с. 309–389], у порівнянні з виданням 2006 року, доповнено Міжнародним стандартом завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» [2, с. 340–389]. МСЗНВ 3402 містить: 56 параграфів; матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали Д1-Д53; 3 додатки. Цей стандарт набував чинності для звітів з надання впевненості аудитора організації, що надає послуги, які охоплюють періоди, що закінчуються 15 липня 2011 року або пізніше. Редакційна колегія була у складі: І.І. Нестеренко (голова), І.І. Пилипенко, В.В. Сопко, Н.І. Гаєвська, І.М. Павлова, І.В. Таран, В.Г. Легка, С.Я. Зубілевич, С.А. Балченко, О.О. Гаврилюк.

У Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, які було видано у 2012 році, розділ «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації» [3, с. 89–172] подібний до видання 2010 року. Склад редакційної колегії 2012 року такий: Н.І. Гаєвська, В.В. Галасюк, В.В. Дабіжа, С.Я. Зубілевич, О.Я. Кузуб, В.Г. Легка, І.І. Нестеренко (голова), А.В. Пархоменко, І.І. Пилипенко, І.В. Таран.

Аудиторська палата України рішенням від 24.12.2014 року № 304/1 затвердила для обов'язкового застосування при виконанні завдань з 1 січня 2015 року як національні стандарти аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2013 року).

У виданні 2013 року завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації, представлено у вигляді стандартів 3000-3699 – Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), зокрема: 3000-3399 – застосовні до всіх завдань з надання впевненості (3000 – «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи

оглядами історичної фінансової інформації»); 3400-3699 – Стандарти для спеціалізованих сфер (3400 – «Перевірка прогнозової фінансової інформації» (раніше МСА 819), 3402 – «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги», 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії») [4, с. 89–300]. Тобто видання 2013 року було доповнено МСЗНВ 3410 та МСЗНВ 3420. Так, МСЗНВ 3410 включає: 78 параграфів; матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали Д1-Д152; 2 додатки [4, с. 174–264], і чинний для звітів із завдання з надання впевненості за періоди, що закінчуються 30 вересня 2013 року або пізніше. МСЗНВ 3420 чинний для звітів із завдання з надання впевненості за періоди, що закінчуються 31 березня 2013 року або пізніше та містить 35 параграфів, матеріали для застосування й інші пояснювальні матеріали Д1-Д57 та 1 додаток [4, с. 265–300]. Склад редакційної колегії 2013 року майже ідентичний 2012 року, зокрема: Н.І. Гаєвська, В.В. Галасюк, В.В. Дабіжа, С.Я. Зубілевич, О.Я. Кузуб, Т.В. Куреза, В.Г. Легка, І.І. Нестеренко (голова), А.В. Пархоменко, І.В. Таран.

У кожному МСЗНВ вказано, що їх слід застосовувати разом із Передмовою до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Список використаних джерел: 1. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики* : видання 2006 року / пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе [та ін.]. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ “СТАТУС”», 2006. – 1152 с. 2. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* : видання 2010 року. Ч. 2 / пер. з англ. : О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зєніна, О. В. Гик, С. Г. Біндер ; Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), 2010. – 409 с. 3. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*. Ч. 1 та 2. Видання 2012: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and II, 2012 Edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_2.pdf. 4. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*. Ч. 1 та 2. Видання 2013: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I and II 2013, Edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf.

УДК 657

В.В. Рядська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

О.Г. Матвієнко, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПІДГОТОВКИ І СЕРТИФІКАЦІЇ ФАХІВЦІВ НА РИНКУ АУДИТУ УКРАЇНИ

Ключові слова: аудит, регулювання аудиторською діяльністю, сертифікація аудиторів.

Нині з постійним розвитком та ускладненням системи обліку аудиторські послуги набувають все більшого попиту, відповідно зростає кількість суб'єктів господарювання, що пропонують такі послуги. Разом з цим висувається все більша кількість вимог щодо освіти, підготовки та кваліфікації аудитора. Це пов'язано насамперед із підтриманням конкурентоспроможності та забезпеченням високих стандартів якості аудиторських послуг. Фундамент підготовки та становлення якісного спеціаліста на ринку аудиту закладається вищою освітою (економічною чи юридичною), яка є обов'язковою складовою при здобутті цієї професії згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» [1]. На сьогодні в Україні майже кожний вищий навчальний заклад економічного спрямування здійснює підготовку бакалаврів та магістрів за спеціальністю «Облік і аудит». Система освіти в Україні набуває стрімкого розвитку, досить швидко прогресує та вдосконалюється, навіть незважаючи на недостатнє фінансування з боку держави. Це пов'язано більшою мірою з потужним викладацьким складом та достатньою ін-

формаційною базою, до якої мають вільний доступ студенти. Також значна увага приділяється науково дослідній роботі студентів, що, безперечно, має дуже важливе значення, у тому числі й для поглиблення теоретичних знань у сфері аудиту. Якщо звернутися до Закону України «Про аудиторську діяльність», то можна спостерігати відсутність чітких вимог щодо освіти аудиторів, зазначається лише, що особа повинна мати знання у сфері аудиту, фінансів, економіки та господарського права. Перелік нормативних навчальних дисциплін, необхідний для сертифікації аудитора у майбутньому, у вищих навчальних закладах України повинен бути чітко регламентований законодавством України, як це відображено у Міжнародних вимогах до освіти професійних бухгалтерів [3] та у 43 Директиві ЄС [2], які є взаємоузгодженими. Наприклад, згідно з Міжнародними стандартами освіти 8 (п. 29) обов'язкові тематичні галузі, якими повинен володіти аудитор, включають:

- Аудит історичної фінансової інформації (на поглибленому рівні).
- Фінансовий облік та звітність (на поглибленому рівні).
- Інформаційні технології (на поглибленому рівні).

Згідно з 43 Директивою ЄС (ст. 10 «Практичне навчання») європейська система підготовки фахівців з аудиту приділяє значну увагу практичному навчанню студентів для здобуття професійних навичок. Здобувач має пройти практичне навчання у сфері аудиту, яке триває не менше трьох років. З цих трьох років принаймні дві третини терміну практичного навчання здобувач проходить разом із аудитором або аудиторською фірмою. В Україні для здобуття сертифіката аудитора, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», необхідна наявність не менше 3 років роботи на посадах бухгалтера, юриста, ревізора, фінансиста, економіста або помічника аудитора. За наявності відповідної реформи, яка б дозволяла отримати необхідний стаж роботи ще за навчання у ВНЗ у вигляді проходження практичного навчання, можна було б значно зекономити час і використати його для професійного розвитку, а не для стажування.

Необхідно звернути увагу також на досить слабкий рівень навчання іноземних мов у вищих навчальних закладах України, особливо на спеціальностях економічного спрямування. На сьогодні найширші перспективи в Україні відкривають саме транснаціональні аудиторські компанії, наприклад, «Велика четвірка», але обов'язковою вимогою є знання іноземної мови. Це означає що недостатні знання іноземної мови миттєво знижують конкурентоспроможність навіть дуже талановитого аудитора.

Процедура сертифікації аудиторів в Україні регламентована Законом України «Про аудиторську діяльність» та «Положенням про сертифікацію аудиторів» АПУ. Процес сертифікації аудиторів в Україні включає такі етапи: перший – тести за переліком питань, затверджених АПУ, другий – письмове розв'язання ситуаційних завдань, до другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менше 70 % правильних відповідей тестування. Натомість ст. 8 43 Директиви ЄС визначає чіткий перелік теоретичних тем для тестування, яких загалом 19, з них 10 основних тем, вивчення яких має бути поглибленим, та 9 додаткових тем, вивчення яких має бути в обов'язку, доречному для аудиту.

Суттєві відмінності між європейською та українською системами підготовки фахівців у сфері аудиту полягають у такому: неузгодженість українського законодавства та європейських вимог, зокрема 43 Директиви ЄС та Міжнародних стандартів освіти аудиторів; неповне виконання вимог 43 Директиви ЄС, якою у своїй діяльності керується АПУ та на основі якої має бути стандартизоване навчання майбутніх фахівців; недостатня поглибленість деяких фахових навчальних дисциплін; відсутність чітко регламентованого вищезазначеним Законом України переліку обов'язкових фахових дисциплін та обсягу у вигляді кількості годин на вивчення кожної з цих дисциплін; відсутність в Україні практичного навчання і, як наслідок, здобуття студентами лише теоретичного матеріалу за відсутності будь якої практичної бази; низький рівень володіння іноземними мовами, вивченню яких приділяється несуттєва увага у вищих навчальних закладах; відсутність єдиних стандартів освіти та підготовки для аудиторів; відмінності у процедурах сертифікації аудиторів в Україні та ЄС, що стримує вихід фахівців аудиту на загальноєвропейський ринок; формальність поняття безперервної освіти, відсутність відповідних заходів з боку держави.

Для подолання цих проблем та вдосконалення системи підготовки і сертифікації фахівців на ринку аудиту в Україні можна запропонувати такі заходи: уніфікація процесу освіти та підготовки аудиторів відповідно до Міжнародних стандартів освіти та виконання вимог 43 Директиви ЄС; впровадження більш прогресивних методів освіти, таких як дистанційне навчання; включення до вивчення таких окремих навчальних дисциплін як «Міжнародні стандарти фінансової звітності», «Етика професійних бухгалтерів», «Основні принципи здійснення аудиту в країнах ЄС»; більш поглиблене вивчення застосування інформаційних технологій в аудиторській практиці; поглиблене вивчення іноземних мов та періодичне оцінювання рівня знань; впровадження практичного навчання, яке буде підтримано відповідною законодавчою базою; структурування чітко визначеного переліку нормативних дисциплін, необхідних для успішної сертифікації у майбутньому; гармонізація українських стандартів проведення сертифікації аудиторів з нормами європейського законодавства; залучення провідних європейських фахівців до нагляду та коригування процедур підготовки і сертифікації аудиторів в Україні.

Список використаних джерел: 1. *Дорош Н. І.* Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с. 2. *Директива 2006/43/ЄС* Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844. 3. *Про аудиторську діяльність* [Електронний ресурс] : Закон України – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.

УДК 657.6(477+100)

Л.О. Ходаківська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри організації обліку та аудиту

Т.Є. Дугар, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри організації обліку та аудиту

Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна

РОЗВИТОК ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ АУДИТУ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД

Ключові слова: аудит, податковий аудит, аудиторські послуги, податкова декларація, ревізія податків.

Аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [6].

Аудит в Україні здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит). Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, щодо ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи й оцінювання стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Організацію аудиту в Україні здійснює Аудиторська палата України, яка є незалежним самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи.

Суттєвими проблемами сучасного професійного аудиту є розроблення та впровадження економічного механізму регулювання аудиту, що включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності, розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг [3].

Крім того, на сьогодні існує ще багато причин, які стримують процес ефективного розвитку аудиту в Україні. Серед них можна виділити такі:

– незначний період функціонування ринкових механізмів регулювання та відповідних механізмів державного фінансового контролю в Україні;

– наявність великої кількості фінансових порушень, нецільового та неефективного використання державних ресурсів;

– обмеження на законодавчому рівні ефективності результатів аудиту та інші [2].

Г.М. Мусіхіна виділяє такі проблеми розвитку аудиту в Україні [5]:

– проблема сучасного аудитора та довіри до нього;

– проблема формування ціни на аудиторські послуги;

– недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю. В Україні в цілому об'єктивно відчувається недостатність вітчизняної спеціальної літератури, а тим більше докладних розробок, посібників з проведення аудиту ефективності, що являє собою певну прогалину у формуванні його методології та вимагає науковообґрунтованих теоретичних розробок у цьому напрямі та їх практичного втілення.

Однією з проблем здійснення аудиту в Україні є також неврегульовані питання фінансування робіт зі створення адекватної системи аудиту в Україні та страхування аудиторської діяльності.

Досвід міжнародного аудиту розглянемо на прикладі країн: США, Німеччини, Данії, Франції.

Так, у США дьють два види аудиторських організацій: професійні та недержавні. Недержавні аудиторські організації існують у формі Американського інституту дипломованих бухгалтерів. Основним завданням цієї організації є перевірка кваліфікації аудитора. Професійні аудиторські організації здійснюють свою діяльність, переважно, в межах штатів.

Аудитори в США отримують сертифікати за такими спеціалізаціями: бухгалтер; внутрішній аудитор; аудитор інформаційних систем.

Для отримання сертифіката кожен повинен скласти відповідний екзамен, що проводиться раз на півроку.

Податкова служба США (англ. Internal Revenue Service «Внутрішня податкова служба») – державний орган Федерального уряду Сполучених Штатів Америки, який збирає податки і контролює дотримання законодавства про оподаткування. Він є еквівалентом Управління податкових зборів у Великобританії.

У США сплачують такі податки: федеральний податок; штатівський податок; податок на медицину; податок соціального страхування (пенсійний податок).

Платник податків може отримати копію податкової декларації.

Податкове управління США проводить перевірки (аудити) податкових декларацій для отримання правильності зазначених податків. Вибір податкової декларації для перевірки не завжди означає, що платник податків допустив помилку або був недобросовісний. Насправді, деякі перевірки закінчуються поверненням коштів платнику податків, або не призводять ні до яких змін податкової декларації.

Переважна більшість платників податків своєчасно і правильно подають податкові декларації та сплачують податки. Платники податків мають право на справедливу й ефективну адміністративну діяльність Податкового управління США в галузі оподаткування, у тому числі на підтвердження правильності зазначених у податкових деклараціях податків і їх сплати, а також на застосування правоохоронних заходів до осіб, які не виконують своїх зобов'язань добровільно.

Податкове управління США вибирає податкові декларації для перевірки різними методами, у тому числі:

– можливі учасники шахрайських операцій з метою ухилення від сплати податків – деякі податкові декларації відбираються на основі інформації, отриманої Податковим управлінням США у ході діяльності з виявлення осіб, які рекламують шахрайські операції з метою ухилення від сплати податків, а також осіб, що беруть участь у таких операціях;

– комп'ютерне кількісне оцінювання – деякі податкові декларації відбираються на основі виробленого комп'ютером кількісного оцінювання. Комп'ютерні програми приписують кожній податковій декларації якесь чисельне значення. Воно за системою аналізу дискримінантних функцій (DIF) відображає можливість зміни, виходячи з досвіду роботи з аналогічними податковими деклараціями, накопиченого Податковим управлінням США. Бал не вказаних доходів по сис-

темі аналізу дискримінантних функцій (UIDIF) оцінює можливість наявності доходів, не зазначених у податковій декларації. Персонал Податкового управління США розглядає податкові декларації, які отримали найвищі бали за цією системою, вибирає деякі з них для аудиту і вказує певні пункти цих податкових декларацій, які, найімовірніше, потребують перевірки;

- великі корпорації – Податкове управління США щорічно перевіряє податкові декларації багатьох великих корпорацій;

- звірення інформації, отриманої з різних джерел – деякі податкові декларації перевіряються з огляду на те, що звіти платників, наприклад, форми W-2 роботодавців або звіти банків про відсотки за формою 1099, не відповідають доходам, зазначеним у податкових деклараціях;

- супутні перевірки – податкові декларації можуть вибиратися для аудиту за ознакою проблем або операцій, які відносяться до інших платників податків, наприклад, партнерам по комерційній діяльності або інвесторам, податкові декларації яких обрані для перевірки;

- інші – місцеві відділення можуть відібрати податкові декларації для перевірки в межах місцевих проектів перевірки дотримання вимог. Такі проекти мають бути затверджені на більш високому рівні і повинні бути пов'язані, наприклад, з місцевими ініціативами з перевірки дотримання вимог, аудитами фахівців з підготовки податкових декларацій, або конкретних сегментів ринку.

Перевірка може виконуватися поштою або за допомогою особистої співбесіди та перевірки документації платника податків.

У повідомленні про проведення аудиту платнику податків повідомляється, які документи потрібні для цього. Платники податків можуть самі представляти свої інтереси, або можуть попросити іншу особу представляти чи супроводжувати їх. Аудитор повинен пояснити причини будь-яких пропонуваніх змін, а тому більшість платників податків погоджуються з цими змінами, і аудит завершується на цьому рівні.

У Німеччині діяльність аудиторів чітко регламентується та контролюється. Органом контролю є Інститут аудиторів, що має спеціалізовані комітети для врегулювання проблем, що виникають у сфері аудиту. При Аудиторській палаті Німеччини створюються аудиторські суди, до компетенції яких входить накладання штрафів та інших адміністративних покарань за неякісне проведення перевірки, у разі необхідності такі суди можуть позбавити аудитора права здійснювати аудиторську діяльність.

У Данії аудиторів призначають акціонери на щорічних загальних зборах. Аудитори мають право надавати професійні послуги певній організації до наступних зборів. Обмежень на кількість призначень аудиторської фірми для проведення однієї організації немає [7].

У Франції питання бухгалтерського обліку та звітності перебувають у віданні Міністерства фінансів, а аудиту – Міністерства юстиції. Аудит проводять бухгалтерські комісари, яких обирають на зборах акціонерів строком на 6 років. Після цього строк повноважень комісарів може бути продовжений, причому кількість пролонгацій не обмежена [7].

Після призначення аудиторів їх не можна замінити, крім випадків, коли виноситься спеціальна юридична постанова про непрофесійну поведінку таких осіб [1].

У цілому, аудиторська діяльність здатна забезпечувати значне покращення становища для суб'єктів господарювання, ліквідувати негативні наслідки у формі адміністративних стягнень з боку органів державного контролю за недотримання норм законодавства, зменшити видатки на контрольно-ревізійні функції органів влади, але для досягнення таких результатів необхідно є, перш за все, зацікавленість власне суб'єктів господарської діяльності у проведенні таких перевірок та отримання послуг аудиторів [1].

З узагальнюючого аналізу офіційних звітів аудиторських фірм видно, що деякі з них взагалі не здійснюють аудит, а надають тільки консалтингові та інші послуги. В той час як світові тенденції розвитку аудиторських послуг свідчать про скорочення аудиторськими фірмами обсягів консалтингових послуг або виділення з них суб'єктів, що надають консалтингові послуги в окремі структури. Причинами цього є бажання утримати клієнта різноманітністю послуг, що надаються, шукаючи альтернативні джерела доходів. Українські підприємства все частіше хочуть отримувати від української аудиторської фірми комплекс послуг. Такий клі-

ент для аудитора є вигідним. Однак широта послуг призводить до виникнення загроз незалежності і, як наслідок, до погіршення їх якості [4].

Дослідивши основні проблеми розвитку, пропонуємо такі шляхи вирішення, зокрема:

– страхування відповідальності страхових компаній за неякісно виконаний аудиторський контроль;

– встановлення єдиних цін щодо надання послуг аудиторськими компаніями, що змусить їх звернути увагу на якісне надання послуг, від чого буде залежати попит на їхні послуги;

– розроблення єдиних стандартів функціонування аудиторської діяльності в Україні, в яких безпосередньо слід визначити, що належить до сфери аудиторської діяльності, оскільки, як було зазначено вище, українські аудиторські фірми надають і консалтингові послуги, тобто поєднують декілька видів діяльності.

Отже, як бачимо, аудит як вид незалежного фінансового контролю почав розвиватися в Україні порівняно недавно, проте вже має певні недоліки, а точніше несформовані умови функціонування, оскільки на теперішній час немає встановлених українських стандартів, щодо його функціонування, а черпання «правил» його розвитку з зарубіжних не є достатньо ефективним, оскільки не враховано деякі відмінності національної економіки України з іноземними країнами, які використовують цей вид контролю.

Таким чином, визначивши особливості діяльності аудиторів в Україні та у провідних країнах світу, варто зазначити, цілком реальну можливість використання вищезазначеного досвіду на прикладі України. Так, система екзаменування аудиторів, що використовується в США, здатна значно підвищити якість проведення аудиторських перевірок в Україні, загальний рівень професіоналізму та відповідальності аудиторів. Досвід Німеччини може бути залученим в аспекті формування органу, основним завданням якого є контроль за діяльністю аудиторів в Україні, накладання адміністративних стягнень, вирішення спорів, перевірка якості проведення аудиту тощо. Але головною умовою реалізації зарубіжного досвіду є інтерес з боку суб'єктів господарювання, які, на жаль, не бажають або не здатні забезпечувати проведення регулярних аудиторських перевірок.

Список використаних джерел: 1. Гасенко Л. В. Роль і проблеми аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Л. В. Гасенко, А. В. Кузіна. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua>. 2. Журна Ж. А. Зарубіжний досвід проведення аудиту ефективності [Електронний ресурс] / Ж. А. Журна. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua>. 3. Максименко Н. Г. Проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс] / Н. Г. Максименко. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>. 4. Миронова Ю. Проблеми розвитку аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Ю. Миронова. – Режим доступу : <http://conf-sc.v.ua/forum>. 5. Мусіхіна Г. М. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Г. М. Мусіхіна. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua>. 6. Немченко В. В. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : [навч. посібник] / В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 540 с. 7. Подолянчук О. А. Аудит в зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / О. А. Подолянчук. – Режим доступу : <http://vsau.vin.ua>.

УДК 657.63:621.31

Р.Л. Цебень, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна

ЗАСТОСУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ У ВНУТРІШНЬОМУ АУДИТІ

Ключові слова: комп'ютерна інформаційна система підприємства, внутрішній аудит, програмне забезпечення внутрішнього аудиту.

З погляду внутрішнього аудиту велике значення має внутрішня інформація: як відомості, що надаються зовнішнім користувачам інформації у вигляді загальноновстановлених документів, так і відомості, які надаються внутрішнім користувачам і використовуються для управління підприємством.

Для перетворення вихідних даних у результативну інформацію необхідні певні технології. Система методів і способів пошуку, збору, накопичення, зберігання й оброблення інфор-

мації із застосуванням обчислювальної техніки визначається як комп'ютерна інформаційна технологія.

Підприємства під час вибору бухгалтерського програмного забезпечення перш за все мають керуватися такими їхніми ознаками, як комплексність виконуваних функцій та розмір об'єкта, що автоматизується. В умовах автоматизації бухгалтерського обліку характер комп'ютерних інформаційних систем підприємства є визначальним фактором організації бухгалтерського обліку, оскільки змінюються способи оброблення інформації та, відповідно, швидкість її надання.

Автоматизація бухгалтерського обліку вносить зміни до технології роботи бухгалтерії, полегшує рутинну роботу бухгалтера зі складання різних відомостей, журналів, звітних форм, виключає можливість допущення арифметичних помилок та помилок, пов'язаних з неправильним рознесенням конкретної цифри. Використання комп'ютерних систем дозволяє підвищити якість обліку як інформаційного забезпечення аудиту.

Застосування підприємствами інформаційних технологій, які передбачають комп'ютерне оброблення переважної частини господарських операцій, спонукає аудиторські фірми, у свою чергу, застосовувати інформаційні технології та комп'ютеризовані методи аудиту при здійсненні аудиторських перевірок.

Важливе значення для багатьох підприємств має внутрішній аудит основних засобів, використання яких контролюється підприємством і забезпечує отримання майбутніх економічних вигод. Необхідність внутрішнього аудиту основних засобів пояснюється також тією умовою, що втілені в основні засоби підприємства економічні вигоди виступають її економічним потенціалом. Звідси випливає, що внутрішній аудит основних засобів як єдиний вид контролю досліджує ефективність використання економічного потенціалу підприємства.

Іншим напрямком використання інформаційних технологій під час проведення внутрішнього аудиту є створення відповідної підсистеми у вигляді окремих модулів автоматизованої системи управління фінансово-економічної діяльності, яка б передбачала вирішення завдань внутрішнього аудиту. Така підсистема внутрішнього аудиту основних засобів повинна забезпечуватися інформацією та виконувати контрольні функції щодо відповідної системи бухгалтерського обліку основних засобів.

Для вирішення цієї задачі доцільно створювати трирівневу систему автоматизованих робочих місць обліку основних засобів, яка враховує їх структуру. На АРМ бухгалтера першого рівня здійснюється формування зведеної інформації, підготовка даних для складання звітності. На АРМ бухгалтера другого рівня проводиться складання звітності, здійснюється аналіз, прогнозування, моделювання даними обліку. На АРМ бухгалтера третього рівня здійснюються контрольні, аналітичні функції, проводиться внутрішній аудит, приймаються управлінські рішення.

Застосування модуля для здійснення внутрішнього аудиту дозволяє провести аналіз за необхідними критеріями для одержання управлінського рішення. При цьому пропонується поетапно здійснювати такі процедури:

1. Планування внутрішнього аудиту відповідно до поставлених аудиторських задач – на цьому етапі внутрішній аудитор визначає завдання внутрішнього аудиту основних засобів, складає план перевірки, встановлює обсяг облікової інформації, яку необхідно перевірити.

2. Налаштування модуля внутрішнього аудиту для здійснення запланованої перевірки – на цьому етапі зіставляються функціональні можливості модуля з внутрішнього аудиту основних засобів з поставленими задачами та планом. За необхідності здійснюється налаштування наявної та розроблення нової функціональності модуля з внутрішнього аудиту та її адаптація для виконання поставлених задач.

3. Здійснення оброблення та тестування даних – перевірка вихідних даних щодо підтвердження їх точності, здійснюється оцінювання системи внутрішнього контролю та перевірка системи бухгалтерського обліку.

4. Оцінювання результатів здійсненої перевірки.

Необхідною умовою автоматизації внутрішнього аудиту основних засобів є побудова відповідної інформаційної бази – сукупності даних, що підлягають нагромадженню, зберіган-

ню й оновленню в пам'яті системи і призначені для вирішення завдань одночасно як бухгалтерського обліку, так і внутрішнього аудиту основних засобів.

Інформаційна база наявності основних засобів являє собою інвентарну картотеку об'єктів основних засобів, до якої під'єднані довідники, від якості побудови яких залежить ефективність функціонування автоматизованої системи управління фінансово-економічної діяльності.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку посилить ступінь довіри до інформації, яка надається внутрішнім та зовнішнім користувачам та оприлюднюється у фінансовій звітності.

Висновки. Сучасний етап розвитку обліку й аудиту характеризується застосуванням інформаційних технологій. Під час здійснення внутрішнього аудиту підприємство може використовувати спеціалізоване програмне забезпечення. Іншим напрямком застосування інформаційних технологій є впровадження окремих модулів внутрішнього аудиту, інтегрованих в автоматизовані системи управління фінансово-економічною діяльністю. Вибір напрямків застосування інформаційних технологій на підприємствах різних форм господарювання може бути напрямом наукових досліджень.

Список використаних джерел: 1. *Войнаренко М. П.* Особливості впровадження комп'ютерної форми обліку на підприємстві / М. П. Войнаренко, В. Г. Лопатовський // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2003. – № 3. – Ч. 2, т. 1. – С. 72–76. 2. *Івахненко С.* Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія: проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 52–58. 3. *Мних Є.* Концепція побудови комп'ютерної інформаційної системи обліку діяльності корпорацій / Є. Мних, О. Брадул // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 41–45.

УДК 657.6

В.Р. Шевчук, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Львівський національний університет імені Івана Франка, м. Львів, Україна

В.Є. Кондратьєва, директор

ТЗОВ «Аудиторська компанія міжнародні стандарти», м. Київ, Україна

АУТСОРСИНГ ПОСЛУГ З ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ: ЧИННИКИ, ЯКІ СЛІД ВРАХОВУВАТИ ПІД ЧАС ПРИЙНЯТТЯ РІШЕННЯ ЩОДО ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ

Ключові слова: внутрішній аудит, бізнес-процес внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту, аудиторська фірма, аутсорсинг, косорсинг, аутсорсер, чинники.

Нині пошук інтересу до аутсорсингу внутрішнього аудиту в Україні спричинено обов'язковістю впровадження внутрішнього аудиту для частини суб'єктів господарювання в Україні, що спричинило попит на аутсорсинг внутрішнього аудиту зі сторони підприємств і його пропозицію з боку аудиторських фірм. Водночас, під час прийняття рішення щодо аутсорсингу внутрішнього аудиту керівництву організації слід врахувати багато чинників, щоб досягнути компромісу між вартістю й ефективністю цього бізнес-процесу.

Аутсорсинг є допустимим варіантом, коли вартість або ефективність є єдиними найбільш важливими факторами при розгляді функції внутрішнього аудиту. Якщо ключовим фактором є ефективність, аутсорсинг не може бути кращим варіантом. Організації повинні тільки тоді розглядати аутсорсинг, коли вони оцінили ефективність наявної функції внутрішнього аудиту і виявили будь-які поліпшення, які вони можуть реалізувати. Тільки тоді можна належним чином оцінити заслуги аутсорсингу і прийняти рішення стосовно того, чи зберігати функцію внутрішнього аудиту у фірмі. Аутсорсинг може забезпечити переваги через залучення навичок, не доступних внутрішній команді, але також є ризик втрати внутрішнього знання організації.

Реальною альтернативою аутсорсингу є косорсинг (партнерство між фірмою-замовником і зовнішнім провайдером), які можуть забезпечити переваги аутсорсингу, зберігаючи при цьому ефективні частини функції внутрішнього аудиту у фірмі [1, с. 121].

Аутсорсер може бути спеціалізованим фахівцем з внутрішнього аудиту, аудиторською фірмою, постачальником фінансових і ділових послуг (консалтинговою фірмою) або консорціумом, сформованим з кількох відділів внутрішнього аудиту в подібних бізнесах.

Аутсорсинг функцій внутрішнього аудиту є важливим кроком, який не повинен бути прийнятий з неправильних міркувань. Наприклад, якщо рішення щодо аутсорсингу були

прийняті в умовах особистих непорозумінь між керівником служби внутрішнього аудиту та особи, що приймає рішення про аутсорсинг.

При прийнятті рішення щодо аутсорсингу внутрішнього аудиту три варіанти автоматично повинні бути оцінені. По-перше, чи наявність функції внутрішнього аудиту відповідає нашим стратегічним цілям? По-друге, чи аутсорсинг додаватиме цінність нашій організації? По-третє, чи не буде косорсинг кращим варіантом для нашої фірми, при якому навички можуть бути поліпшені, а кошти заощаджені?

Крім того, існують і фактори ризику, що потребують врахування під час прийняття рішення щодо аутсорсингу внутрішнього аудиту. По-перше, чи буде аутсорсер мати достатні знання про внутрішні бізнес-процеси в нашій організації? У той час як будь-який кваліфікований внутрішній аудитор може надавати послуги з незалежного професійного аудиту, половина майстерності внутрішнього аудитора полягає у його здатності розуміти бізнес і «читати» людей в організації. По-друге, чи будуть співробітники внутрішнього аудиту «вбудованими» в організацію? Аутсорсер, який посилає співробітників для виконання одного-двох завдань або часто міняє штат чи керівника групи, відповідальних за надання аутсорсингу внутрішнього аудиту, навряд чи збереже корпоративне внутрішнє знання свого клієнта [2, с. 243]. Нарешті, чи буде аутсорсер у змозі підтримувати ефективний внутрішній аудит протягом усього терміну дії договору? Після того як служба внутрішнього аудиту буде ліквідована через впровадження аутсорсингової функції аудиту, може бути важко здійснити «зворотний інжиніринг» внутрішньої аудиторської групи.

Таким чином, аутсорсинг внутрішнього аудиту слід розглядати як безповоротний крок, який має бути здійснено з урахуванням чинників вартості та ефективності, варіантів аутсорсингу та видів аутсорсерів, а також за зваженого аналізу багатьох питань для розгляду та факторів ризику.

Список використаних джерел: 1. *Кобилуох Т.* Організаційні аспекти впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах роздрібною торгівлі фармацевтичними товарами / Т. Кобилуох // Економічний дискурс : міжнародний збірник наукових праць. – 2014. – Вип. 3. – С. 121–124. 2. *Беренда Н. І.* Організація внутрішнього аудиту на підприємствах України / Н. І. Беренда, Н. І. Дьякова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка / редкол. : В. П. Мікловда, В. І. Ярема, В. О. Приходько та ін. – Ужгород : Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. – Вип. 1 (45), т. 1. – С. 242–245.

УДК 657.6

Н. А. Щербакова, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», м. Київ, Україна

ОГЛЯД ВИМОГ ДИРЕКТИВИ 2014/56/ЄС ЩОДО ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ СУБ'ЄКТІВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

Ключові слова: аудитори, обов'язковий аудит, суб'єкти суспільного інтересу.

Останнім часом особливого значення на міжнародному рівні набувають питання посилення контролю за аудиторською діяльністю з метою повернення довіри до фінансової звітності, підтвердженої аудитом, а отже, і до аудиту в цілому. З цією метою протягом 2006–2014 рр. на міжнародному рівні було прийнято відповідно нормативно-правові документи, які регулюють аудиторську діяльність. Серед них слід виділити Директиву ЄС стосовно обов'язкового аудиту 2006/43/ЄС (Директива 43 ЄС), зміни та доповнення до якої були внесені у травні 2014 року Директивою 2014/56/ЄС (Директива 56 ЄС). Досить важливим документом є і Регламент №537/2014 щодо обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу.

Директива 56 ЄС містить стандарти і правила, реалізація яких має на меті: підвищення стандартів якості аудиту і фінансової звітності; створення єдиного ринку аудиторських послуг; зменшення затрат для проведення аудиту. Також вона вносить суттєві зміни до системи регулювання аудиторської діяльності під час проведення обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу (СІ).

Відповідно до Директиви 56 ЄС до суб'єктів господарювання, що викликають суспільний інтерес, відносяться:

- публічні акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів;
- кредитні та страхові заклади;
- банки та інші фінансові установи, які проводять діяльність на підставі ліцензій;
- недержавні пенсійні фонди;
- суб'єкти господарювання, визначені країнами-членами як суб'єкти господарювання, що викликають суспільний інтерес, наприклад, підприємства суттєвого суспільного значення внаслідок характеру їх діяльності, розміру чи кількості працівників.

Таким чином, Директива 56 ЄС дозволяє самостійно визначати членів – суб'єктів суспільного інтересу.

Відповідно до п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України (зі змінами від 22.03.2012 р.), великі підприємства – це суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.

Також передбачається розширення кола суб'єктів, які будуть зобов'язані проводити щорічний аудит фінансової звітності, за рахунок середніх підприємств.

Як зазначено в Директиві 56ЄС, дуже важливо забезпечити високу якість обов'язкового аудиту в межах Союзу, тому всі завдання з обов'язкового аудиту повинні виконуватись на основі міжнародних стандартів аудиту, прийнятих Комісією.

Оскільки міжнародні стандарти аудиту розроблюються таким чином, щоб бути прийнятними для аудиту суб'єктів господарювання різних розмірів, типів у всіх юрисдикціях, компетентні органи країн-членів повинні враховувати масштаб та складність бізнесу підприємств під час оцінювання обсягу застосування міжнародних стандартів аудиту. При цьому країни-члени матимуть право впроваджувати додаткові національні аудиторські процедури або вимоги лише у випадках, коли вони походять від конкретних національних правових вимог щодо обсягу обов'язкового аудиту річних або консолідованих фінансових звітів, якщо ці вимоги не покриті прийнятими міжнародними стандартами аудиту, або якщо вони підвищують якість річних фінансових звітів та консолідованих фінансових звітів та довіру до них.

Значна увага у Директиві 56 ЄС приділяється незалежності аудиторів допущених до перевірки. Так, внесеними змінами до ст. 22 Директиви 43 ЄС наголошується, що країни-члени повинні забезпечити дотримання незалежності допущеним аудиторам чи аудиторською фірмою та будь-якою фізичною особою, яка може вплинути на результат обов'язкового аудиту, та їх неучасть у прийнятті рішень суб'єктом господарювання, який проходить аудит. Зокрема, допущені аудитори, аудиторські фірми та їх працівники повинні утримуватись від виконання обов'язкового аудиту суб'єкта господарювання, якщо вони мають у ньому ділові або фінансові інтереси, а також від обміну фінансових інструментів, які випустив, гарантував або іншим способом підтримував суб'єкт господарювання, який проходить аудит.

Директивою 56 ЄС окреслюються також вимоги щодо внутрішньої організації аудиторів та аудиторських фірм, які допущені до перевірки ССІ, їх політики та процедур забезпечення.

Обов'язковий аудит вимагає від допущених до перевірки аудиторів наявності адекватних знань з таких питань, як законодавство, що стосується компанії, податкове законодавство та законодавство про соціальне забезпечення, які можуть змінюватись залежно від країни-члена.

Директивою 56 ЄС зазначається, що для підвищення надійності та прозорості оглядів задля забезпечення якості, кожна країна-член повинна призначити компетентний орган суспільного нагляду. Цей орган нестиме відповідальність за надання допуску на виконання обов'язкового аудиту аудиторам та аудиторським фірмам, прийняття стандартів щодо професійної етики та внутрішнього контролю якості аудиторських фірм, безперервності освіти, систем забезпечення якості, розслідування та санкцій стосовно допущених аудиторів та аудиторських фірм.

Список використаних джерел: 1. *Господарський Кодекс України* від 16 січня 2003 року № 436-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. 2. *Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради* від 17 травня 2006 р. [Елект-

ронний ресурс]. – Режим доступу : http://spilka-audit.org.ua/images/pdf/Direktiva%202006_43_EU.pdf. 3. *Директива 2014/56/ЄС* Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://spilka-audit.org.ua/images/pdf/Direktiva%202014-56-EU.pdf>. 4. *Регламент (ЄС) № 537/2014* Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.audit.gov.az/uploads>.

УДК 657.6-047.44

К.В. Гнедіна, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ: СУТНІСТЬ ТА ОЦІНЮВАННЯ

Те, що прийняте без доказів, може бути відкинуто без доказів
Евклід

Ключові слова: аудит, аудиторські докази, достатність аудиторських доказів, прийнятність аудиторських доказів, доречність, достовірність, Міжнародні стандарти аудиту.

Постановка проблеми. Для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня та забезпечення високої якості аудиторських послуг аудиторю при формуванні та висловленні думки стосовно достовірності інформації, що міститься у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, слід спиратися на певні докази. Зібрані аудиторські докази підтверджують або спростовують твердження управлінського персоналу та виступають інформаційною базою для обґрунтування професійного судження аудитора. При цьому інформація, яку можна використовувати як доказ, повинна відповідати певним вимогам. Дослідженню сутності аудиторських доказів, висвітленню процедур їх отримання та процесу оцінювання присвячені наукові праці широкого кола вчених, серед яких: М.Т. Білуха [1], М.Д. Корінько [2], О.А. Петрик [5], Н.М. Проскуріна [6], В.В. Рядська [7]. Водночас питання оцінювання аудиторських доказів потребує подальших досліджень.

Метою цього дослідження є розкриття сутності поняття «аудиторські докази», висвітлення вимог до них та особливостей оцінювання.

Викладення основного матеріалу дослідження. У Філософській енциклопедії поняття доказ трактується як міркування, що встановлює істинність будь-якого твердження через наведення інших тверджень, істинність яких уже встановлена [9]. Трактуювання категорії «аудиторські докази» наведено у МСА 500 «Аудиторські докази» (далі – МСА 500) та у наукових працях багатьох дослідників (табл.).

Таблиця

*Огляд трактувань економічної категорії «аудиторські докази»**

Визначення сутності поняття «аудиторські докази»	Автори, джерело
Інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка	МСА 500 «Аудиторські докази» [4]
Професійна інформаційна комунікація, яка класифікується на робочу, пряму, непряму та опосередковану	Білуха М.Т. [1]
Документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої дії чи події господарюючого суб'єкта. Доказ може стати підтвердженням або спростуванням існування тієї або іншої дії чи події	Кузьмінський А., Сопко В., Завгородній В. [3]
Інформація, яка отримана аудитором за допомогою проведення тестів і процедур перевірки на суттєвість з метою вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку (звіту)	Усач Б.Ф. [8]
Документально підтверджена інформація, одержана аудиторами під час виконання процедур аудиту з метою формування аудиторського судження щодо об'єктів аудиторської перевірки, на якому в подальшому ґрунтується незалежна аудиторська думка про достовірність фінансової звітності	Проскуріна Н.М., Штепа О.Ю. [6]
Для досягнення мети аудиту – формування висновку про достовірність фінансової звітності - необхідно зібрати інформацію, на підставі якої аудитор зможе зробити відповідне обґрунтування такого висновку. Сукупність отриманої інформації формує аудиторські докази	Рядська В.В., Петраков Я.В. [7]

*Джерело: *складено автором на основі [1;3;4;6;7;8].*

Відповідно до МСА 500 аудиторські докази – інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка [4, п. 5]. Науковець М.Т. Білуха під аудиторськими доказами розуміє «професійну інформаційну комунікацію, яка класифікується на робочу, пряму, непряму та опосередковану» [1]. Вчена Н.М. Проскуріна звертає увагу на те, що аудиторські докази є «документально підтвердженою інформацією, одержаною аудитором під час виконання процедур аудиту...» та «з метою формування аудиторського судження щодо об'єктів аудиторської перевірки» [6]. Як зазначають учені В.В. Рядська та Я.В. Петраков, сукупність отриманої аудитором інформації, на підставі якої аудитор зможе зробити відповідне обґрунтування висновку про достовірність фінансової звітності, формує аудиторські докази [7]. Узагальнюючи підходи до трактування економічної категорії «аудиторські докази», можна стверджувати, що аудиторські докази є одержаною аудитором інформацією, яку він використовує для прийняття рішення щодо достовірності інформації у фінансовій звітності.

Згідно з МСА 500 до аудиторських доказів належить: інформація, що міститься в облікових записях, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація (рис.) [4, п. 5]. Аудиторськими доказами може бути інформація, що міститься у бухгалтерських проведеннях, первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку, контрактах, калькуляціях, інтегрованому звіті, засновницьких документах, протоколах зборів акціонерів та інших джерелах. Слід зазначити, що відповідно до МСА 500 аудиторським доказом може бути і відсутність інформації [4, Д1]. Так, наприклад, відмова управлінського персоналу надати усні чи письмові пояснення стосовно певної господарської операції чи події, що відбулися може бути використана як доказ при формуванні незалежної думки аудитора щодо достовірності фінансової звітності.

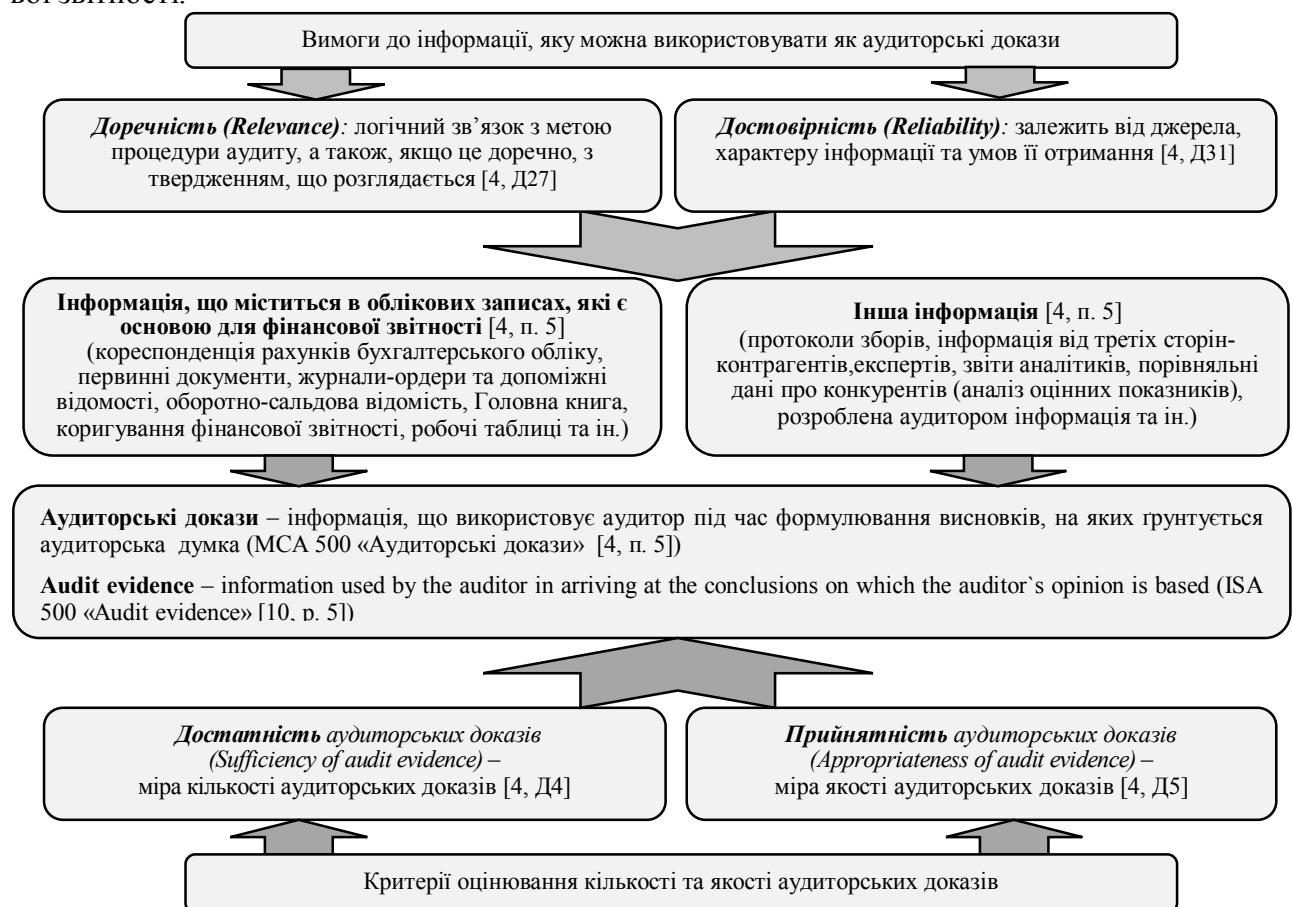


Рис. Сутність аудиторських доказів та основні вимоги до них
Джерело: *складено автором на основі МСА 500 «Аудиторські докази» [4;10].

Інформація, на яку спирається аудитор при формуванні свого професійного судження, повинна бути доречною та достовірною (рис.). Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» доречність являє собою логічний зв'язок з метою процедури аудиту, а також, якщо це

доречно, з твердженням, що розглядається [4, Д27]. Доречність інформації залежить від вибору аудиторських процедур [4, Д28]. Так, певні процедури дозволяють отримати докази, які є доречними щодо одного твердження, але є недоречними щодо іншого твердження. Напрямок тестування також може впливати на доречність [4, Д27].

На достовірність інформації впливає джерело її отримання (інформація може бути отримана у межах підприємства або за його межами, а також – одержана безпосередньо аудитором завдяки проведенню певних процедур), характер отриманої інформації (інформація може існувати у документальній формі: на паперових, електронних носіях та у формі усних пояснень) та умов отримання інформації (існування певних обставин, що можуть впливати на достовірність). Зокрема, відповідно до МСА 500 до таких умов належать заходи внутрішнього контролю за підготовкою і зберіганням інформації [4, Д31]. Чим ефективніше функціонує система внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється, тим нижчий рівень ризику контролю і тим достовірнішими є докази, отримані у межах цього підприємства. У МСА 500 «Аудиторські докази» [4, Д31] визначені загальні правила щодо оцінювання достовірності аудиторських доказів.

Згідно із МСА 500 до критеріїв оцінювання кількості та якості аудиторських доказів належать відповідно достатність та прийнятність [4], які тісно пов'язані між собою.

Достатність є мірою кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів [4, п. 5, Д4]. Чим вище рівень ризику суттєвого викривлення, тобто чим більша вірогідність наявності суттєвих викривлень у історичній фінансовій звітності суб'єкта господарювання, які виникли до аудиторської перевірки, тим більше доказів необхідно одержати аудитором для обґрунтування свого судження. Чим вища якість доказів, тим менше доказів необхідно для формування висновку щодо достовірності інформації. Водночас велика кількість доказів не компенсує недостатній рівень їх якості. Достатність також залежить і від рівня досвіду аудитора. Достатня кількість доказів для обґрунтування судження аудитора не встановлюється Міжнародними стандартами аудиту. При цьому МСА вимагає від аудитора визначити, чи було отримано достатні та прийнятні аудиторські докази [4, Д6]. Отже, аудитор самостійно приймає рішення щодо достатньої кількості аудиторських доказів та їх прийнятності.

Прийнятність – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність і достовірність (надійність) у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка [4, п. 5, Д5]. Докази, на які спирається аудитор, повинні бути релевантними, тобто мати відношення до конкретного завдання, а інформація, яка використовується як доказ, – надійною, тобто такою, що не містить викривлень. Як зазначено у МСА 500, надійність залежить від джерела, характеру доказів та обставин їх отримання [4, Д5]. На якість доказів впливає достовірність та доречність отриманої інформації [4, Д26].

Аудитор зіставляє докази, отримані з різних джерел та різні за характером форми існування. У разі виявлення суперечності доказів [4, Д57] або сумнівах щодо достовірності інформації [4, п. 11] аудитор повинен отримати додаткові докази, для чого вносить зміни та доповнення до аудиторських процедур. Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» більший рівень впевненості можуть надати сумісні аудиторські докази [4, Д8], тобто докази із різних джерел та різні за характером, отримані щодо певного твердження у фінансовій звітності, які не суперечать один одному та підтверджують або спростовують певну інформацію, надану управлінським персоналом у фінансовій звітності.

Висновки. Узагальнення результатів дослідження дозволяє сформулювати такі висновки:

1. Аудиторські докази – сукупність інформації, що міститься в облікових записах, а також іншої інформації щодо підприємства-клієнта, одержана аудитором у процесі проведення аудиторської перевірки, яка підтверджує або спростовує твердження управлінського персоналу, за рахунок чого забезпечується обґрунтованість аудиторської думки щодо достовірності фінансової звітності підприємства.

2. До аудиторських доказів відповідно по положень МСА 500 «Аудиторські докази» належить інформація, одержана аудитором завдяки проведенню аудиторських процедур, про-

цедур контролю якості фірми щодо прийняття клієнта та продовження стосунків, інформація із попередніх завдань аудиту, а також інформація, підготовлена експертом від управлінського персоналу [4, Д1, Д26].

3. Оцінювання аудиторських доказів є питанням професійного судження аудитора та відбувається за двома критеріями: кількісним (достатність) та якісним (прийнятність). Інформація, яка використовується аудитором як аудиторські докази, має бути повною, детальною, точною, релевантною, надійною та своєчасною.

Список використаних джерел: 1. Білуха М. Т. Курс аудиту/ М. Т. Білуха. – К. : Вища школа: Знання, 1998. – 573 с. 2. Корінько М. Д. Аудит облікових оцінок: документальне забезпечення формування висновків аудитора / М. Д. Корінько // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 95–96. 3. Кузьмінський А. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу/А. Кузьмінський, В. Сопко, В. Завгородній. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с. 4. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2013 року) [Електронний ресурс]. Частина I // Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf. 5. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с. 6. Проскуріна Н. М. Щодо трактування поняття «аудиторські докази» [Електронний ресурс] /Н. М. Проскуріна, О. Ю. Штепа. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/35_NOBG_2013/Economics/7_152321.doc.htm. 7. Рядська В. В. Аудит : навч. посіб. /В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 416 с. 8. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами /Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с. 9. Філософська енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/348. 10. ISA 500 «Audit evidence». Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements (2015 Edition), Volume I/International Federation of Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iaasb.org>.

УДК 657.6(477)

К.В. Черненко, канд. екон. наук, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку
Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна

СТАНОВЛЕННЯ І РОЗВИТОК АУДИТУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: аудит, капітал, аудитор, діяльність, розвиток, забезпечення.

Однією з причин гальмування розвитку аудиту в Україні є те, що вона впродовж багатьох століть була поневолена іншими державами. Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин цих країн.

Західні землі до закінчення Першої світової війни входили до складу Австро-Угорської імперії, а потім – Польщі. За часів панування Австро-Угорської імперії на Західних землях України у великих містах розвивались мануфактури, виникали нові промислові підприємства. Все це створювало певні умови для розвитку аудиту, оскільки власникам підприємств потрібний був незалежний контроль за використанням і збереженням їх капіталу.

Поневолення Західних земель України панською Польщею дещо сповільнило розвиток аудиту. Польща порівняно з Австро-Угорською імперією у розвитку промисловості була більш відсталою. Контроль за збереженням панських маєтків здійснювали певні наглядчі. Проте їх діяльність мало чим нагадує роботу аудиторів.

Центральні, східні та південні регіони України входили до складу Російської імперії. Розвиток аудиту в цих регіонах був адекватний його розвитку в Росії. Перша згадка про аудиторів у Росії відноситься до початку XVIII ст., де аудиторами називали військових слідчих.

Звання аудитора в Росії було введено Петром I, який у військовому статуті 1716 р. і в «Табелі про ранги» до військових чинів відніс і аудитора. У 1797 р. аудитори були переведені у цивільні чини, а 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі заснована школа, названу пізніше Аудиторським училищем.

За характером посада аудитора поєднувала в собі посади діловода, судового секретаря і прокурора. Після проведення в Росії військово-судової реформи 1867 р. посаду аудитора бу-

ло скасовано. Спроби створити наприкінці XIX – початку XX ст. у Росії Інститут присяжних бухгалтерів (рахівників) закінчилися лише підготовкою документів, які регламентували його діяльність.

Професійної організації бухгалтерів (аудиторів) у Російській імперії так і не вдалося створити. Незалежні перевірки щорічних звітів акціонерних товариств проводилися ревізійними комісіями. До складу цих комісій часто входили акціонери, не завжди обізнані з обліком і контролем.

Після жовтневого перевороту 1917 р. та часів існування СРСР була сформована командно-адміністративна система. За цих умов контрольні функції повністю виконували контрольно-ревізійні органи. Водночас з цим існував партійний контроль.

Перші зародки аудиту можна віднести до 1987–1989 рр., коли почали діяти спільні підприємства з іноземним капіталом. В Україні було створене дочірнє відділення «Інаудиту».

Розвиток аудиту в Україні започатковано після розпаду Радянського Союзу та створення незалежної держави.

На сучасному етапі розвитку національної економіки спостерігаємо значні зміни у методах і механізмах господарювання, зумовлені розширенням і зміцненням недержавних форм власності, приватизаційними процесами, розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах [2, с. 211].

В Україні виникла нова категорія людей, реально здатних впливати на економічну, соціальну і політичну атмосферу в державі, – категорія власників, характерною рисою яких є зацікавленість у стабільності, передбачуванні та відкритості всіх процесів, що відбуваються у суспільстві, оскільки безпека будь-якого бізнесу визначається, насамперед, загальним становищем у державі та суспільстві.

Формування приватної власності як альтернативи державному секторові економіки зумовило виникнення нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам.

Але для багатьох людей досі невирішеним залишається питання: наскільки вітчизняний аудит відповідає об'єктивно існуючим потребам у ньому? Не секрет, що у перші два-три роки після примусового запровадження аудиту в Україні (1993–1996 рр.) це викликало негативні емоції у багатьох підприємців, і лише з часом ставлення до аудиторів змінилося.

Іноді окремі науковці та практики висловлювали думки, що аудит в Україні запроваджено передчасно, і він є лише способом заробляння «легких» грошей певною категорією людей; що користі він нікому не приносить і потрібен лише державі (або, конкретніше, її фіскальним органам) для утримання під наглядом недержавного сектору економіки, який формується швидкими темпами. Подібна позиція не тільки не враховує багатьох факторів, що вплинули на зародження українського аудиту, а й ігнорує об'єктивні передумови, які склалися в нашій державі у зв'язку з переходом до ринкових економічних відносин [1, с. 65].

Якщо проаналізувати історію виникнення і розвитку аудиту за кордоном, то можна зауважити, що аудит є своєрідним «супутником» ринкової економіки. Професія аудитора у сучасному розумінні цього слова виникла у Великій Британії в середині XIX ст., саме під час становлення нової економічної системи, яку ми називаємо ринковою економікою. Після цього аудиторі почали успішно працювати в інших розвинених країнах, де найшвидше впроваджувалися і розвивалися ринкові методи господарювання, – США, Франції, Німеччині та ін.

Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні вимірюється лише декількома роками, що принесли багато здобутків, успіхів і розчарувань. Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 р., через два роки після проголошення незалежності України, у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність». Відтоді кожен рік додавав щось нового до теорії та практики аудиту і збільшував престижність аудиторської професії у суспільстві. Підприємці, банкіри, інвестори, державні службовці вже добре знають, що таке аудит, і широко користуються його послугами. З екзотичного і досить туманного терміна аудит перетворився на звичний елемент ринкового механізму, який працює, насамперед, на користь громадян – бізнесменів і службовців, акціонерів і власників.

Отже, можна виділити три етапи розвитку аудиту в Україні:

Перший – 1987–1992 рр. – створення перших аудиторських структур.

Другий – 1993–1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні.

Третій — 1999 р. — дотепер — діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі та посилення монопольного становища представників провідних іноземних аудиторських послуг в Україні.

Список використаних джерел: 1. Зінь Е. А. Планування діяльності підприємства : підручник / Е. А. Зінь, М. О. Турченко. – Рівне : НУВГП, 2008. – 136 с. 2. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній. – К. :Знання, 2007. – 439 с.

УДК 657.632-021.361:339.144:334.735

Н.М. Поддубна, аспірант кафедри аудиту

Науковий керівник: **І.І. Матієнко-Зубенко**, канд. екон. наук, доцент, заступник завідувача кафедри аудиту

ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», м. Київ, Україна

ПОРУШЕННЯ, ЯКІ МОЖУТЬ БУТИ ВИЯВЛЕНІ ПІД ЧАС ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТОВАРНИХ ЗАПАСІВ РОЗДРІБНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

Ключові слова: внутрішній контроль, товарні запаси, процедури контролю, ревізія, тематична та документальна перевірки.

Товарні запаси роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації можна розглядати як основне джерело отримання доходу (у результаті здійснення процесу реалізації) та, одночасно, джерело витрат – виражену у формі собівартості, та інших збутових витрат. А тому внутрішній контроль використання й управління товарними запасами та пов'язаних із ними господарських операцій набуває особливої актуальності.

Піднятою проблемою цікавляться такі видатні науковці, як Ю.А. Верига, А.С. Крутова, О.А. Петрик, В.В. Рядська та ін. Беручи до уваги розробки зазначених авторів, а також постійні зміни умов господарювання – подальші дослідження цієї теми, у частині висвітлення основних порушень, які можуть бути виявлені під час внутрішнього контролю, є необхідними та доцільними із практичного погляду.

Внутрішній контроль товарних запасів у системі споживчої кооперації, так само як і внутрішньовідомчий, може бути здійснений за допомогою тих самих методів і процедур. Найпоширенішими формами, у яких він виражається, є ревізія, документальна і тематична перевірки. Варто зауважити, що форма, у якій буде проведено внутрішній контроль, обирається посадовою особою (службою внутрішнього контролю) особисто, виходячи з власного, інтуїтивного досвіду; цілей; завдань, які ставляться перед перевіркою.

Вивчення практичного досвіду ведення господарської діяльності роздрібними торговельними підприємствами споживчої кооперації дають змогу узагальнити порушення різного виду (типові та нетипові), які можуть бути виявлені під час проведення внутрішнього контролю. Спершу слід зауважити, що такі порушення умовно можна розділити на: організаційні, правові та бухгалтерські. А тому у роботі найперше, що пропонується, то це акцентування уваги на перевірці первинних документів, правильності їх заповнення, оскільки це дасть можливість детально ознайомитися із сутністю господарської операції, проаналізувати правильність розподілення її на рахунки обліку. Порушення, які можуть бути виявлені під час внутрішнього контролю, такі:

- перекручування інформації в облікових регістрах, а тому, виявивши їх, контролер може розкрити факт приховування отриманих збитків, спричинені безгосподарністю відповідальної особи;

- поширеною ситуацією є відсутність необхідної, доступної, достовірної інформації про товарні запаси (у тому числі, цінників); відсутність супровідних документів про їх якість та безпеку; невідповідність вимогам нормативних документів;

- досить часто контролери виявляють ситуації із порушення виокремлення, розділення прав працівників на проведення відповідної операції. До прикладу, існують випадки, коли

бухгалтер з обліку товарних запасів має доступ до складу підприємства, здійснює видачу/приймання цих об'єктів, або ж один бухгалтер може вести облік як товарних запасів, так і дебіторської та кредиторської заборгованості, яка по них виникає, а це, як наслідок, може стати причиною некоректності облікових даних;

- повне (часткове) не оприбуткування певних видів товарних запасів, отриманих від постачальників, що означає їхній продаж поза обліком та касою підприємства, а також невідповідність цін, за якими реалізуються товарні запаси у місцях продажу, відповідним бухгалтерським розрахункам та книгам, що може бути розцінено як шахрайські дії матеріально-відповідальних осіб (продавців, завідувачів магазину), та, як наслідок, недоотримання доходу торговельним підприємством та подальше притягненням його до відповідальності відповідними контролюючими державними органами;

- неправильне визначення суми транспортно-заготівельних витрат (зазвичай – завищення) та неправильне складання бухгалтерського розрахунку транспортно-заготівельних витрат на залишок товарних запасів та на ті, які вибули протягом місяця, як наслідок – неправомірне збільшення собівартості товарних запасів, а отже, і загальної суми та рівня витрат по підприємству;

- необґрунтоване віднесення сум по втрачених, зіпсованих товарних запасах вище за тверджених норм природного збитку на витрати підприємства, унаслідок чого відбувається завищення загальної суми витрат, і як наслідок – викривлення бази оподаткування;

- недотримання положень, закріплених Розпорядженням «Про облікову політику підприємства», найпоширеніша проблема – невідповідність фактичних методів вибуття товарних запасів задекларованим, а також порушення графіка проведення інвентаризацій;

- неправомірне виникнення кредиторської заборгованості за розрахунками із постачальниками, тобто вона не є підтвердженою реально отриманими товарними запасами, або до її суми включають можливі зобов'язання перед потенційними контрагентами та суми авансової, попередньої оплати, а тому необхідно перевіряти наявні акти звірок між контрагентами та, за необхідності, особисто дати запит на здійснення цієї процедури;

- детальний аналіз операцій із реалізації товарних запасів, за якими відбувалася переоцінка, дає змогу виявити такі факти: якщо на момент проведення контролю ці об'єкти повністю реалізовані, то в такому разі лише за формою документальної перевірки не має змоги встановити чи дійсно реалізація товарних запасів проводилася за цінами, визначеними розпорядчими документами, тобто якщо відбувається зростання ціни, то є певна вірогідність того, що залишок переоцінених товарних запасів буде реалізовано за нижчою ціною, при цьому отримана різниця не відображається у складі отриманих доходів (або ж навпаки);

- одним із поширених порушень є неправильне відображення доходу підприємства, якщо воно застосовує систему знижок. Відомо, що до доходу від реалізації товарних запасів не включаються суми знижок та вартість повернутих товарних запасів. Із метою запобігання такого порушення, необхідно чітко розмежовувати час (характер) наданої знижки, порядок ціноутворення, який діє на підприємстві та, власне, факт його безпосереднього дотримання. Якщо надання знижки відбувається до моменту реалізації – сума враховується в ціні, якщо після – не враховується в ціні, а вираховується із доходу;

- за допомогою товарних запасів роздрібне торговельне підприємство може штучно завищувати доходи попереднього звітного періоду та занижувати їх – у поточному звітному періоді. Ця ситуація стає можливою, коли відбувається сумнівне повернення товарних запасів на межі звітних періодів. Тобто, якщо підприємство у грудні минулого року продало товарні запаси, а вже в січні поточного року покупці їх повернули, то цей факт, у такому разі, потребує додаткового дослідження на факт маніпулювання фінансовим результатом. Додатково доречно вивчити причини повернення, стан товарних запасів та шляхи їх реалізації.

За результатами проведеного внутрішнього контролю контролеру (перевіряючому) необхідно вносити дані у відповідну «Відомість порушень за результатами внутрішнього контролю», де обов'язково, крім дати, форми, об'єкта та періоду перевірки, зазначається ще й назва виявленого порушення, відповідальна особа, сума збитку та вплив (фактичний/можливий) на

господарську діяльність підприємства, а також зазначається, чи проводилася перевірка по цьому напрямку раніше (дасть можливість класифікувати це порушення як разове/постійне та умисне/неумисне) та прийняті рішення (рекомендації) по виявлених фактах.

Таким чином, внутрішній контроль товарних запасів є тією необхідною та постійно функціонуючою управлінською функцією, яка дає можливість: зберегти об'єкти контролю, не допустити факти їхнього безгосподарного і нераціонального використання, ужити заходів з негайного усунення виявлених порушень і, як наслідок, сприяти законному, безперебійному та ефективному веденню господарської діяльності роздрібними торговельними підприємствами споживчої кооперації.

УДК 657.6

О.С. Герасим, студент

Науковий керівник: **В.М. Чубай**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку та аналізу Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

МЕХАНІЗМ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ ТА ЙОГО ОПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Ключові слова: внутрішній аудит, робочий час, оплата праці.

Внутрішній аудит ефективності використання робочого часу та його оплати є однією з найважливіших і складних ділянок аудиторської роботи, оскільки безпосередньо зачіпає економічні інтереси як підприємства, що перевіряється, так і його працівників.

Метою внутрішнього аудиту ефективності використання робочого часу та його оплати є виконання контрольних, оціночних та аналітичних заходів для застосування їх результатів у процесі управління витратами на оплату праці й попередження виникнення помилок і порушень законодавства та внутрішніх регламентів щодо розрахунків з оплати праці.

Процес здійснення аудиту ефективності використання робочого часу та його оплати повинен включати такі стадії: початкова стадія (планування аудиту ефективності використання робочого часу та його оплати; збір, накопичення, систематизація та оброблення інформації про об'єкт дослідження); контрольна-аналітична стадія (здійснення аудиторських та аналітичних процедур по суті; збір аудиторських доказів; документування процесу аудиту ефективності використання робочого часу); завершальна стадія (оцінювання результатів аудиту; формування висновків за результатами аудиту; підготовка аудиторського звіту за результатами аудиту; реалізація результатів аудиту ефективності використання робочого часу).

Завданнями внутрішнього аудиту ефективності використання робочого часу є: оцінювання фонду робочого часу підприємства; дослідження ефективності використання робочого часу та рівня організації праці на підприємстві; визначення причин втрати робочого часу; виявлення резервів збільшення виробництва продукції за рахунок скорочення втрат робочого часу;

Внутрішній аудит використання робочого часу та його оплати аудитор розпочинає з аналізу планових і фактичних даних про відпрацьований час. Для більш глибокого аудиту він може використовувати матеріали фотографії робочого дня. Фотографія робочого часу (ФРЧ) – це процес вивчення та вимірювання всіх без винятку затрат робочого часу впродовж робочої зміни чи її частини. Метою проведення фотографії робочого часу є: дослідження змісту, черговості і тривалості всіх наявних витрат робочого часу; складання фактичного балансу робочого часу та виявлення втрат та недоцільних витрат і їх причин; отримання замірів для нормування часу на обслуговування робочого місця, відпочинку та особистих потреб; визначення ступеня завантаженості робітника, устаткування; виявлення прогресивних прийомів та методів праці для більш ґрунтовного їх вивчення та впровадження.

За результатами ФРЧ складають баланс робочого часу (фактичний та раціональний). Зіставлення їх даних дозволяє визначити резерви робочого часу та розрахувати можливе зростання продуктивності праці за рахунок кращого використання робочого часу.

З метою визначення фактичного рівня використання робочого часу за результатами ФРЧ аудитор слід розрахувати такі показники: коефіцієнт використання робочого часу; коефіцієнт

ент втрат робочого часу, пов'язаний з недоліками в техніці і технології, та втрат внаслідок порушень трудової дисципліни.

Виходячи з вищенаведеного, визначають резерви зростання продуктивності праці за рахунок усунення втрат та непродуктивних затрат робочого часу. Крім цього, здійснюють оцінювання ефективності використання робочого часу за допомогою таких розрахункових показників: середня кількість днів, відпрацьованих одним робітником; середня тривалість робочого дня; середня кількість годин, відпрацьованих одним робітником [4, с. 120].

Під час здійснення аудиту ефективності використання робочого часу аудитор визначає допущені цілоденні й внутрішньозмінні втрати робочого часу. При цьому йому необхідно проаналізувати умови праці та оцінити важкість праці. Об'єктивне оцінювання стану й змін умов праці необхідне як для розроблення, впровадження заходів з покращення умов праці та оцінювання їх соціально-економічної ефективності, так і для правильного обґрунтування пільг і компенсацій, що надаються робітникам і службовцям, які зайняті на важких фізичних роботах, а також на інших роботах, пов'язаних із дією шкідливих факторів на організм людини.

Серед основних напрямів покращення ефективності використання робочого часу виділяють: раціональний розподіл праці в колективі; вивчення і впровадження прогресивних прийомів і методів праці; удосконалення організації та обслуговування робочих місць; удосконалення підбору, професійної підготовки і підвищення кваліфікації кадрів; удосконалення нормування і стимулювання праці; поліпшення умов праці та робочої атмосфери у колективі; раціоналізація режиму праці та відпочинку; виховання сумлінного ставлення до праці [3, с. 128].

У процесі перевірки правильності нарахування і виплати заробітної плати працівників з почасовою формою оплати праці аудитор встановлює: відповідність інформації у відомостях на виплату заробітної плати тарифікаційним спискам працівників; наявність у відомості печатки, підписів керівника та бухгалтера; наявність зазначення дати виплати і підписів працівників про отримання заробітної плати; правильність підрахунків підсумків платіжної відомості; правильність визначення суми утриманих і нарахованих податків із заробітної плати працівників.

Для працівників з відрядною формою оплати праці перевіряється: правильність застосування розцінок оплати праці зіставленням з документами, де вони передбачені; правильність нарахування заробітної плати за рахунок множення встановленої розцінки на кількість виробленої продукції; наявність випадків повторного нарахування сум за раніше оплачуваними документами; відповідність стажу працівника, його розряду, асортименту продукції застосовуваним розцінкам; правильність визначення обсягу виконаної роботи і кількості відпрацьованого часу за допомогою їхнього зіставлення з обліковими листами, подорожніми листами, нарядами, табелями виходу на роботу.

На заключному етапі внутрішнього аудиту ефективності використання робочого часу та його оплати аудитор систематизує та аналізує виявлені помилки й порушення та визначає їхній вплив на достовірність показників фінансової, податкової та статистичної звітності.

Аналізуючи та підсумовуючи всевищевикладене, можна зробити висновок, що внутрішній аудит ефективності використання робочого часу та його оплати дає змогу оцінити рівень організації праці на підприємстві, виявити непродуктивні втрати робочого часу та їх причини, знайти можливі резерви збільшення випуску продукції (робіт, послуг) за рахунок скорочення втрат робочого часу.

Список використаних джерел: 1. *Ангеловська О. В.* Аудит розрахунків щ оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні / *О. В. Ангеловська, Л. В. Синяєва* // Вісник Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2012. – № 25. – С. 67–70. 2. *Макаренко А. П.* Аудит операцій і розрахунків з оплати праці / *А. П. Макаренко, І. В. Боюк* // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 1 (13). – С. 25–30. 3. *Полуянов В. П.* Використання фонду робочого часу та планування зростання продуктивності праці на підприємстві / *В. П. Полуянов, О. В. Плужник* // Вісник Донецького національного технічного університету. – 2013. – № 65. – С. 63. 4. *Рудницький В. С.* Внутрішній аудит: методологія, організація / *В. С. Рудницький*. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 292 с. 5. *Сметанко О. В.* Удосконалення методики внутрішнього аудиту системи управління персоналом / *О. В. Сметанко* // Вісник Київського національного економічного університету ім. Вадима Гетьмана. – 2014. – № 2 (53). – С. 98.

УДК 336.225.674

А.В. Макієнко, студент

А.С. Стівпова, студент

В.П. Онищенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Ключові слова: аудит, консолідована фінансова звітність, методика.

Виникнення консолідованої фінансової звітності пов'язане з притаманними ринковій економіці інтеграційними процесами, суть яких зводиться до об'єднання економічних суб'єктів, поглиблення їх взаємодії, утворення груп підприємств з тісними організаційно-правовими, виробничо-технічними, комерційними та фінансовими зв'язками. У звітності окремих підприємств, які входять до складу таких груп, не відображено інформацію про фінансовий стан та результати групи загалом, що перешкоджає прийняттю управлінських рішень керівництвом материнського підприємства та іншими зацікавленими користувачами фінансової звітності. Така ситуація призводить до виникнення потреби у консолідованій звітності, що відображає фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів групи як єдиної економічної одиниці та є необхідним інформаційним ресурсом у системі управління групою підприємств. Підвищення достовірності та оперативності складання консолідованої фінансової звітності зменшує ризики її користувачів, проте це можливо тільки у тому разі, якщо показники такої звітності є достовірними. Враховуючи складність процедури консолідації, актуальним є дослідження особливостей аудиторських процедур при аудиті консолідованої фінансової звітності.

Аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази для того, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора. Види необхідних аудиторських доказів та процедур обирають, керуючись завданнями аудиту. Специфічні завдання аудиту та процедури їх досягнення знаходять своє відображення в аудиторській програмі [3, с. 294].

Методика консолідації фінансової звітності чітко не прописана діючими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Дослідження показують, що організація складання консолідованої звітності має передбачати два етапи: підготовчий та виконавчий. Аудитор повинен проаналізувати хід виконання кожного з цих етапів. Так, метою підготовчого етапу є збирання додаткової інформації, яка не міститься в первинній фінансовій звітності учасників групи. Підготовчий етап, зокрема, має передбачати визначення периметра консолідації та способу збирання інформації про внутрішньогрупові операції, впровадження єдиної облікової політики у групі, а також отримання від учасників групи індивідуальної фінансової звітності та інформації про внутрішньогрупові операції. Виконавчий етап має складатися з трьох кроків: перевірка достовірності даних, визначення коригуючих показників, консолідація даних.

МСА 500 «Аудиторські докази» визначає такі типи аудиторських процедур: перевірка записів або документів; перевірка матеріальних активів; спостереження; запити; підтвердження; перерахування; повторне виконання; аналітичні процедури. Кожна з цих процедур матиме свої особливості при аудиті консолідованої фінансової звітності.

Складність першої процедури, перевірки записів або документів, полягає в тому, що вихідними даними для складання консолідованої фінансової звітності є фінансова звітність підприємств, що входять до складу консолідованої групи. Виникає питання, чи необхідний аудит індивідуальної фінансової звітності таких підприємств. У разі неможливості проведення аудиту одного з таких підприємств виникає потреба в оцінюванні суттєвості інформації фінансової звітності саме цього підприємства.

НПСБО 2 «Консолідована фінансова звітність» вимагає у процесі складання консолідованої фінансової звітності виключати: а) балансову вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частку материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві; б) суму внутрішньогрупових операцій та внутрішньогру-

пового сальдо; в) суму нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані) [4]. Через це виникає необхідність інформаційного забезпечення процедури консолідації на виконавчому етапі складання консолідованої фінансової звітності виникає потреба у використанні особливих форм звітності для дочірніх підприємств, що дають змогу отримати інформацію про внутрішньогрупові операції та подаються материнському підприємству.

Виконуючи процедури спостереження, аудитор повинен проконтролювати, чи є у підприємств консолідованої групи такі форми; чи виконуються якісь контрольні процедури, що пов'язані з перевіркою узгодженості показників даних форм, наприклад, чи складаються матриці відповідності, які дозволяють проконтролювати достовірність та узгодженість отриманих з внутрішньогрупової звітності даних; чи застосовуються робочі консолідаційні таблиці, необхідні для розрахунку консолідуючих коригувань і перевірки їх збалансованості.

При виконанні аудиту консолідованої фінансової звітності особливого значення набуває процедура підтвердження, проте жодний стандарт аудиту не визначає, чи можна розглядати підприємства консолідованої групи як треті сторони щодо материнського підприємства, адже це є пов'язані особи.

Як висновок, слід зазначити, що аудит консолідованої фінансової звітності через її специфічність має свої особливості. Необхідно розробити окремий стандарт аудиту, що висвітлював би питання збору аудиторських процедур при аудиті консолідованої фінансової звітності. Крім того, національні П(С)БО та й МСФЗ не містять чітких рекомендацій щодо консолідації фінансової звітності. Тому, крім розроблення міжнародного стандарту аудиту, необхідне розроблення та прийняття відповідних методичних рекомендацій зі складання консолідованих фінансових звітів, які повинні визначити такі питання, як коригування результатів внутрішньогрупових операцій, застосування форм внутрішньогрупової звітності, матриць відповідності тощо.

Список використаних джерел: 1. *Бондар В. П.* Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с. 2. *Дорош Н. І.* Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Знання, КОО, 2001. – 402 с. 3. *Дорош Н.І.* Аудит: теорія і практика / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 495 с. 4. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>.

УДК 657.6

М.Н. Чергейко, студент

Научный руководитель: **Н.Г. Кот**, ст. преподаватель кафедры БУАиА
Брестский государственный технический университет, г. Брест, Беларусь

ФОРЕНЗИК В УЧЕТЕ ТОПЛИВА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Ключевые слова: мошенничество, топливо, финансовое расследование (Форензик).

Хищения происходят сплошь и рядом, и сказать, что какие-то отрасли подвержены более в той или иной степени мошенническим операциям нельзя. Мошенничество на предприятии является основным трудно прогнозируемым риском, перестраховаться от которого очень сложно. В настоящее время зарубежные компании активно применяют независимые экономические расследования (Форензик) в качестве инструмента проверки деятельности компании. Таким образом, целью данной работы было проведение такой услуги, как «Форензик» в учете топлива.

Форензик (финансовое расследование) – это тщательное рассмотрение, детальный анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, направленный на всестороннее изучение обстоятельств с целью выявления неправомερных или злонамеренных действий работников или третьих лиц, связанных с посягательством на финансовые ресурсы организации [1] (рис.).

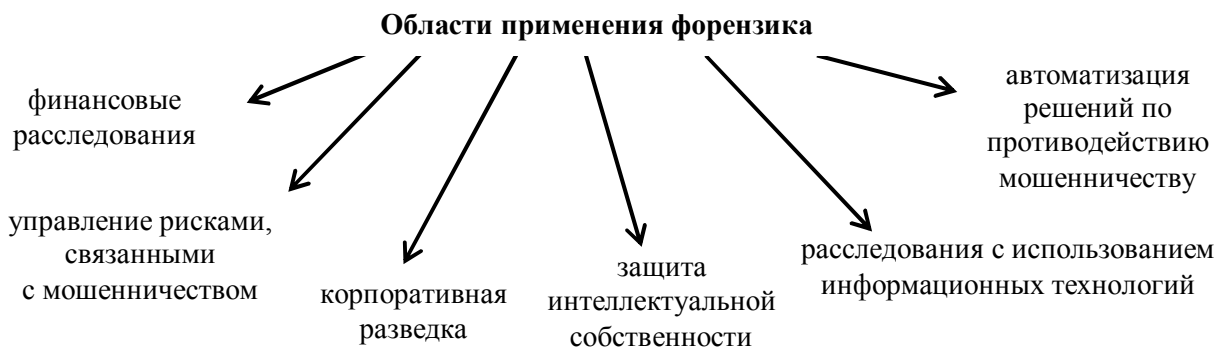


Рис. Области применения форензика

Источник: [2].

Рассмотрим основные нарушения на основных этапах учета ГСМ, обнаруженные при финансовом расследовании [3].

Заключение договора: для приобретения ГСМ по электронным картам организация должна заключить договор с АЗС, перечислить ей авансовый платеж и получить электронную микропроцессорную карту многоразового использования. Неправильное оформление договора может быть следствием умышленного искажения данных (неправильное указание реквизитов, даты, суммы и др.).

Приобретение топлива осуществляется двумя способами. Первый – это посредством его выборки через колонки АЗС по электронной карте. Преступление – недолив топлива на АЗС, виновным лицом которого является водитель, который должен возместить ущерб собственными средствами. На данном этапе может быть ещё одно преступление – передача электронной карты другому лицу или использование ее в личных целях. Второй способ – это поставка на склад ГСМ. В данном случае поставщик, будучи в сговоре с заведующим складом, может не довести определенное количество топлива.

Оприходование топлива. Этот этап основывается на заполнении путевых листов. Неправильное заполнение путевых листов: приписка километража; накрутка процента; плотности; заполнение путевых листов задним числом или без указания времени; отсутствие подписи и расшифровки водителя и другие.

Списание ГСМ. На данном этапе виновным лицом является бухгалтер, т. к. именно он производит списание топлива.

Основные правонарушения :

– Списание без сверки с путевыми листами.

Основанием для списания бензина и дизельного топлива на расходы и на реализацию являются накопительные ведомости данных путевых листов о фактическом расходе топлива, за отчетный период.

– Списание по GPS-навигатору.

Данные являются неверными, т. к. не имеют документального подтверждения.

– Использование неправильных норм расхода.

– Нормы устанавливаются Министерством транспорта и коммуникаций РБ. Если нормы на транспортное средство нет организация должна обратиться в Белорусский научно-исследовательский институт транспорта «Транстехника».

– Применение превышающего коэффициента (зимний период) без соответствующего приказа.

– Отнесение стоимости керосина в затраты (зимний период).

Разбавление топлива керосином не предусмотрено правовыми актами.

Инвентаризация ГСМ. Работник, ведущий учет топливно-энергетических ресурсов, о всех случаях перерасхода или нереальной экономии топлива незамедлительно должен докладывать руководителю организации для принятия срочных мер к выявлению и устранению причин перерасхода или нереальной экономии.

При расследовании были выявлены следующие способы скрытия излишков на складе:

- Использование буферной емкости.
- Искажение калибровок емкостей.
- Соккрытие топлива в наземных резервуарах.

По окончании проведения финансового расследования консультант предоставляет отчет по существу доказательств и обнаруженных фактов для привлечения к ответственности; производит расчет прямого и, возможно, косвенного ущерба от противоправных действий с соответствующими документальными подтверждениями; подготавливает рекомендации по внедрению необходимых мер с целью снижения риска возникновения подобного вида мошенничества.

Список использованных источников: 1. *Что такое форензик?* [Электронный ресурс] // Сайт для современного бухгалтера «Расчёт». – Режим доступа : <http://www.raschet.ru>. 2. *Расследование финансового мошенничества* [Электронный ресурс] // Сайт аудиторской компании КМППГ(Россия). – – Режим доступа : <http://www.kpmg.com/ru/ru/services/advisory/risk-consulting/forensic/fraud-and-financial-investigations/Pages/default.aspx>. 3. *Как обезвредить мошенников внутри компании* [Электронный ресурс] // Agroportal (Украина). – Режим доступа : <http://agroportal.ua>. 4. *СОВРЕМЕННЫЙ FORENSIC АУДИТ* [Электронный ресурс] // Экспертная компания. – Режим доступа : <http://www.stroiaudit.ru>.

СЕКЦІЯ 5

Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства

УДК 338.24

В.Г. Маргасова, д-р екон. наук, професор, зав. кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Т.В. Клименко, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ІНТЕГРОВАНІЙ НАПРЯМ СИСТЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ТА ФАКТОР ОПТИМІЗАЦІЇ МЕРЕЖЕВОЇ ВЗАЄМОДІЇ ЇЇ ЕЛЕМЕНТІВ

Ключові слова: економічна безпека, стійкість, параметри, аналіз, забезпечення.

Формування моделі функціональних залежностей множини елементів системи стратегічного забезпечення стійкості економіки до загроз економічній безпеці (ССЗСЕ_{ЕБ}) має ґрунтуватися, в першу чергу, на оцінці взаємозалежності базових факторів за ступенем їх відповідності принципу пропорційності її елементів, що передбачає збалансованість різних складових економічної безпеки. Вибір точок і характеру впливу на формування цієї моделі є виключно складними завданнями, вирішення яких повинно базуватися на комплексі методів багатофакторного моделювання. Аналіз поточних і розгляд майбутніх траєкторій розвитку параметрів ССЗСЕ_{ЕБ} та кожної її підсистеми на основі оцінювання тенденцій соціально-економічного розвитку на певний період є найважливішим завданням. А визначення характеру і точок здійснення управлінських впливів – це початковий етап розроблення детальної стратегії управління. Однак для того, щоб пов'язати ці плани з конкретними умовами необхідно знати, коли треба їх вносити. Завдання полягає у визначенні часу впливу на ССЗСЕ_{ЕБ} для досягнення певних цілей. Оскільки апарат знакових графів може дати тільки якісний результат, то час у цьому випадку визначається не як фізична величина, а як послідовність настання деяких подій. Такі події є експертно значущими подіями.

Моделювання взаємозалежності базових факторів системи один на одного розглядається як спроба [1; 2], по-перше, відобразити взаємозалежність базових факторів, які здійснюють як прямий, так і непрямий вплив на параметри, які складають систему. По-друге, доповнити цю модель факторами, які є складовими структурної підсистеми. Для розроблення моделі взаємозалежності факторів, що формують систему, використовувався математичний апарат знакових, зважених знакових, функціональних знакових графів, що є розширенням економіко-математичної моделі графів.

Таким чином, алгоритм побудови моделі функціональних залежностей множини елементів ССЗСЕ_{ЕБ} можна представити у вигляді схеми (рис.).

Адекватність моделі остаточно з'ясовується тільки у процесі реальної роботи з нею, тому інформаційні технології підтримки прийняття рішень, засновані на апараті когнітивних карт, мають бути максимально відкритими для модифікацій. Потрібно відзначити, що власне сам процес побудови моделі виявляється досить корисним для аналітиків ще до початку розрахунків, оскільки він змушує структурувати проблемну сферу мережевого соціально-економічного простору.

Слід признати, що при формальному виділенні факторів і зв'язків між ними неминуче виявляються раніше невраховані аспекти ситуації, зв'язки, які здавалися несуттєвими, і формується система понять, у термінах якої навіть неформальне обговорення проблеми стає більше чітким і обґрунтованим.

Головною перевагою апарату когнітивних карт є можливість систематичного якісного (некількісного) врахування віддалених наслідків прийнятих рішень і виявлення побічних ефектів, які можуть перешкодити реалізації, здавалося б, очевидних рішень і які важко оцінити інтуїтивно при великій кількості факторів і різноманітні шляхів взаємодії між ними.

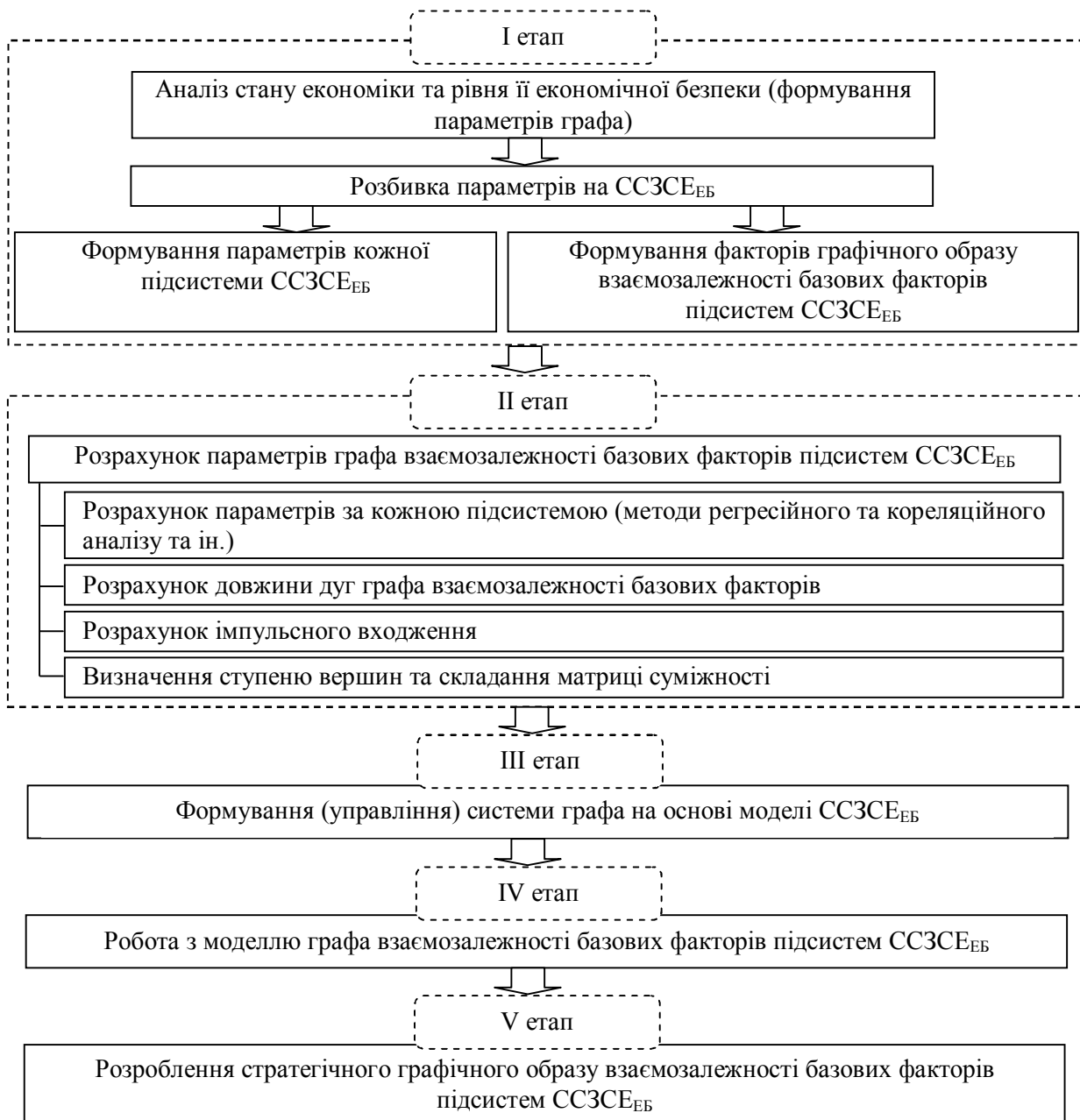


Рис. Алгоритм побудови моделі функціональних залежностей множини елементів ССЗСЕЕБ
Джерело: побудовано авторами.

Результати функціонування складових системи визначаються великою кількістю змінних, які взаємодіють один з одним, реагуючих з різною чутливістю на зміни оточуючих змінних. Тому під час математичного моделювання процесу функціонування системи з метою вироблення пропозицій щодо його вдосконалення виникає необхідність знаходження компромісу між точністю результатів моделювання та можливістю отримання достовірної інформації про динаміку зміни факторів, необхідної для побудови адекватної моделі.

Використання запропонованої системи показників у процесі моделювання дасть можливість визначати функціональні залежності між обраними показниками та, як наслідок, для об'єктивного оцінювання стану економіки та рівня її економічної безпеки.

Розглянемо граф $G(X, E) = (\{x_1, x_2, x_3, x_4, x_5, x_6, x_7, x_8, x_9\}, (x_1, x_2), (x_1, x_3), (x_1, x_4), (x_1, x_5), (x_1, x_6), (x_1, x_7), (x_1, x_8), (x_1, x_9), (x_2, x_3), \dots, (x_8, x_9))$, який має $V = \{V_i, i < N = \|X\|\}$ як множини параметрів вершин.

У ньому виділені такі рівні: x_1 – рівень виробничої безпеки; x_2 – рівень демографічної безпеки; x_3 – рівень енергетичної безпеки; x_4 – рівень зовнішньоекономічної безпеки; x_5 – рівень інвестиційно-інноваційної безпеки; x_6 – рівень макроекономічної безпеки; x_7 – рівень

продовольчої безпеки; x_8 – рівень соціальної безпеки; x_9 – рівень фінансової безпеки. У процесі аналізу побудованої матриці можливе розв’язання двох тісно взаємопов’язаних задач: пряма – як буде розвиватися ситуація при зовнішніх впливах на індикатори економічної безпеки; зворотна – які впливи нам обрати, щоб отримати те, що вимагається.

Виходячи з вищевикладеного, можна зробити висновок, що розроблена модель взаємозалежності базових факторів (індикаторів) ССЗСЕ_{ЕБ}, яка ґрунтується на оцінці розглянутих елементів та взаємозв’язку базових факторів за ступенем їх відповідності принципу пропорційності її елементів, передбачає збалансованість інтересів різних підсистем і її безпечний розвиток (визначено та візуалізовано дисертантом у науковій праці [1]).

Таким чином, можна підтвердити про те, що результати функціонування ССЗСЕ_{ЕБ} визначаються великою кількістю змінних, взаємодіючих одна з одною, що реагують на зміну кожної іншої змінної та ін., виникає необхідність знаходження компромісу між точністю результатів моделювання і можливістю отримання достовірної інформації про динаміку зміни соціально-економічних факторів, необхідної для побудови адекватної моделі. Забезпечення стійкості економіки має ґрунтуватися на всебічному аналізі негативних наслідків від можливих зовнішніх та внутрішніх загроз. Такий аналіз передбачає обов’язкову ідентифікацію вразливостей, джерел загроз і, як наслідок, визначення ймовірності впливів, що порушують стійкість та захищеність національної економіки.

Список використаних джерел: 1. Маргасова В. Г. Система забезпечення стійкості національної економіки та її безпеки: теорія, методологія, практика управління : [монографія] / В. Г. Маргасова. – Чернігів : Десна Поліграф, 2014. – 416 с. 2. Маргасова В. Г. Формування системи стратегічного забезпечення стійкості національної економіки / В. Г. Маргасова // Держава та регіон. – 2014. – № 6. – С. 78–84. 3. *Современные модели экономического развития* [Електронний ресурс] / КУ «Агентство по инновациям и развитию». – Режим доступу : <http://www.innogos.ru>.

УДК 657.3

Н.В. Бондарчук, д-р з держ. упр., професор, професор кафедри обліку, аудиту та фінансово-економічної безпеки

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, м. Дніпропетровськ, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ З МЕТОЮ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: облік, власний капітал, зареєстрований капітал, резервний капітал, неоплачений капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), фінансова звітність.

Розвиток міжнародних економічних відносин впливає на становлення та ведення бухгалтерського обліку: виникає потреба в постійному його удосконаленні з метою забезпечення економічної безпеки підприємства. Основою успішної діяльності кожного підприємства є достатній розмір власного капіталу.

Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає власний капітал як частину в активах за вирахуванням зобов’язань (Власний капітал = Активи – Зобов’язання) [2]. Вважаємо, що подане в нормативному документі визначення є найбільш раціональним.

Структурними елементами власного капіталу є: зареєстрований (пайовий капітал); додатковий капітал; капітал у дооцінках; резервний капітал; нерозподілений прибуток; неоплачений капітал; вилучений капітал.

Облік статутного капіталу починають з дня реєстрації підприємства в державному реєстрі суб’єктів підприємницької діяльності. Облік коштів статутного капіталу ведуть на пасивному рахунку 40 «Зареєстрований капітал», до якого відкривають окремий субрахунок 401 «Статутний капітал». По кредиту відображають збільшення статутного капіталу, по дебету – його зменшення (вилучення) [1].

На субрахунку 402 «Пайовий капітал» відображають та узагальнюють інформацію про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств,

що передбачені установчими документами. Зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних, формування якого передбачено в установчих документах, відображається на субрахунку 403 «Інший зареєстрований капітал».

Відповідно до змін, які відбулися у Плані рахунків та інструкції застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організації, до рахунку 40 «Статутний капітал» введено субрахунок 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу», на якому відображають внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів.

Резервний капітал – це страховий капітал, створений підприємством за рахунок частини власного прибутку з метою погашення можливих збитків, здійснення виплат інвесторам і кредиторам у разі недостатнього забезпечення коштами. Створення резервного капіталу є не обов'язковим, але бажаним у стосунках з кредиторами, є елементом гарантії. Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства Планом рахунків призначено рахунок 43 «Резервний капітал» [1].

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – це сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Наявність нерозподіленого прибутку свідчить, що активи підприємства будуть збільшені за рахунок операцій, за якими одержано прибуток. Кредитове сальдо субрахунку «Прибуток нерозподілений» також не означає, що грошові кошти або будь-який інший конкретний вид активів реінвестовано в підприємство. Прибуток вважають реінвестованим, якщо активи підприємства в цілому збільшилися.

Для узагальнення інформації про формування і використання прибутку малого підприємства використовують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». За кредитом рахунку відображають збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку. З метою отримання деталізованої інформації про джерела використання прибутку у звітному періоді пропонуємо на підприємствах до субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному році» відкривати аналітичні рахунки другого порядку: 443.1 «Прибуток, використаний для виплат дивідендів»; 443.2 «Прибуток, реінвестований у статутний капітал»; 443.4 «Прибуток, направлений на поповнення резервного капіталу».

На рахунку 45 «Вилучений капітал» обліковують вилучений капітал у разі викупу власних акцій (часток) в акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо. За дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» відображають фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, а за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток) [1].

Облік неоплаченого капіталу ведеться на рахунку 46 «Неоплачений капітал». За дебетом цього субрахунку відображають заборгованість засновників (учасників) підприємства по внесках до статутного капіталу цього підприємства, за кредитом – погашення заборгованості по внесках до статутного капіталу підприємства. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведуть за кожним засновником (учасником).

Розвиток підприємства та забезпечення його економічної безпеки вимагає, насамперед, мобілізації і підвищення ефективності використання власного капіталу, що забезпечує його фінансову стійкість і достатній рівень платоспроможності. Це, у свою чергу, потребує оцінювання ефективності використання власного капіталу в розрізі окремих його елементів і загалом. Для визначення ефективності використання власного капіталу вважаємо за доцільне проводити фінансовий аналіз результатів діяльності підприємства, зокрема визначити такі групи показників: 1) показники фінансової стійкості; 2) показники ділової активності (оборотності); 3) показники рентабельності; 4) показники окупності капіталу (період окупності власного капіталу).

З метою забезпечення економічної безпеки підприємства та ефективного управління власним капіталом вважаємо за доцільне організувати та вести на підприємстві управлінський облік власного капіталу. Це пов'язано з тим, що традиційна методика бухгалтерського обліку не формує інформації про визначення ринкової вартості підприємства. Така облікова інформація для забезпечення управління підприємством повинна формуватись у підсистемі управлінського обліку.

Власний капітал підприємства представлений трьома показниками: власний капітал, що включає зареєстрований капітал, резервний капітал, додатковий капітал, чистий прибуток; приріст чистого капіталу; розмір вилученого капіталу. У масштабах підприємства управління капіталом може бути організовано за видами діяльності або за розміром показників капіталу (чисті активи, чисті пасиви, капіталізація). Джерелом інформації є фінансова звітність та дані поточного бухгалтерського обліку.

При управлінні власним капіталом підприємства слід виходити з таких положень: рівень управління капіталом визначається потребами споживачів (керівники підприємства) і центрами відповідальності; на оперативному рівні (нижча ланка управління) система не реагує на зміну капіталу підприємства, хоча і впливає на нього; стратегічний облік визначається, в основному, зовнішніми факторами (фактори ризику та невизначеності).

Список використаних джерел: 1. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом МФУ України № 291 від 30.11.1999. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. 2. *Національне положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : затв. Наказом МФУ № 73 від 07.02. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

УДК 330:303.442.3

Г.П. Журавель, канд. екон. наук, професор, професор кафедри обліку у виробничій сфері
Ю.Г. Журавель, викладач кафедри фінансів суб'єктів господарювання і страхування
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БЕЗПЕЧНОГО РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

Ключові слова: показники економічної безпеки, джерела інноваційно-інвестиційного розвитку, інформаційно-аналітичне забезпечення.

Підвищення рівня конкурентоспроможності економіки вимагає здійснення комплексу організаційно-правових заходів, спрямованих на зміну її структури, реконструкцію та створення сучасних виробництв із технологічним рівнем, що відповідає стандартам індустріальних держав, нагромадження основного капіталу, збільшення випуску інноваційної продукції, розширення внутрішнього ринку, підвищення соціальних стандартів, формування ефективної системи інституційного забезпечення сталого розвитку національної економіки. Для вирішення головних завдань, розвитку економіки необхідно забезпечити розширення джерел фінансового забезпечення модернізації економіки. Спочатку доцільно оцінити, на якому рівні економічної безпеки знаходиться інноваційно-інвестиційна діяльність в Україні. Для отримання таких оцінок нами розраховано індикатори інноваційно-інвестиційної безпеки на основі методики, затвердженої Міністерством економічного розвитку і торгівлі України.

Індикатори інноваційно-інвестиційної безпеки національної економіки, розроблені Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, дають характеристику багатьом аспектам і дозволяють оцінити:

- стан нагромадження основного капіталу та тенденції введення основних засобів;
- обсяги виконаних науково-технічних робіт; розмір витрат на науку;
- стан залучення іноземних інвестицій;
- кількість підприємств, що впроваджують інновації та частку інноваційної продукції в загальному обсязі реалізованої продукції;
- рівень експорту роялті, ліцензійних послуг, комп'ютерних та інформаційних послуг, наукових і конструкторських розробок, послуг в архітектурних, інженерних та інших технічних галузях;
- доступ до мережі Інтернет;
- розмір національної економіки щодо світового ВВП для оцінки місця України в світовому поділі праці.

Крім того, індикатори розподілені за діапазонами характеристичних значень, що визначають конкретний рівень економічної безпеки. Тому розрахувавши індикатори, можна отримати більш-менш повну картину щодо стану безпеки в інноваційно-інвестиційній сфері.

Проведені розрахунки показали, що за даними на початок 2013 року майже за всіма позиціями в інноваційно-інвестиційній сфері Україна знаходилася у критичному й небезпечному діапазонах ризикованості.

Згідно з Наказом Міністерства економіки України від 02.03.2007 № 60 «Про затвердження Методики розрахунку рівня економічної безпеки України» у частині індикаторів і порогових значень стану науково-технологічної безпеки передбачено, що в Україні частка підприємств, що впроваджують інновації, в загальній кількості промислових підприємств має становити не менше 50 %. Фактичні ж показники у чотири рази нижчі. Частка інноваційної продукції в загальних обсягах реалізованої продукції у різні роки становила від 2,5 до 6,5 %, у той час як питома вага інноваційної продукції у країнах ЄС досягла 60–70 %, Південній Кореї та Японії – 65–67 %, США – 78 %.

Слід врахувати, що інноваційні процеси тісно пов'язані з виконанням наукових і науково-технічних робіт, але їх обсяг в Україні відносно ВВП залишається дуже низьким – 0,9 % у 2010 році, у 2012–2014 роках – також менше 1 %. Обмеженими є також обсяги фінансування. Хоча законодавством України передбачено фінансування науки на рівні 1,7 % ВВП, реально коштів виділяється значно менше. Експерти вважають, що необхідно збільшити обсяги фінансування до 2–3 % ВВП за прикладом інших країн (витрати на науку у Швеції становлять 3,7 %, Японії – 3,2 %, США 2,8 % ВВП) [1, с. 38].

Загальні результати інноваційної діяльності в Україні знаходяться на низькому рівні. Вони безпосередньо залежать від структури економіки, попиту на інноваційну продукцію, стану техніко-технологічних розробок, обсягів фінансування наукових і науково-технічних робіт. Визначені у процесі дослідження індикатори виробничої безпеки та їх порівняння із пороговими критеріями показали, що за чотирма основними показниками реальні значення нижчі від граничних норм безпеки. Найбільш небезпечним є низька частка машинобудування в загальних обсягах промислового виробництва. Якщо в 1990 році його частка була на рівні 30,7 %, то з 1995 року почала стрімко зменшуватися, а за даними 2009–2013 років вже становила лише 12–14 %, а за результатами 2014 року – знизилася до 7,9 %. Також справжньою загрозою для економіки є високий знос основних засобів. Строк експлуатації обладнання становить 20–40 років (за максимально ефективною норми 9 років), а величина зносу основних засобів сягнула близько 80 %. До показників виробничої безпеки включені також індикатори матеріалоемності та фондомісткості промислової продукції. В Україні зазначені показники теж не відповідають нормам виробничої безпеки.

Вищезазначене підтверджує необхідність проведення модернізації провідних галузей економіки. Але для цього необхідно залучити значні фінансові ресурси.

Існує багато джерел фінансових ресурсів, які можуть бути спрямовані на цілі модернізації економіки: прибуток; амортизаційні відрахування підприємств; резервні та страхові фонди; внески засновників у статутний капітал; дивіденди, проценти, дохід від операцій з капіталом і фінансового інвестування; спонсорські та донорські внески, ресурси вітчизняних та іноземних інвесторів; банківський інвестиційний кредит; цільовий державний кредит; податковий інвестиційний кредит; емісія акцій та облігацій; фінансовий лізинг; кошти державного та місцевого бюджетів; субсидії, дотації, гранти, пільги; кошти державних підприємств; благодійні внески.

Для кількісного оцінювання величини всіх зазначених ресурсів у статистиці не узагальнюється необхідна інформація.

Дослідження показали, що у структурі джерел капітальних інвестицій майже 70 % становлять власні кошти суб'єктів господарювання. Із потенційних джерел на капітальні інвестиції у різні роки було спрямовано 38–55 % власних фінансових ресурсів. Решта фінансових ресурсів, ймовірно, була направлена на поповнення обігових коштів, виплату дивідендів, соціальну сферу тощо. При цьому на капітальні інвестиції було направлено в різні роки 13–20 % від нарахованої амортизації (зносу), хоча амортизація має, перш за все, спрямовуватися на капітальні ін-

вестиції. Як відомо, амортизаційні відрахування відносяться на операційні витрати і доходи підприємств, тобто одна частина включається в ціну товару і відшкодовується покупцем і підприємство може здійснювати відтворення основних засобів. Але з 2012 року органи статистики вже не надають інформації про структуру операційних витрат і можливості такого аналізу відсутні. Однак рівень безпеки економічного розвитку вимагає створення на підприємствах фонду фінансових ресурсів для інноваційного розвитку, його кошти доцільно обліковувати і зберігати на окремому рахунку в банку і використовувати строго за цільовим призначенням.

Список використаних джерел: 1. Кінзерський Ю. В. До засад стратегії та політики розвитку промисловості / Ю. В. Кінзерський // Економіка України. – 2013. – № 4. – С. 24–43.

УДК 657

О.В. Вітренко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, фінансів та економічної безпеки

О.Д. Василенко, магістрант

А.В. Котляр, магістрант

Донецький національний технічний університет, м. Красноармійськ, Україна

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ Й ФІНАНСОВИМ РЕЗУЛЬТАТОМ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: оренда, орендні операції, фінансова оренда, операційна оренда, лізинг, облікова політика.

Функціонування підприємства в ринкових умовах актуалізує проблему раціонального витрачання ресурсів, докорінного поліпшення управління витратами з метою підвищення конкурентоспроможності продукції. Витрати є індикатором діяльності суб'єкта господарювання; збільшення витрат може бути зумовлене як зміною ситуації на ринку, так і недоліками у процесі діяльності.

Витрати підприємства на виробництво продукції, зазвичай, становлять більшу частину витрат операційної діяльності підприємств машинобудівної галузі. Такі витрати закладають виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) та підлягають управлінському контролю та аналізу. Управлінський вплив спрямований на оптимізацію витрат операційної діяльності підприємства і, таким чином, формує важливу передумову економічної безпеки підприємства.

Витрати, які включаються до собівартості продукції, визначаються П(С)БО 16 «Витрати» і можуть бути скоректовані підприємством, що в обов'язковому порядку затверджується на рівні облікової політики [1]. Крім П(С)БО, облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюється з урахуванням норм галузевих методичних рекомендацій з питань планування, обліку і калькулювання готової продукції (робіт, послуг) [2].

Собівартість продукції, як синтетичний показник, відображає всі напрями господарської діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку.

Чим економічніше підприємство використовує матеріальні, трудові та фінансові ресурси під час виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток і рівень рентабельності продукції. Зауважимо, що йдеться про досягнення не мінімального рівня витрат, а оптимального, такого, що забезпечує виробництво конкурентної продукції (робіт, послуг). Отже, витрати є основним фактором ціноутворення і формування прибутку.

Економічний аналіз витрат є важливим інструментом управління ними, що дозволяє надати узагальнюючу оцінку ефективності використання ресурсів і визначити резерви збільшення прибутку та зниження ціни одиниці прибутку.

Цільовим спрямуванням аналізу витрат на виробництво продукції є виявлення можливості раціонального використання виробничих ресурсів, інформаційне забезпечення та всебічна оцінка досягнутих результатів щодо оптимізації виробничих витрат, обґрунтування управлінських рішень.

Залежно від наявного рівня витрат, конкретних завдань, поставлених адміністрацією, аналіз може проводитися одночасно за всіма або за декількома напрямками, охоплювати весь

цикл діяльності або окремі його стадії і процеси. При цьому для досягнення результативності аналітична робота проводиться систематично. У результаті інформація про динаміку витрат, фактори їх зміни буде накопичуватися постійно, що забезпечить якість аналізу та підвищить обґрунтованість рекомендацій для керівництва.

Важливу роль в оптимізації витрат відіграє оперативний економічний аналіз, який дає змогу своєчасно оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням собівартості продукції, виявити причини та недоліки її завищення, внутрішньогосподарські резерви покращання використання виробничих ресурсів і оперативно приймати відповідні управлінські рішення.

Ефективність оперативного аналізу витрат багато в чому залежить від організації оперативного планування, обліку та регулювання. Належна організація оперативного планування передбачає своєчасне розроблення оптимальних планових завдань, що базуються на економічно обґрунтованих нормативах для окремих структурних підрозділів підприємства і своєчасне їх доведення до виконавців. Дієвість оперативного аналізу витрат зростає за умови виділення центрів витрат та центрів відповідальності.

Для оперативного управління витратами в цеху, на виробничих ділянках проводить групування відхилень від норм і зміни норм за місцями виникнення, причинами й винуватцями. Групування проводяться щоденно, щодакно, щомісячно за елементами витрат і статтями калькуляцій. Такий оперативний щоденний аналіз витрат на місцях їх виникнення дає можливість виявити відхилення від норм витрачання матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, фонду заробітної плати за кожною операцією завдяки оперативному спостереженню за комплексними витратами: загальновиробничими та іншими – у межах затверджених кошторисів, а для умовно-змінних витрат – з урахуванням виконання виробничої програми випуску продукції.

Оперативний аналіз у цехах та інших структурних підрозділах здійснюють на підставі первинної документації оперативного й бухгалтерського обліку, в яких фіксуються відхилення від норм, причини такого відхилення і персональну відповідальність за їх виникнення.

Оперативний аналіз витрат у системі управління витратами має певні особливості, які необхідно враховувати під час його організації і проведенні:

- своєчасність оперативного аналізу витрат: аналіз проводиться протягом відрізка часу, в якому виникли та продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення витрат;

- врахування і постійне відслідковування стану на ринках ресурсів (трудових і матеріальних ресурсів);

- необхідність виявлення і вивчення впливу на витрати не всіх факторів, а тільки основних на цьому рівні управління, які зумовлюють суттєві відхилення від програми формування собівартості продукції, яка виготовляється.

Виявити та виміряти всі фактори в оперативному циклі управління практично неможливо. Визначаючи коло основних факторів, необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства і визначати найбільш релевантні зони (параметри) впливу на результативність діяльності підприємства як цілісної системи. Так, на машинобудівних підприємствах часто фактором значної зміни собівартості продукції на початкових стадіях виробництва є заміна матеріалів. За допомогою оперативного аналізу своєчасно оцінюється вплив факторів заміни на собівартість і здійснюють необхідні заходи щодо зниження його негативного впливу та попередження причин виникнення в майбутньому.

Список використаних джерел: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua/>. 2. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности : утв. Приказом Государственного комитета промышленной политики Украины от 02.02.2001г. № 47 // Энциклопедия бухгалтера и экономиста. – 2001. – № 11. – 218 с.

АНАЛІЗ РЕГУЛЯТОРНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНИХ ВИПЛАТ НА ВУГІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ключові слова: оплата праці, середня заробітна плата, допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, страховий стаж, страховий випадок.

Питання соціального забезпечення відносяться до одних з безумовних гарантій держави щодо надання компенсаційних виплат у разі втрати працездатності працюючих громадян. Згідно з Постановою КМУ № 439 від 26.06.15 з 4 липня 2015 р. кардинально змінився підхід до розрахунку виплат за соціальним страхуванням, тому виникає необхідність розглянути регуляторні впливи на його основні положення.

Розрахунковим періодом при визначенні середньої зарплати для нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (у т. ч. оплата перших п'яти днів хвороби за рахунок коштів роботодавця), допомоги по вагітності та пологах та інших виплат, що здійснюються за рахунок ФСС ТВП за останні 12 (раніше – 6) календарних місяців, що передують місяцю настання страхового випадку [1].

У розрахунковий період для обчислення середньої зарплати включається кількість календарних днів зайнятості в такому періоді. Тобто враховуються всі дні, протягом яких застрахована особа перебувала у трудових відносинах з роботодавцем і одночасно виконувала роботи (надавало послуги) за цивільно-правовим договором, здійснювала підприємницьку або незалежну професійну діяльність. При цьому з розрахункового періоду виключаються календарні дні, невідпрацьовані з поважних причин (тимчасова непрацездатність, відпустка з вагітності та пологах, відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трьох (шести) років і відпустка без збереження заробітної плати). У випадках, коли застрахована особа цілий місяць розрахункового періоду (з 1-го до 1-го числа) не працювала з поважних причин, такий місяць взагалі виключається з розрахункового періоду.

Основні положення нової регуляторної політики щодо забезпечення соціальної функції держави у гарантування справедливої компенсації на випадок настання страхових випадків і реалізації цих положень у системі бухгалтерського обліку зводяться до впровадження наведеного нижче механізму розрахунків.

Якщо застрахована особа:

- за останнім основним місцем роботи перебувала у трудових відносинах менше 12 календарних місяців, розрахунковий період визначається за фактично відпрацьовані (з 1-го до 1-го числа) календарні місяці;
- на останньому основному місці роботи працювала менше календарного місяця, то у розрахунковий період включається фактично відпрацьований час, тобто календарні дні перед настанням страхового випадку;
- не мала заробітку з поважних причин або страховий випадок настав у перший робочий день, то фактично розрахункового періоду немає [2].

Для розрахунку середньої зарплати та страхових виплат треба брати до уваги певні моменти, що розглядаються далі.

1. При визначенні середньої зарплати (доходу, грошового забезпечення) для призначення страхових виплат можна використовувати дані Державного реєстру застрахованих осіб (далі – Держреєстр).

2. Середня зарплата обчислюється:

- **роботодавцем** для виплати допомоги по вагітності та пологах, допомоги з тимчасової непрацездатності, оплати перших п'яти днів хвороби за рахунок коштів роботодавця на підставі даних звітності з ЄСВ (форма № Д4);
- **органами фондів соціального страхування** за нещасними випадками на виробництві та професійними захворюваннями на підставі даних з Держреєстру.

3. Якщо застрахована особа не мала заробітку з поважних причин або страховий випадок настав у перший робочий день, тоді середня зарплата розраховується діленням тарифної ставки (посадового окладу) або її частини на середньомісячну кількість календарних днів.

4. Середньоденна зарплата визначається діленням нарахованого доходу за останні 12 календарних місяців на кількість календарних днів зайнятості працівника (раніше дохід, нарахований за розрахунковий період (6 календарних місяців), ділився на кількість відпрацьованих у цьому періоді робочих днів).

5. Для розрахунку страхових виплат у всіх випадках береться середньоденна зарплата.

6. Для всіх видів страхових виплат встановлено загальний принцип розрахунку: множенням суми денної виплати на кількість календарних днів, що підлягають оплаті, з урахуванням страхового стажу для допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

При цьому згідно зі ст. 24 Закону України № 1105-XIV допомога виплачується в розмірі:

- 50 % середнього заробітку, якщо стаж менше трьох років;
- 60 % – при страховому стажі від трьох до п'яти років;
- 70 % – якщо стаж становить від п'яти до восьми років;
- 100 % – для осіб, чий страховий стаж перевищує вісім років [3].

7. Якщо страховий стаж застрахованої особи за останні 12 місяців до настання страхового випадку за даними Держреєстру становив менше шести місяців, то середня зарплата обчислюється так:

– для оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності (крім нещасних випадків) за рахунок роботодавця – виходячи з нарахованої зарплати, з якої сплачуються страхові внески, але в розрахунку на місяць не більше мінімальної заробітної плати (далі – МЗП), встановленої в місяці настання страхового випадку;

– для допомоги по вагітності та пологах – виходячи з нарахованої зарплати, з якої сплачувалися страхові внески, але в розрахунку на місяць не менше 1 МЗП і не більше 2 розмірів МЗП, встановленої в місяці настання страхового випадку [2].

На підставі Наказу Мінсоцполітики України [4] внесені зміни до розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності. Зокрема, згідно з п. 4 розділу 3 у випадку, якщо сума нарахованої страхової виплати за повний місяць перевищує розмір максимальної величини бази нарахування ЄСВ, то сума допомоги за цей місяць обмежується розміром максимальної величини бази нарахування ЄСВ.

У зв'язку з нестабільною політичною ситуацією та погіршенням економічного стану у країні, вугільні підприємства переживають кризу. Через мале та несвоєчасне фінансування вугільних підприємств виникають великі борги з оплати праці, що впливає і на сплату ЄСВ. Реальна картина така: заробітну плату виплачують частково та із затримкою у декілька місяців, а внески до Фонду соціального страхування не сплачуються або ж зовсім, або теж із затримкою, що суперечить чинному законодавству.

Як наслідок, через несвоєчасну сплату ЄСВ працівнику не нараховується страховий стаж, тому відповідно до нового законодавства щодо розрахунку допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, такому працівнику допомога розраховується не з суми його середньої заробітної плати, а з суми мінімальної заробітної плати. Отже, тепер працівник, який перебував на лікарняному, втрачає значну частину доходу, якщо його заробіток більше мінімальної заробітної плати.

Підводячи підсумок, можемо стверджувати, що впровадження нових положень щодо регулювання соціальних виплат через зміну порядку їх розрахунків:

1) порушує гарантії держави щодо справедливої компенсації виплат за страховими випадками працюючим громадянам, а тим більше працівникам вугільної галузі, що відповідає найвищому рівню небезпеки;

2) порушує відповідність між розмірами відрахувань до ЄСВ та виплатами за настанням страхових випадків у вугільній галузі;

3) за умов нестачі коштів у підприємств до вимивання обігових коштів через необхідність здійснення виплат зі страхування;

4) створює небезпеку соціальних протестів і дестабілізації відносин і соціального невдоволення громадян.

Отже, на нашу думку, що регуляторна політика в площині забезпечення соціальних гарантій держави створює загрозу соціально-економічній безпеці держави і потребує корінних змін.

Список використаних джерел: 1. *Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим соціальним страхуванням* : Постанова КМУ №1266 від 26.09.01 р. (із змінами та доповненнями). 2. *Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266* : Постанова КМУ від 26 червня 2015 р. № 439. 3. *Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» із змінами і доповненнями* : Закон України від 23.09.1999 № 1105–XIV. 4. *Про затвердження прикладів обчислення середньої заробітної плати (доходу) за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування* : Наказ Мінсоцполітики від 21.10.2015 № 1022.

УДК 657.05

Н.В. Антоненко, ст. викладач кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ЗАПОРУКА ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: безпека, загрози, економічна безпека, облікова інформація.

Сьогодення характеризується великою кількістю загроз економічній безпеці в системі бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що підприємство має різноманітні взаємозв'язки з іншими суб'єктами господарської діяльності. Зовнішні загрози виникають за межами підприємства: вони не пов'язані з його виробничою діяльністю та можуть завдати значних збитків. Внутрішні загрози пов'язані з діяльністю підприємства та його персоналом. Ці загрози зумовлені процесами, які виникають у господарській діяльності підприємства та можуть впливати на результати господарської діяльності. Найсуттєвішими з них є: протиправні дії співробітників бухгалтерської служби, порушення режиму збереження бухгалтерської інформації, що становить комерційну таємницю, відсутність належної кваліфікації бухгалтерського персоналу, неналежний рівень технічного забезпечення, суттєві прорахунки як у тактичному, так і в стратегічному управлінні, оскільки від дотримання заданих підприємством параметрів залежить ефективність та результативність діяльності підприємства [1].

Під впливом різних зовнішніх чинників можуть виникнути й різні зовнішні загрози економічній безпеці підприємства, до яких відносять: несприятливі зміни політичної ситуації, зміну законодавства, промислово-економічне шпигунство, недобросовісну конкуренцію, розкрадання матеріальних засобів, зараження програм ЕОМ різного роду комп'ютерними вірусами, протизаконні фінансові операції, крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей, несанкціонований доступ конкурентів до бухгалтерської інформації, що становить комерційну таємницю [2].

До внутрішніх загроз економічній безпеці підприємства слід відносити: недостатній рівень дисципліни персоналу, недотримання правил збереження конфіденційної інформації, неправильну оцінку кваліфікації кадрів, низький освітній рівень керівників, вибір ненадійних партнерів і інвесторів, вихід з ладу обчислювальної техніки, суттєві прорахунки як у тактичному, так і в стратегічному плануванні. Проаналізувавши внутрішні загрози, можемо сказати, що здебільшого проблеми всередині підприємства виникають через недостатню кваліфікацію керівників.

Найважливішою проблемою, яка постає перед керівництвом та службою безпеки підприємства, є проблема лояльності співробітників або проблема внутрішніх загроз бухгалтерській інформаційній і, у свою чергу, економічній безпеці [3]. Цілком ймовірно, що працівник, який має доступ до важливої інформації та володіє певними знаннями про структуру корпоративної мережі, може завдати підприємству набагато більше шкоди, ніж будь-яка стороння особа ззовні.

Аналізуючи численні загрози підприємству, власник підприємства повинен спрогнозувати найбільш небезпечні з них та розробити систему заходів щодо їх своєчасного попере-

дження або виявлення та послаблення їх впливу. Виявлення наведених вище загроз значною мірою допоможе власникам підприємств захистити їх комерційну таємницю в частині бухгалтерського обліку і тим самим забезпечити належний рівень її захисту та попередити розголошення.

Предметом комерційної таємниці є відомості бухгалтерського обліку, пов'язані з господарською діяльністю підприємства, до яких можна віднести виробничу та технологічну інформацію, інформацію про управління, фінанси й іншу діяльність. Також до предмета комерційної таємниці підприємства можуть бути віднесені документи про переговори підприємства з потенційними контрагентами та методи ціноутворення, документи, пов'язані з маркетинговими дослідженнями ринку, відомості про організацію праці і підбір працівників, інформацію про умови збереження документів, тобто відомості, які містять комерційну цінність [4]. Працівники мають право користуватися відомостями, які становлять комерційну таємницю, для виконання своїх трудових обов'язків. Ступінь доступу кожного з працівників до такої інформації визначається керівником підприємства самостійно, а умови користування – документами, затвердженими керівником та угодою. Способи розголошення відомостей, що складають комерційну таємницю, можуть бути різними: передача інформації конкурентам підприємства; ознайомлення з комерційною таємницею службових осіб державних організацій і органів без належних на те прав і підстав як з боку розголошувача, так і з боку державного службовця, розголошення відомостей, що є комерційною таємницею, через засоби масової інформації; використання в особистих цілях – передача родичам, знайомим для заняття власною підприємницькою діяльністю. Мотиви розголошення так само можуть бути різними: користь, особисті неприязні відносини, недбале відношення до трудових і службових обов'язків [5].

До відомостей, що складають комерційну таємницю, можуть бути віднесені тільки ті відомості, розголошення яких може завдати шкоди підприємству, а отже, і його власнику. Причому не має значення, який вид збитку може бути заподіяний, збиток майновим або немайновим правам (моральний збиток) [6]. Права суб'єкта підприємницької діяльності підлягають захисту, а заподіяна шкода відшкодуванню в обох зазначених випадках. Найчастіше канали витoku бухгалтерської інформації з'являються там, де є нерегламентований порядок доступу до неї, і таким чином створюється реальна можливість для сторонніх осіб одержувати конфіденційну інформацію з ділового листування, службових телефонних переговорів, неврахованих копій документів.

Висновки. У ході дослідження було визначено перелік бухгалтерської інформації, яка становить комерційну таємницю підприємства, а також розроблено та удосконалено змістовне наповнення внутрішніх розпорядчих документів у частині захисту бухгалтерської інформації, серед яких виділені: посадові інструкції бухгалтерів, угода про нерозголошення інформації та наказ про захист інформації, що становить комерційну таємницю. Доведено, що основні завдання захисту облікової інформації полягають у визначенні кола осіб, які мають доступ до певного виду електронної інформації та інформації, що зберігається на паперових носіях, окреслення кола осіб, які мають право доступу до конфіденційної інформації; визначення місця зберігання цієї інформації та правил поведінки з документами підприємства. Обґрунтовано в дослідженні, що одним із ефективних методів щодо організації захисту інформації вважається спосіб поділу інформації на окремі частини, який передбачає обмеження доступу працівника підприємства до інформації, призначеної для інших співробітників.

Список використаних джерел: 1. *Про захист від недобросовісної конкуренції* [Електронний ресурс] : Закон України від 07.06.1996 р. № 236/96-ВР. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=236%2F96-%E2%F0>. 2. *CSI/FBI Computer Crime Security Survey 2012* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gocsi.com/survey>. 3. *Азарова А. О.* Розробка методики визначення економічної безпеки підприємства / А. О. Азарова, О. В. Гаврилова // *Економіка: проблеми теорії та практики* : зб. наук. праць : в 4 т. – 2012. – Вип. 191, т. III. – 318 с. 4. *Архипов А.* Экономическая безопасность: оценки, проблемы, способы обеспечения / А. Архипов, А. Городецкий, Б. Михайлов // *Вопросы экономики*. – 2010. – № 12. – С. 36–44. 5. *Дикий А. П.* Економічна безпека суб'єкта господарювання: характеристика загроз / А. П. Дикий // *Вісник Житомирського державного технологічного*

університету. Економічні науки. – 2007. – № 1 (39). – С. 68–71. 6. Пастернак-Таранушенко Г. А. Економічна безпека держави. Методологія забезпечення : монографія / Г. А. Пастернак-Таранушенко. – К. : Київський економічний інститут менеджменту, 2003. – 320 с.

УДК 658

І.А. Шевчук, викладач коледжу економіки, права та інформаційних технологій
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

СТРАТЕГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: управління, стратегія, економічна безпека, підприємство.

Управління забезпеченням економічної безпеки промислового підприємства – це безперервний процес забезпечення на промисловому підприємстві, що знаходиться в певному зовнішньому середовищі, стабільності його функціонування, фінансової рівноваги і регулярного отримання прибутку, а також можливості виконання поставлених цілей і завдань, здатності його до подальшого розвитку і вдосконалення на різних стадіях життєвого циклу підприємства й у процесі зміни конкурентних ринкових стратегій [2].

Таке визначення розглядає процес управління забезпеченням економічної безпеки підприємства як безперервний, що враховує зміну стану підприємства і вплив на нього зовнішнього оточення. Нерозривно пов'язано з вирішенням проблеми управління забезпеченням економічної безпеки промислових підприємств оцінювання її рівня. Зазначене оцінювання повинно бути відправною точкою в розробленні та коригуванні заходів щодо підвищення рівня забезпечення економічної безпеки на промисловому підприємстві і водночас показником результативності цих заходів. Вона проводиться завдяки вибору й аналізу відносних значень різних показників забезпечення економічної безпеки за певними її складовими, що відображає стан економічної безпеки підприємства з урахуванням змін стадій життєвого циклу підприємства і зміни його конкурентних ринкових стратегій [1].

Крім урахування життєвої стадії підприємства, надзвичайно важливо розробити стратегічне забезпечення системи управління економічною безпекою підприємства (рис.), яке б інтегрувало в собі досягнутий рівень економічної безпеки підприємства та його здатності до забезпечення економічної безпеки в майбутньому [2].

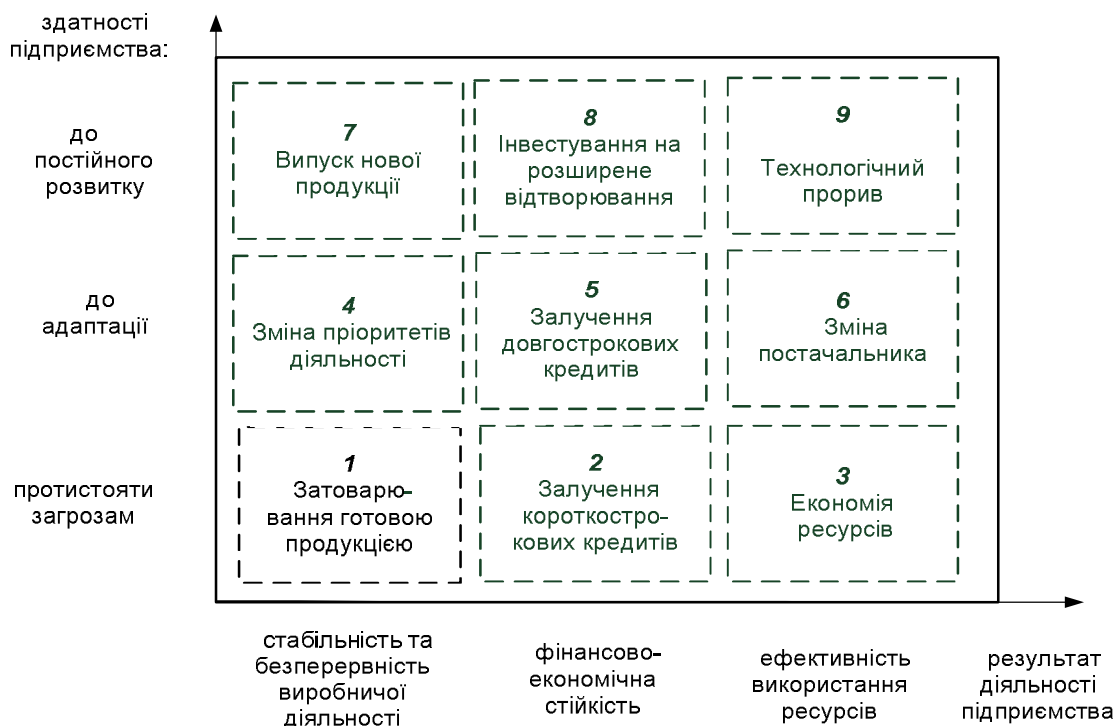


Рис. Стратегічне забезпечення системи управління економічною безпекою підприємства

Квадранти 1, 2, 3 характеризуються стратегіями формування системи економічної безпеки підприємства, зважаючи на те, що при позиціонуванні підприємства в цих квадрантах воно може лише протистояти загрозам, які виникають. Поки що не розроблено стратегічних або тактичних заходів щодо забезпечення економічної безпеки підприємства. Перший квадрант може характеризуватись стратегією формування системи економічної безпеки підприємства при закупівлі готової продукції. Така ситуація пов'язана з тим, що підприємство стабільно та безперервно випускає продукцію без проведення маркетингових досліджень, отже, існує значна небезпека затоварювання готовою продукцією складів до моменту сформованості та дієвості системи його економічної безпеки.

На другому квадранті спостерігається стратегія формування системи економічної безпеки підприємства в умовах залучення короткострових кредитів. Нестійкий фінансовий стан традиційно вважається тоді, коли підприємство може покрити свої запаси та витрати за допомогою власних та довгострокових і короткострокових позикових джерел. Короткострокові кредити вважаються найбільш ризикованими джерелами покриття витрат підприємства, тому що термін виплати за ними є досить незначним.

Третій квадрант є індикатором стратегії формування системи економічної безпеки підприємства в умовах жорсткої економії ресурсів. Для того, щоб протистояти неочікуваним загрозам, без розробленої на той час системи економічної безпеки підприємства ефективність використання ресурсів може полягати лише в їх значній економії.

Основною відмінністю блоку квадрантів 4, 5, 6 є те, що в них удосконалюється уже сформована система економічної безпеки підприємства. На цих етапах можна стверджувати про ефективне тактичне управління економічною безпекою підприємства. Четвертий квадрант характеризується стратегією удосконалення системи економічної безпеки підприємства в умовах зміни пріоритетів діяльності підприємства. Така стратегія пояснюється тим, що підприємство вдало адаптується до змін зовнішнього середовища, але не за рахунок випуску основного виду продукції.

На п'ятому квадранті пропонується стратегія удосконалення системи економічної безпеки підприємства в умовах залучення довгострокових кредитів. Пріоритети цієї стратегії пояснюються тим, що нормальний тип фінансової стійкості підприємства характеризується покриттям його витрат власними засобами та довгостроковими джерелами. В цьому випадку підприємство може краще адаптуватись до змін зовнішнього середовища та протистояти загрозам при залученні позикових коштів на більш тривалий період, термін виплати яких настане протягом більш тривалого періоду.

Шостий квадрант передбачає стратегію удосконалення системи економічної безпеки підприємства при зміні головного постачальника. Зміна постачальника дозволить підприємству більш гнучко адаптуватись до змін зовнішнього середовища, тим самим удосконалити уже сформовану систему його економічної безпеки.

Стратегії у квадрантах з 7 по 9 характеризуються необхідністю постійного моніторингу роботи сформованої системи економічної безпеки підприємства, оскільки вони пов'язані, в першу чергу, зі стрімким його розвитком. У разі потрапляння підприємства до сьомого квадранта необхідно запроваджувати стратегію постійного моніторингу роботи сформованої системи економічної безпеки підприємства в умовах випуску нової продукції. У восьмому квадранті формується стратегія перманентного посиленого моніторингу роботи системи економічної безпеки підприємства в умовах інвестування на розширене відтворення. Ефективно використовувати ресурси за наявності здатності до розвитку можливо за умови запровадження нової технології, що і характеризує дев'ятий квадрант.

Список використаних джерел: 1. *Економічна безпека підприємства* : навчальний посібник / укл. І. П. Отенко, Г. А. Іващенко, Д. К. Воронков. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2012 – 256 с. 2. *Платонов А. М. Управление процессом обеспечения экономической безопасности предприятий* [Электронный ресурс] / А. М. Платонов. – Режим доступа : http://www.zulanas.lt/images/adm_source/docs/2%20Platonov-full%RUS.pdf.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВАРТОСТІ ОСВІТНІХ ПОСЛУГ ДЕРЖАВНИМИ ВНЗ

Ключові слова: освітні послуги, державні вищі навчальні заклади, ціноутворення, калькуляція, обліково-аналітичне забезпечення.

Особливості формування обліково-аналітичного забезпечення залежно від способів управління проявляються як у відмінностях об'єктів, так і періодах управлінського циклу й джерелах інформації. Слід зазначити, що спосіб управління вимагає адекватного йому обліково-аналітичного забезпечення. Однак діюча система обліку вищих навчальних закладів державного сектору, які є бюджетними установами, не здатна забезпечити в повному обсязі дотримання цієї вимоги. Це пов'язано з певними чинниками, серед яких найбільш вагомими є: недостатня аналітичність первинної та зведеної документації, відсутність даних про конкуренцію на освітньому ринку, а також дискретність інформаційних даних. Така ситуація унеможлиблює процес оптимізації діяльності та не сприяє підвищенню ефективності [1, с. 299].

У сучасних умовах застосовувані на практиці методики калькулювання освітніх послуг не дозволяють розрахувати вартість конкретної освітньої послуги, яка надається вищим навчальним закладом за певною спеціальністю, що включає різний набір дисциплін. У свою чергу, викладання різних дисциплін обумовлює різні як за економічним змістом, так і за величиною витрати. В основному застосовується узагальнюючий облік витрат і розраховується середня вартість освітньої послуги по навчальному закладу.

Вартість навчання у державному вищому навчальному закладі розраховується згідно з вимогами Порядку надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами (далі – Порядок) [2]. Відповідно до Порядку встановлення вартості платної освітньої послуги здійснюється на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням.

Калькуляційною одиницею при цьому є вартість отримання відповідної платної освітньої послуги однією фізичною особою за весь період її надання у повному обсязі. У разі, якщо строк надання платної освітньої послуги перевищує один календарний рік, а відповідно до чинних нормативно-правових актів замовник має право здійснювати оплату послуги частинами, у відповідному договорі (контракті) зазначаються всі поетапні суми та строки сплати.

Складовими вартості витрат на надання освітньої послуги є:

- витрати на оплату праці працівників;
- нарахування на оплату праці відповідно до законодавства;
- безпосередні витрати та оплата послуг інших організацій;
- капітальні витрати;
- індексація заробітної плати, інші витрати відповідно до чинного законодавства.

Порядок не надає алгоритму визначення оплати за весь період навчання. Також необхідно врахувати, що левова частка витрат при обрахунку освітньої послуги припадає на заробітну плату з нарахуваннями, розмір якої визначається штатним розписом, законодавчими актами про розмір заробітної плати працівників освітньої галузі і ці видатки жодним чином не пов'язані з рівнем інфляції за попередній календарний рік.

Визначення фактичної вартості підготовки одного студента повинно здійснюватися на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням, що мають враховувати специфіку закладу і бути достатніми для покриття поточних та капітальних витрат, що стосуються навчального процесу, експлуатації приміщень та споруд й матеріально-технічної бази навчального закладу.

Ціна як детермінант попиту на споживання освітніх послуг – це сума грошей, яку споживачі готові надати за користування певним видом послуги, враховуючи переваги, які надають їм такі послуги. Здебільшого споживачі послуг сприймають якість освітньої пропозиції через призму її вартості (ціни).

Характерною рисою сучасного розвитку галузі вищої освіти є формування нової теорії процесів і посилення значущості управлінського обліку. Така ситуація вказує на потребу в посиленні взаємозв'язку системи управління та обліково-аналітичного забезпечення. Останнє повинно бути адаптоване до системи управління процесами. Натомість практика свідчить, що наявне обліково-аналітичне забезпечення необхідно вдосконалювати, виходячи з вимог зовнішнього конкурентного середовища та системи менеджменту.

Нехтування маркетинговими дослідженнями у сфері ціноутворення та ігнорування їх на практиці діяльності державних ВНЗ призводить до втрати закладом своїх конкурентних позицій на ринку освітніх послуг.

Тому при обрахунку вартості навчання у державному вищому навчальному закладі доцільно врахувати:

- покриття планових витрат при підготовці фахівця певної спеціальності;
- відповідність вартості освітньої послуги ринковому попиту та пропозиції;
- можливість своєчасного реагування на макроекономічні процеси, які відбуваються в державі.

Надання освітньої послуги державним ВНЗ носить довгостроковий період (як мінімум чотири роки). Але, на жаль, вищі начальні заклади не забезпеченні практичними рекомендаціями та методичними підходами щодо процесу ціноутворення у довгостроковому періоді. Тому дослідження теоретичних підходів до ціноутворення на ринку освітніх послуг повинні не абстрагуватися від реальної ситуації, коли державні ВНЗ провадять свою діяльність в умовах постійного «втискання» у бюджет, а знайти оптимальне рішення за допомогою поєднання теоретичних та практичних підходів до ціноутворення.

Розвиток ринкових умов вимагає удосконалення системи управління діяльністю вищих навчальних закладів. Можливість вирішення цього завдання лежить у площині формування більш досконалої інформаційної бази прийняття управлінських рішень – їхнього обліково-аналітичного забезпечення, яке поки що не повністю відповідає вимогам управління. Обліково-аналітичне забезпечення, яке формується системою обліку, нині, зорієнтоване на забезпечення потреб у формуванні й поданні звітності відповідним вищим і контролюючим органам. Формування інформації, яка б дозволяла оптимізувати діяльність, досягати економії видатків і поліпшувати результати діяльності вищих навчальних закладів державного сектору, тобто інформації для внутрішніх управлінських потреб, є завданням, яке актуалізувалося в сучасних умовах.

Отже, орієнтація на перспективу є надзвичайно важливим і актуальним атрибутом формування обліково-аналітичного забезпечення в умовах ринку. Але при створенні моделі системи обліку, орієнтованої на оптимізацію, необхідно враховувати наявні та перспективні управлінські можливості ВНЗ.

Список використаних джерел: 1. *Пігош В. А.* Формування концепції системи обліку, орієнтованої на оптимізацію доходів і видатків державних вищих навчальних закладів /В. А. Пігош // Бізнес Інформ. – 2014. – № 10. – С. 299–305. 2. *Порядок* надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами : Наказ Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 р. № 736/902/758.

УДК 658.7.07

Е.А. Жижина, студент

Научний керівник: **Ю.Н. Слапик**, доцент кафедри бухгалтерського учета, анализа и аудита Брестский государственный технический университет, г. Брест, Беларусь

РЕГЛАМЕНТИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАКУПОЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Ключевые слова: контроль, закупки, регламент, реквестор, поставщик.

На сегодняшний день практически каждая организация понимает необходимость внедрения системы внутреннего контроля. Это обусловлено тем, что она поможет снизить риски принятия неправильных решений, уменьшит потери от мошенничества, повысит надёжность финансовой информации.

Система внутреннего контроля – это совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой отчетности [1].

Осуществление внутреннего контроля организации необходимо осуществлять посредством локально нормативно-правовых актов, которые называются регламентами. Данная статья содержит рекомендации для составления регламента контроля закупочной деятельности.

Контроль закупочной деятельности – это совокупность действий, которые следует осуществлять от возникновения потребности в закупке до удовлетворения этой потребности.

Контроль закупочной деятельности можно разделить на следующие компоненты:

- 1) контроль поставщика;
- 2) контроль заказа;
- 3) контроль поступления;
- 4) контроль оплаты [2].

На этапе контроля поставщика в первую очередь следует осуществлять контроль реквестора.

Реквестор – сотрудник организации, который отвечает за весь процесс закупки, несет ответственность за предложенного поставщика.

При выборе поставщика следует проконтролировать реквестора на добросовестность выбора. В таком случае существует вероятность того, что реквестор получит откат.

Откат – доля от оговариваемой суммы (обычно в процентах) третьей стороны, способствующей совершению сделки.

Если поставщик предлагает реквестору откат, то, скорее всего, возникает вероятность того, что сделка будет заключена не на самых выгодных условиях. Значит, затраты на изготовление продукции вырастут, себестоимость увеличится. Из этого следует увеличение цены и, следовательно, снижение конкурентоспособности производимой продукции на рынке.

Поэтому существуют следующие методы контроля откатов, приведенные ниже.

Во-первых, достойная заработная плата реквестору. Человек, получающий соответствующую должности заработную плату и имеющий стабильную работу, не будет рисковать ради единовременного прироста.

Во-вторых, можно осуществлять проведение контрольной закупки. Если возникает подозрение реквестора в принятии отката, можно время от времени от третьего лица выступать в качестве виртуального поставщика и предлагать откат.

В-третьих, следует проводить тендеры. Поставщику сложнее договориться с группой людей, чем с одним. И это снижает риск принятия решения одним сотрудником [2].

При контроле поставщика следует выполнить его налоговый контроль. Кроме той информации, которую предоставляет о себе поставщик, следует самостоятельно осуществлять его контроль. В качестве одного из вариантов контроля, можно отправить запрос в Министерство Юстиции для получения выписки из Единого государственного регистра юридических лиц и предпринимателей, и проверить массовый характер регистрации, корректность УНП, срок регистрации.

Помимо этого, необходимо выполнить кредитный контроль поставщика. Особенно это необходимо, если поставщик требует предоплату. Следует четко регламентировать варианты, в которых предприятие может выплачивать предоплату.

2. На следующем этапе следует осуществлять контроль заказа.

На этом этапе заполняется заказ поставщику, который является обязательным инструментом для выполнения любой закупки.

При заполнении позиций номенклатуры в заказе поставщику разрешается пользоваться только позициями, имеющими заполненный признак статьи затрат. Реквестор может завысить нормы расхода материалов, поэтому необходимо регламентировать количество необходимого сырья.

Реализации неучтенной продукции может осуществляться различными способами: сговор с охраной, по подложным документам, автомобилями со скрытыми полостями и т. д. [3].

3. Следующим этапом контроля закупочной деятельности является контроль за поступлением товара.

Поступление товаров проводится на основании заказа, оформленного ранее. Проверка качества, количества и комплексности сырья в момент разгрузки носит субъективный характер. В таком случае могут возникнуть непроизводственные потери, которые возникают при следующих обстоятельствах: недовес, вынос работниками цеха, скрытая пересортица [4].

Чтобы предотвратить эти риски, рекомендуется инициатору закупки устраивать частые внеплановые проверки приёмки товара.

4. Последний этап – контроль за оплатой поставщику.

Оплату поставщику следует осуществлять только в безналичном порядке, т.к. при наличном расчете возникают дополнительные расходы.

Предприятиям, имеющим некоторые проблемы с денежными средствами, рекомендуется вести платёжный календарь. Он помогает правильно распределить имеющиеся денежные средства и проконтролировать выплаченные предоплаты.

Пред утверждением заявки проводится тест на соответствие бюджету [2].

На основании предложенных выше рекомендаций следует составить регламент контроля закупочной деятельности. Он будет служить универсальной основой для формирования регламентов для различных предприятий.

Список использованных источников: 1. Энциклопедия экономиста [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.grandars.ru>. 2. Финансовый директор – практический журнал по управлению финансами компании [Электронный ресурс] / ООО «Аксион управление и финансы», 2007–2015. – Режим доступа : <http://fd.ru>. 3. Корпоративный менеджмент [Электронный ресурс] / Интернет-проект «Корпоративный менеджмент», 1998–2015. – Режим доступа : http://www.cfin.ru/management/people/labor_law/antifraud.shtml. 4. Ассоциация Частное Охранное Предприятие Краснодар [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://krasnodar-ohrana.narod.ru/index/0-13>.

УДК 658.14/17

А.Э. Крупская, студент

Научный руководитель: **Ю.Н. Слапик**, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Брестский государственный технический университет, г. Брест, Беларусь

ФИНАНСОВЫЙ РИСК-КОНТРОЛЛИНГ

Ключевые слова: риск, контроллинг, управление.

Любая предпринимательская деятельность неотъемлемо связана с рисками. Руководители предприятий заинтересованы в повышении эффективности управления ими. Эта цель достигается путем внедрения системы финансового риск-контроллинга.

Идея риска заключается в наличии так называемой точки нарушения равенства, неравенства, эквивалентности (Break-Even Point). Эта точка представляет собой переломный момент между убытком и прибылью, в который и прибыли, и убытки равны нулю.

Среди предпринимательских рисков выделяют следующие типы:

1. Риск физического ущерба, связанный с природными явлениями и неэкономическими действиями лиц.

2. Регуляторный риск, в основе которого лежит вмешательство государства в определенную сферу хозяйственной деятельности.

3. Экономический риск, основу которого составляет возможное негативное влияние событий в сфере экономики [1].

Экономические риски, в свою очередь, делятся на три группы:

1. Рыночные риски:

- процентный риск;
- валютный риск;
- ценовые риски рынка акций;
- риски рынка производных финансовых инструментов.

2. Кредитные риски – риски возникновения потерь вследствие несвоевременных платежей или неплатежей со стороны контрагентов.

3. Операционные риски – риски возникновения непредвиденных убытков внутреннего или внешнего характера.

С точки зрения А. Маршалла и А. Пигу, предприниматель при заключении сделки руководствуется двумя критериями: размерами ожидаемой прибыли и величиной её возможных колебаний. Однако риск для предприятия заключается не только в угрозе понести потери и недополучить ожидаемую прибыль, но и в вероятности эту прибыль превзойти.

Для управления условиями неопределенности, в которые может попадать организация, необходимо создать специальную инструмент, позволяющий координировать деятельность всех служб и подразделений организаций. Таким инструментом является риск-контроллинг.

Построение системы финансового риск-контроллинга на предприятии базируется на определенных принципах, основными из которых являются:

1. Направленность системы финансового риск-контроллинга на реализацию разработанной финансовой стратегии предприятия.

2. Многофункциональность финансового риск-контроллинга.

3. Ориентированность финансового риск-контроллинга на количественные стандарты.

4. Своевременность проведения операций контроллинга.

5. Гибкость системы контроллинга.

6. Простота построения контроллинга.

7. Экономичность контроллинга [2].

Проведение финансового риск-контроллинга можно разложить на следующие этапы:

1. Определение объекта контроллинга, т.е. конкретного рискованного решения, которое оказывает влияние на результаты хозяйственной деятельности организации.

2. Определение вида контроллинга, среди которых выделяется стратегический и оперативный.

3. Ранжирование системы контролируемых показателей по их значимости для предприятия.

4. Установление стандартов контроля.

5. Построение системы мониторинга финансовых показателей. Этот этап включает в себя формирование информационной базы, расчет показателей и их отклонений от предусмотренных, а также отражение полученной информации в отчете.

6. Определение действий для устранения отклонений. В зависимости от степени отклонения результативного показателя (критическое или допустимое) предполагаются следующие алгоритмы действий:

- Форма реагирования «Ничего не предпринимать» принимается в тех случаях, когда размер отрицательных отклонений значительно ниже предусмотренного «критического» критерия.

- Система «Устранить отклонение» предусматривает поиск резервов для выполнения целевых, плановых или нормативных показателей.

- Вариант «Изменить систему плановых или нормативных показателей» предпринимается в тех случаях, если возможности нормализации финансовой деятельности отсутствуют. В этом случае производится корректировка системы нормативов.

Таким образом, можно сделать вывод, что в связи с необходимостью управления финансовыми рисками очень важным для предприятия является их изучение, предвидение и оценка. На практике применяются разнообразные методы анализа рисков: статистические, аналитические, метод экспертных оценок, метод аналогий и другие. При выборе метода анализа риск-менеджеры должны основываться на специфике оцениваемой рискованной ситуации. Точная оценка риска в совокупности с правильно и своевременно проведенным финансовым риск-контроллингом позволит предприятию избежать непредвиденных затрат, более точно спланировать финансово-хозяйственную деятельность на конкретный период, скоординировать свои действия, а также повысить процесс управления предприятием в целом.

Список использованных источников: 1. Дегтярева О. И. Управление рисками в международном бизнесе / О. И. Дегтярева. – М. : ФЛИНТА, 2014. – 390 с. 2. Система риск-контроллинга финансовой деятельности предприятия, октябрь 2007 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://bou.com.ua/articles/2034.html>.

М.В. Любов, студент четвертого курса факультета Экономики и финансов

Научный руководитель: **Д.Б. Крылов**, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита

Санкт-Петербургский государственный экономический университет, г. Санкт-Петербург, Россия

АНТИКРИЗИСНАЯ ФИНАНСОВАЯ СТРАТЕГИЯ КАК СПОСОБ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Ключевые слова: финансовая стратегия, экономическая безопасность, финансовый анализ.

В современном мире создается, функционирует, развивается и прекращает свою деятельность множество различных организаций. Одни из них становятся успешными, другие оказываются несостоятельными в своей деятельности. Известно, что существуют две основные группы факторов, оказывающих воздействие на состояние экономической безопасности организации: внешние и внутренние. Очевидно, что организация не в состоянии изменить внешние условия функционирования и вынуждена к ним адаптироваться. В связи с этим доминирующее значение в обеспечении экономической безопасности организации имеют внутренние факторы, степень влияния которых непосредственно зависит от деятельности ее руководителей.

Экономическая безопасность — это защищенность жизненно важных интересов предприятия от внутренних и внешних угроз, организуемая администрацией и коллективом предприятия путем реализации системы мер правового, экономического, организационного, инженерно-технического и социально-психологического характера [1].

Одним из наиболее оптимальных методов обеспечения экономической безопасности предприятия является разработка антикризисной финансовой стратегии. Она представляет собой комплекс мер в области планирования, управления персоналом, финансов, а также юридических и других мероприятий с целью обезопасить фирму от угрозы банкротства или существенного спада и создать условия для поворота к оздоровлению.

Для того, чтобы осуществить антикризисную стратегию, необходимо решить вопрос, связанный с её определением и структуризацией. Для этого необходимо предпринять следующие действия:

1. Провести финансовый анализ состояния предприятия, определить значения коэффициентов абсолютной, промежуточной и текущей платежеспособности в условиях его оптимального развития.
2. Определить значения коэффициентов чистой текущей платежеспособности предприятия в условиях его кризисного развития.
3. Построить модель финансового равновесия в процессе развития предприятия.
4. Определить модель устойчивого роста.

Финансовый анализ позволяет выявить возможную вероятность банкротства и конкретизировать положения предприятия на кривой жизненного цикла. На основании значений коэффициентов платежеспособности можно судить о способности компании погасить свою задолженность и избежать банкротства.

Следующий шаг – построение модели финансового равновесия. Данная модель позволяет балансировать положительный и отрицательный потоки финансовых ресурсов и обеспечивать финансовое равновесие предприятия в долгосрочной перспективе [2].

Модель устойчивого роста позволяет тестировать степень надежности прогнозов относительно ее роста, находить наиболее значимые детерминанты ценности. Эта модель особенно актуальна в периоды неустойчивости экономики и может быть эффективно применена в динамическом моделировании [3].

Эффективная антикризисная стратегия как совокупность мер должна не только бороться с наступившими кризисами, но и снижать риски от воздействия кризисов в будущем. Поэтому такая стратегия представляет собой систему, состоящую из четырех элементов:

1. Прогнозирование кризиса.
2. Профилактика кризиса.

3. Непосредственно кризис.
4. Вывод предприятия из кризиса [4].

Эффективность антикризисного управления прямо зависит от «правильности» выбора соответствующей стратегии и тактики. Можно выделить целый ряд критериев этого выбора. Наиболее полно эти факторы объединяет и систематизирует теория жизненного цикла развития предприятия. Согласно этой теории каждое предприятие развивается по определенному циклу, проходя при этом несколько стадий своего развития. На каждой стадии развития предприятие имеет определенные параметры, характеризующие условия функционирования фирмы: текущее состояние и перспективы.

Начиная с момента создания предприятия, рекомендуется проводить профилактику кризиса. На этом этапе развития предприятия необходимо разработать стратегию профилактики, которой соответствует ряд профилактических мероприятий. Параллельно необходимо проводить прогнозирование кризиса на предприятии. В зависимости от его результатов меняется общая тактика профилактики с целью соответствия антикризисной стратегии.

Выход предприятия из кризиса предусматривает применение одной из восстановительных стратегий с соответствующими элементами тактики, широко применяемыми в мировой экономической практике.

На основании изложенного можно сделать вывод о том, что при своевременном выявлении причин и факторов кризисных явлений на предприятии можно избежать многих финансовых проблем. Предложенная методика формирования и выбора антикризисной стратегии позволит предприятию своевременно и без особых потерь выйти из кризисных ситуаций.

Список использованных источников: 1. Донцов Г. Ю. Экономическая безопасность / Г. Ю. Донцов. – Томск : ТУСУР, 2012. – 112 с. 2. Макарова А. А. Управление денежными потоками с помощью построения модели финансового равновесия предприятия и модели регулирования остатков денежных средств / А. А. Макарова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 5. – С. 55–62. 3. Лимитовский М. А. Устойчивый рост компании и эффекты леввериджа / М. А. Лимитовский // Российский журнал менеджмента. – 2010. – № 2. – С. 35–46. 4. Григорьева Ю. О. Методика выбора стратегии антикризисного управления предприятием / Ю. О. Григорьева, Ю. В. Татарченко // Бизнесинформ. – 2012. – № 8. – С. 218–220.

УДК 005.11-04:658

В.А. Тур, студент

Научный руководитель: **Н.Г. Кот**, ст. преподаватель кафедры БУАиА
Брестский государственный технический университет, г. Брест, Республика Беларусь

ЗНАЧЕНИЕ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Ключевые слова: бизнес-процесс, деятельность предприятия, увеличение ценности.

Бизнес-процесс (БП) – устойчивая целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя (М. Хаммер, Дж. Чампи) [1].

Входы бизнес-процесса — объекты (материальные, информационные), необходимые для выполнения и получения результата бизнес-процесса.

Выходы бизнес-процесса — объекты (материальные, информационные), являющиеся результатом выполнения бизнес-процесса.

Входы и выходы бизнес-процессов подразделяются на первичные и вторичные [2] (табл.).

Существует некоторое количество классификаций бизнес-процессов. Более подробная детально отражает нюансы процессов, а более краткая обычно применяется консультантами при комплексном описании бизнес-процессов предприятий.

Краткая классификация БП:

- Основные.
- Вспомогательные.
- Процессы управления.

Характеристики первичных и вторичных входов и выходов бизнес-процесс

Элемент	Определение и характеристики
Первичный вход	Поток объектов, инициирующий «запуск» бизнес-процесса – заказ клиента, план закупок и т. д.
Вторичный вход	Потоки объектов, обеспечивающие нормальное протекание бизнес-процесса – стандарты, правила, механизмы выполнения действий, оборудование и пр.
Первичный выход	Основной результат, ради которого существует бизнес-процесс. Определяется целью, назначением бизнес-процесса
Вторичный выход	Побочный продукт бизнес-процесса, который может быть востребован вторичными клиентами. Не является основной целью бизнес-процесса

К основным процессам организации, как правило, относятся процессы производства, сбыта и снабжения. К основным относят процессы, добавляющие ценность продукции для потребителя (маркетинг, закупки, производство, хранение, поставка продукции, сервисное обслуживание и другие, связанные с продукцией).

Вспомогательные процессы занимаются обеспечением деятельности основных процессов, они добавляют стоимость и являются по своей сути затратными (подготовка кадров, сервисное обслуживание оборудования, финансовое и бухгалтерское обеспечение деятельности организации, обеспечение безопасности, другие процессы).

Процессы управления – БП, которые занимаются управлением деятельности всей организации (корпоративное управление и стратегический менеджмент) [3].

Основной задачей бизнес-процессов является адекватное и быстрое перестроение взаимосвязанных процессов в зависимости от изменяющихся параметров внешней и внутренней среды, будь-то поставки, расчеты с контрагентами или расширение рынка.

Деятельность современного предприятия базируется на сложной системе взаимосвязей проектов и процессов. Тот или иной проект, реализуемый на предприятии, встраивается в структуру имеющихся бизнес-процессов и использует их для достижения конечных целей. В связи с этим важное управляющее значение приобретает упорядочивание и оптимизация существующих бизнес-процессов с учетом требований реализуемых проектов и влияний внешней и внутренней среды. Эффективное управление бизнес-процессами, постоянное их совершенствование и оптимизация позволяют достичь реального улучшения работы по основным показателям – сокращение издержек, оперативность, качество, удовлетворенность клиентов.

Бизнес-процессы должны быть построены таким образом, чтобы создавать стоимость и ценность для потребителей и исключать любые необязательные или вовсе лишние действия. На выходе правильно построенных бизнес-процессов увеличиваются ценность для потребителя и рентабельность (меньшая себестоимость производства товара или услуги).

Четкое описание основных бизнес-процессов и стратегии предприятия позволяет сфокусировать внимание руководства на результатах деятельности организации.

Рассматривая бизнес-процесс как совокупность действий для решения поставленной задачи, а деятельность предприятия как совокупность бизнес-процессов, можно будет повысить эффективность управления компанией, учитывая при этом цели, которые ставит перед собой руководство предприятия.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что использование бизнес-процессов целесообразно и актуально на всех стадиях развития предприятия, начиная от малых организаций и заканчивая сетевыми структурами. При этом как построение новых бизнес-процессов, так и оптимизация существующих требует ряда специальных подходов, а также качественного анализа текущей ситуации в совокупности с учетом стратегических и тактических целей и задач предприятия [4].

Деятельность любого хозяйствующего субъекта представляет собой процесс, состоящий из множества шагов, которые совершает организация от одного состояния к другому, где «на входе» находится заказ, а «на выходе» – продукт или услуга, предоставляющие ценность для потребителя. Отдельные шаги или задачи, входящие в данный процесс, при всей их важнос-

ти не имеют значения для клиента, если процесс не срабатывает, продукт не изготовлен и услуга не оказана. Бизнес-процесс интегрирует узкоспециализированные производственные и управленческие операции и задачи в единый процесс, результатом которого должен быть не отчет вышестоящему управленческому звену, а вполне определенная конкретно значимая полезность для клиента [5].

Список использованной литературы: 1. *Современные технологии управления бизнесом* [Электронный ресурс] // Сайт компании «ПитерСофт». – Режим доступа : <http://www.piter-soft.ru/automation/more/glossary/process/biznes-protsess/>. 2. *Роль бизнес-процессов в развитии и функционировании организации* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://otherreferats.allbest.ru/management/00173954_1.html. 3. *Бизнес-процессы: основные понятия* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.elitarium.ru/biznes_processy_osnovnye_ponjatija/. 4. *Павлов А. Ю. Управление бизнес-процессами на разных этапах развития современного предприятия* [Электронный ресурс] / А. Ю. Павлов. – Режим доступа : <http://ivdon.ru/magazine/archive/n2y2012/777/>. 5. *Хотинская Г. И. Реинжиниринг на предприятиях сферы услуг* [Электронный ресурс] / Г. И. Хотинская // Менеджмент в России и за рубежом. – Режим доступа : <http://www.mevriz.ru/articles/2001/6/967.html>.

СЕКЦІЯ 6

Оподаткування діяльності підприємств: проблеми та перспективи розвитку

УДК 346.26

О.В. Вітренко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, фінансів та економічної безпеки

В.А. Устич, магістрант

Донецький національний технічний університет, м. Красноармійськ, Україна

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ МАЛОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: малий бізнес, єдиний податок, спрощена система оподаткування.

Перманентна зміна податкових норм дестабілізує приватний бізнес, негативно впливає на притік інвестицій у країну, на розвиток бізнесу. Саме тому проблеми та перспективи розвитку малого бізнесу в контексті податкових реформ вимагають подальших досліджень.

Малий бізнес – це самостійна, систематична господарська діяльність малих підприємств будь-якої форми власності та громадян-підприємців (фізичних осіб), яка проводиться на власний ризик з метою отримання прибутку. Практично, це будь-яка діяльність (виробнича, комерційна, фінансова, страхова тощо) зазначених суб'єктів господарювання, що спрямована на реалізацію власного економічного інтересу.

У більшості країн підприємства вважаються малими, якщо вони відповідають певним якісним і кількісним ознакам: підприємство є незалежним, ним керують власники або співвласники, його діяльність має в основному локальний характер і не може істотно впливати на ціну й обсяги виручки у своїй галузі, відповідає законодавчо встановленим критеріям.

У країнах ЄС на 1000 громадян припадає не менше 30 підприємців, підприємства малого бізнесу становлять близько 90 % від загальної кількості підприємств. Розвиток малого бізнесу у розвинених країнах світу характеризується швидкими темпами, що зумовлюється дієвістю державних програм підтримки малого бізнесу і стабільністю податкових правил. Малий бізнес у розвинених країнах представлений середнім класом, яким забезпечується стабільність соціально-економічних відносин і збалансованість економіки.

Формування державної політики підтримки малого бізнесу в Україні починається з 1991 р., з прийняття Закону України «Про підприємництво» та утворення Державного комітету України зі сприяння малим підприємствам і підприємництву [4].

На сьогодні малий бізнес в Україні створює лише 5–6 % ВВП.

До основних причин гальмування розвитку малого підприємництва в Україні відносять: неопрацьованість законодавства як з питань розвитку малого підприємництва, так і підприємництва в цілому; високі податки, що змушує деяких суб'єктів малого та середнього підприємництва йти в тіньову економіку; недостатня державна фінансова-кредитна і майнова підтримка малих підприємств; відсутність дійового механізму реалізації державної політики щодо підтримки малого бізнесу; недосконалість системи обліку та статистичної звітності малих підприємств; обмеженість інформаційного та консультативного забезпечення; недосконалість системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів для підприємницької діяльності.

Також важливим питанням малого бізнесу в Україні є спрощена система оподаткування, обліку і звітності. Саме спеціальний податковий режим спрямований на стимулювання малого підприємництва, а його система припускає тільки один вид податку: єдиний податок, який сплачується до місцевого бюджету. Єдиний податок передбачає спрощений облік доходів і витрат, а також заміщає собою сплату і розрахунок певної кількості обов'язкових податків і зборів, які сплачуються в Україні. З 01.01.2015 р. ПКУ виділяє 4 групи платників єдиного податку: 1 група – фізособи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню та обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300 000 грн; 2 група – фізособи-підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у т. ч. побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що про-

тягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; а обсяг доходу не перевищує 1 500 000 грн; 3 група – фізособи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена, та юрособи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20 000 000 грн; 4 група – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка с.-г. товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % [1].

Сприяння розвитку інфраструктури підтримки підприємництва, зокрема надання суб'єктам господарювання фінансової, матеріально-технічної, інформаційної, науково-технологічної, консультативної, маркетингової, кадрової та освітньої підтримки, є одним із основних питань, що потребує вирішення на державному рівні. Сьогодні це питання включено до проекту Закону України «Про Загальнодержавну програму розвитку малого і середнього підприємництва на 2014–2024 рр.», поданого на розгляд Верховної Ради України [3]. Метою Програми є створення сприятливих умов для провадження діяльності суб'єктами малого і середнього підприємництва, підтримка та розвиток такого підприємництва, а також удосконалення механізму державної підтримки у разі впровадження інноваційних технологій.

Подальший поступовий розвиток малого підприємництва в Україні можливий лише за умови вирішення таких завдань, а саме: розроблення фінансової стратегії щодо залучення українського і міжнародного банківського капіталу для забезпечення розвитку малого бізнесу в Україні; сприяння розвитку зовнішньоекономічної активності суб'єктів малого підприємництва; проведення підготовки та перепідготовки кадрів для роботи у структурах малого бізнесу; вдосконалення інформаційного та нормативно-правового забезпечення діяльності підприємців у сфері малого бізнесу; підвищення якості рекламно-виставкової та видавничої діяльності у цій сфері; розвитку інноваційної діяльності в підприємницьких структурах.

Отже, мале підприємництво успішно розвивається лише за умови постійної та ефективної державної підтримки. Спрощена система обліку, звітності та оподаткування є провідною частиною державної податкової політики підтримки розвитку малого підприємництва в Україні, а отже, повинна супроводжуватися новими програмами та способами ведення бізнесу, як це практикується у передових зарубіжних країнах. Для подальшого покращення бізнес-клімату та подолання корупції в Україні потрібно рухатись у напрямку спрощення механізму ведення бізнесу та суттєвого зниження податкового навантаження. Тільки такі заходи зможуть вивести малий бізнес в Україні на шлях розвитку і зумовить зростання економіки України.

Список використаних джерел: 1. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (із змінами і доповненнями)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua/. 2. *Попело О. В.* Мале підприємництво як джерело економічного розвитку у високорозвинених країнах / О. В. Попело // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Чернігів : ЧДТУ, 2014. – № 3. – С. 122–134. 3. *Проект Закону України «Про Загальнодержавну програму розвитку малого і середнього підприємництва на 2014-2024 рр.» № 4003 від 21.01.2014 р.* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua/. 4. *Шарчук С. І.* Особливості державного регулювання малого підприємництва в Україні / С. І. Шарчук, О. М. Лозовський // Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. Економічний форум.– Вінниця : КНТЕУ, 2015. – Т.2, № 1. – С. 84–89.

УДК 336.221

І.О. Карлова, канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

СПЕЦРАХУНКИ З ПДВ – «ДОБРОВІЛЬНИЙ» ВИБІР В УМОВАХ ВИЖИВАННЯ

Ключові слова: безпека, загрози, економічна безпека, облікова інформація.

Глобалізація стала настільки тотальною, що приймається на всіх рівнях і усюди – все більшою кількістю політиків, дослідників і, особливо, пересічними громадянами за об'єктивну реальність і закономірний етап у розвитку суспільства. Численність різноманітних зв'язків, розширення впливовості транснаціональних корпорацій та швидкий розвиток технологій

змушують інтегрувати у світові об'єднання. Крім загальновідомих, популістських поглядів на ефективність та необхідність у нашому повсякденному житті використовувати сучасний технологічний апарат у спілкуванні, верифікації, розрахунках та звітуванні перед бюджетом необхідно вести мову і про можливі загрози економічній безпеці нашої країни. Маючи справу з іншими фіз- та юрособами, підприємства практично нічого не можуть зробити, щоб хоч якось убезпечити своє життя від протиправного вторгнення. Додати до цього списку можна ще й «популярні» реформаторські політичні дії. Під натиском всіх цих змін економіка України перебуває у критичному стані.

Валовий внутрішній продукт у 2013 році становив 170 млрд. дол., то 2015 року за всіма прогнозами буде в межах 80–85 млрд дол. Падіння за два роки в два рази!!! За наслідками порівняно з ірано-іракською війною, розв'язаною Саддамом Хусейном. Але навіть там падіння тривало понад сім років, а тут побиті всі рекорди.

Зовнішній державний борг був 58 млрд плюс 3 млрд, які дала Росія, – тобто 61 млрд. Стало – 70,5 млрд, тобто виріс приблизно на 9,5 млрд. Причому, за станом на 30 червня 2015, державний і гарантований державний борг України становив 68,3 млрд дол, а вже на 31 серпня – 70,56 млрд дол. Всього за два місяці держборг виріс на 3,24 % (або 2,2 млрд).

Золотовалютні резерви на кінець 2013 року становили 20,4 млрд дол. Нині заявляють про 12,6 млрд. Тобто падіння золотовалютних резервів за неповні два роки становило 7,8 млрд дол.

З січня по вересень 2015 року в країні СНД експорт впав на 51,4 % порівняно з аналогічним періодом попереднього року. Експорт до Росії впав приблизно на 65 % (і продовжує падати). Експорт до країн ЄС впав у діапазоні від 35 до 60 % (залежно від країни). І це після підписання угоди про асоціацію, після якого українцям обіцяли відкритий доступ на ринки Євросоюзу (а в результаті, навпаки, істотно закрили ці ринки експортними квотами майже за всіма напрямками).

Щодо банківського сектору, то тут картина так само не втішна – за останні півтора року закрилося (збанкрутувало або пішло з українського ринку) близько 60 банків, і закриття ще близько 40 планується на наступний рік. І це не дивно. Валютні резерви населення скоротилися за минулий рік на 37 %, за неповний 2015 рік на 22,2 % (тобто приблизно на 60 %). Гривневі депозити за той же термін зменшилися приблизно на 30 %. Тобто у валютному еквіваленті скоротилися на 70 %. Банкам просто нічим здійснювати операційну діяльність. Вони не можуть утримувати минулої кількості відділень, у результаті одних лише банківських працівників за рік звільнено понад 30 тис. За даними ФПУ, тільки за рік кількість безробітних зросла на 2,5 мільйона (офіційна статистика говорить про цифру меншу в два рази – з січня по вересень 2015 р. 1,36 мільйона) [1]. Тобто більше безробітних, менша купівельна спроможність населення, менша економічна активність, менше податків, менше надходжень до Пенсійного фонду України. Як результат, на початку листопада місяця Кабінет Міністрів України об'явив технічний дефолт України. Однією з причин критичного економічного становища є податкова реформа. Для боротьби з так званими «податковими ямами» і «транзитерами» з 1 січня 2015 року було введено систему електронного адміністрування ПДВ [2]. Основні її положення такі: 1. До 25 грудня 2014 року ДФСУ і Казначейству було доручено відкрити в зазначеній системі спецрахунки всім зареєстрованим платникам ПДВ. 2. Податковий орган отримує право самостійно списувати кошти з ПДВ-рахунку платника податків і розраховувати суму, на яку платник податків може зареєструвати податкові накладні. 3. Процедура повернення коштів з ПДВ-рахунків встановлюється постановою КМУ. 4. У разі анулювання свідоцтва платника податків, кошти з ПДВ-рахунку зараховуються до держбюджету. 5. Законом не передбачається неавтоматичне відшкодування ПДВ та залік негативних значень за податковими зобов'язаннями, накопичених на 01.01.2015 року. Пропрацювавши майже рік ця система показала свою концептуальну та технічну неготовність до запровадження. Недосконалість системи для платників полягає в такому [3]:

1. Відсутність достатнього для запровадження цієї системи законодавчого та нормативного інструментарію, а також перехідного періоду для технічної апробації.

2. Запропонована схема адміністрування не враховує технічного та людського факторів. Платник податку змушений брати у штат додаткових кваліфікованих працівників з володіння спеціалізованого програмного забезпечення для обслуговування рахунку. Це все додаткові невиробничі витрати. Збій чи помилка працівника під час реєстрації ПН в Єдиному реєстрі передбачає відповідальність платника ПДВ.

3. Авансування коштів на спецрахунку призводить до їх «замороження» (від 8 до 15 %), що паралізує господарську діяльність суб'єктів господарювання.

4. Непрозорість та можливість ручного керування алгоритмом розрахунку суми, яка має бути перерахована на ПДВ-рахунок, а також відсутність можливості для платників ПДВ захистити свої права у випадку технічних збоїв у системі та несанкціонованого доступу до розрахунку суми податку, на яку платники мають право видати податкові накладні.

5. Запропоновані зміни законодавчо закріплюють солідарну відповідальність платників податків, що несе ризики саме для сумлінних платників.

6. Можливість списання фіскальними органами коштів зі спецрахунків без жодних судів і без підтвердження заборгованості перед бюджетом, що є порушенням статті 41 Конституції України та важелем збільшення корупційного тиску на бізнес.

7. «Зависання» значної суми від'ємного значення ПДВ, яка залишиться невідшкодованою станом на 1 січня 2015 року.

8. Незрозумілою є вимога про реєстрацію податкових накладних протягом 15 днів. Встановлення такого терміну для реєстрації ПН є суто дискримінаційним елементом.

9. Втрата права на податковий кредит за імпортними послугами, отриманими у грудні 2014 року.

10. Критерії автоматичного відшкодування ПДВ недоступні для значної частини експортерів, що суттєво погіршить експортний потенціал, а отже, і платіжний баланс країни, що тільки посилить тиск на девальвацію гривні. Обсяг невідшкодованого ПДВ продовжить зростати через відсутність права платника податків на неавтоматичне відшкодування ПДВ.

11. Банки позбавляються значних коштів на коррахунках, що загострить проблему нестачі ліквідності.

12. Держказначейство не буде платити відсотки по залишках коштів на ПДВ-рахунках.

Висновки. У ході дослідження було визначено основні економічні показники України в 2015 році. Було з'ясовано їх критичні межі та значні спадні тенденції, що врешті-решт відобразилось технічним дефолтом. Однією з причин є податкове реформування в царині електронного адміністрування ПДВ. Під час дослідження було виявлено недоліки цієї системи. Для їх усунення пропонується розглянути альтернативи інших країн, врахувати наявні традиції, розроблення та реальні воєнні умови з метою підтримки і розвитку вітчизняного бізнесу.

Список використаних джерел: 1. *Федерация професійних спілок України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.fpsu.org.ua>. 2. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України* [Електронний ресурс] : Закон України від 31.07.2014 року № 1621–VII. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. *Всем миром против НДС-счетов!* (по следам Форума общественных организаций) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3775>.

УДК 657

Ю.М. Скосир, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПОДАТКОВА РЕФОРМА: СЮРПРИЗИ ДЛЯ СІЛЬГОСПВИРОБНИКІВ

Ключові слова: податкова реформа, податки, сільгоспвиробники, пільги.

Ще не встигли українці звикнути до змін у Податковому кодексі України, що були запроваджені в 2015 році, як уряд знов змінює правила оподаткування підприємств. Наступний рік для сільгоспвиробників буде роком великих змін. Основна причина цих змін – переведення агропідприємств зі спрощеної системи оподаткування на загальну. Зважаючись на такий

крок, варто було б ретельно підготуватися як фіскальній службі, так і бухгалтерам сільгоспвиробників.

Нормальною практикою цивілізованої держави є підтримка бізнесу або хоча б створення умов для нормальної безпроблемної роботи. Але в Україні інші правила роботи.

Основні проблеми, з якими стикнуться бухгалтери сільгоспідприємств:

- правильність визначення вартості запасів, сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які будуть включатися до витрат;
- правильність віднесення сільськогосподарських витрат до витрат, що будуть включатися в розрахунок податку на прибуток;
- визначення бази розподілу витрат, що будуть включатися до собівартості незавершеного виробництва та готової продукції;
- визначення балансової вартості основних засобів для розрахунку амортизації, що буде включатися до витрат;
- визначення залишків поворотної фінансової допомоги, що оподатковується податком на прибуток;
- інші, що пов'язані з перехідними операціями.

Всі ці проблеми можна вирішити проведенням консультацій, семінарів, наданням роз'яснень. Але Державна фіскальна служба України та Міністерство фінансів України не проявляють ініціативи з вирішення цих питань, а часу залишилось дуже мало.

Важливою проблемою є кадровий потенціал сільгоспідприємств. Протягом всієї історії незалежності України сільське господарство працювало за пільговими умовами, і бухгалтери підприємств не мають достатньої кваліфікації для ведення обліку податку на прибуток. Заповненню всієї кількості первинних документів, що необхідні для обґрунтованого списання всіх витрат, визначенню нормативів списання насіння, добрив, засобів захисту рослин та паливно-мастильних матеріалів та інших матеріалів не приділялось достатньої уваги. Ведення обліку згідно з П(С)БО № 30 «Біологічні активи» взагалі дозволило обліковувати сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю, а не за собівартістю. Через це багато агропідприємств взагалі не розраховують собівартість виробленої продукції.

Висновок. Незначні, на перший погляд, зміни Податкового кодексу України спричиняють величезні зміни в обліку сільськогосподарських підприємств. Тому, щоб не залишити Україну без агросектору, необхідно надати достатньо підтримки для безхворобливого переходу зі спрощеної системи оподаткування на загальну.

Список використаних джерел: 1. *Податковий Кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. *Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874. 3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»* від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

УДК 657

Т.В. Фоміна, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту та оподаткування
Кіровоградський національний технічний університет, м. Кіровоград, Україна

ВИДИ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ЗА ПОРУШЕННЯ ЗАКОНІВ З ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ

Ключові слова: відповідальність, оподаткування, штрафи, санкції, ухилення.

Платник податків може притягуватись до фінансової та адміністративної відповідальності за здійснення таких правопорушень:

- порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) в органах державної податкової служби (стаття 117 ПКУ);
- порушення строку та порядку подання інформації про відкриття або закриття банківських рахунків (стаття 118 ПКУ);

- порушення платником податків порядку подання інформації про фізичних осіб – платників податків (стаття 119 ПКУ);
- неподання або несвоєчасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності (стаття 120 ПКУ);
- порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (стаття 121 ПКУ);
- порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем (стаття 122 ПКУ);
- штрафні (фінансові) санкції (штрафи) у разі визначення контролюючим органом суми податкового зобов'язання (стаття 123 ПКУ);
- відчуження майна, яке перебуває у податковій заставі, без згоди органу державної податкової служби (стаття 124 ПКУ);
- порушення порядку отримання та використання торгового патенту (стаття 125 ПКУ);
- порушення правил сплати (перерахування) податків (стаття 126 ПКУ);
- порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джере-рела виплати (стаття 127 ПКУ);
- неподання або подання з порушенням строку банками чи іншими фінансовими устано-вами податкової інформації органам державної податкової служби (стаття 128 ПКУ) [2].

Фінансова відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого зако-нодавства встановлюється та застосовується згідно з ПКУ та іншими законами. Фінансова від-повідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені.

Притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не звільняє їх посадових осіб за наявності відповідних підстав від при-тягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності.

У випадку кримінального ухилення від сплати податків платник податків з метою ухи-лення від сплати податку або для зниження сум податків, здійснює протизаконні дії, що тя-гнуть не лише порушення податкового, але і кримінального законодавства.

Фахівці з кримінального права виділяють некримінальне та кримінальне ухилення від сплати податків.

У випадку некримінального ухилення від сплати податків платник податків своїми діями зі зменшення податкового зобов'язання порушує податкове законодавство, що спричиняє за собою застосування фінансової та адміністративної відповідальності. У цьому випадку по-рушення податкового законодавства проявляється у здійсненні таких дій, як:

- неправильне відображення операцій в обліку;
- неправильне укладення договорів, їх фіктивний характер, переоформлення їх після здійснення операції;
- виплата санкцій за неіснуючі податкові порушення тощо.

Кримінальне ухилення від сплати податків або для заниження їх сум, передбачає здійс-нення протизаконних дій, що тягнуть не лише порушення податкового, а й кримінального законодавства. Кримінальні способи ухилення від сплати податків можуть відбуватись у ви-гляді: підроблення документів; фальсифікації даних бухгалтерського обліку; умисного не-оприбуткування грошей, що надійшли в касу підприємства за реалізовану продукцію (робота за «готівку»); фіктивного прийому на роботу «мертвих душ» тощо [1].

Кримінальні правопорушення тягнуть застосування до порушників кримінальної відпові-дальності згідно зі статтями 204 «Незаконне виготовлення, зберігання, збут або транспортування з метою збуту підакцизних товарів», 205 «Фіктивне підприємництво», 205-1 «Підроблення доку-ментів, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб – підприємців», 209 «Легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом», 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», 212-1 «Ухилення від сплати

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» Кримінального кодексу України [3].

Кримінальним кодексом України передбачено, що умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять до системи оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, – карається штрафом від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, – караються штрафом від двох тисяч до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Діяння, передбачені частинами першою або другою статті 212 ККУ, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, – караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Перспективи подальших досліджень зводяться до розроблення детальних методик окремих об'єктів податкового контролю, які використовуються у тіньовій економіці.

Список використаних джерел: 1. *Податкова оптимізація чи ухилення від сплати податків?* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.com.ua/taxes/>. 2. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua. 3. *Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III (зі змінами та доповненнями)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua.

УДК 336.226:63

Ю.В. Золотницька, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир, Україна

СПЕЦІАЛЬНИЙ РЕЖИМ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Ключові слова: спеціальний режим оподаткування, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, єдиний податок.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків та зборів, за Податковим кодексом України, на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Застосування спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників покликане забезпечити раціональний перерозподіл податкового навантаження між економічними суб'єктами, вдосконалити процедури податкового адміністрування та спростити податковий облік.

Позитивним у застосуванні спеціального режиму прямого оподаткування агропромислових товаровиробників є його прозорість та простота у нарахуванні податку. Проте питання щодо забезпечення фіскальної та регулюючої функції такого режиму оподаткування, дотримання принципів справедливості в оподаткуванні суб'єктів аграрного сектору залежно від їх розмірів та обсягів виробництва лишаються відкритими.

Теоретичні та практичні аспекти оподаткування сільськогосподарських підприємств розглядали у своїх працях учені-економісти П.М. Гарасим, М.Я. Дем'яненко, Д.І. Дема,

П.А. Лайко, С.О. Осадчий, Л.Д. Тулуш та інші. Науковцями було досліджено широке коло питань стосовно ефективності застосування спеціального режиму оподаткування в аграрному секторі, дотримання фіскальної та регулюючої функції ФСП. Було встановлено, що нинішня фіскальна політика держави відносно аграрного сектору економіки не відзначається комплексністю та системністю, має певні недоліки, що не забезпечують формування сприятливого інституційного середовища та вирівнювання умов господарювання в галузі [3].

З огляду на зазначене, питання ефективності застосування спеціального режиму прямого оподаткування суб'єктів аграрного сектору в межах змін податкового законодавства потребують подальшого дослідження.

Із введенням в дію Закону України № 71–VIII [2] суттєво змінилися правила оподаткування, у тому числі і для суб'єктів аграрного сектору. Формально припинив своє існування фіксований сільськогосподарський податок, який було замінено на Єдиний податок Спрощеної системи оподаткування. Колишні платники ФСП з 1 січня 2015 р. стали платниками єдиного податку четвертої групи зі збереженням бази оподаткування цього податку – нормативної грошової оцінки одного гектара сільськогосподарських угідь з урахуванням коефіцієнта індексації.

Завдяки застосуванню коефіцієнта індексації та збільшення розміру ставок єдиного податку для платників четвертої групи значно зросло фіскальне значення цього податку (табл.).

Таблиця

Порівняльний аналіз показників для нарахування ФСП та єдиного податку четвертої групи

Показники	Значення		Зміна значень, +, -, %
	до 31.12.2014 р. (ФСП)	з 01.01.2015 р. (Єдиний податок четвертої групи)	
Нормативна грошова оцінка ріллі, тис. грн	20,6	25,7	+24,7
Коефіцієнт індексації	$(124,9^* - 10)/100 = 1,149$	$124,9^*/100 = 1,249$	+ 8,7
Ставка єдиного податку (ФСП) від грошової оцінки землі, %			
- рілля	0,15	0,45	у 3 рази
- землі водного фонду	0,45	1,35	у 3 рази
- сільгоспугіддя закритого ґрунту	1,0	3,0	у 3 рази

* Індекс інфляції, зафіксований Держкомстатом за 2014 р.

Такий методичний підхід запровадження єдиного податку для сільськогосподарських підприємств дозволив збільшити рівень їх податкового навантаження, яке стало зіставним з іншими система оподаткування (загальна система або спрощена система третя група). Проте головний недолік ця методика не усунула, адже весь податковий тягар так і лишився перекладеним на землю, а рівень прибутковості, ефективності використання праці та активів аграріїв лишилися поза увагою.

Відомо, що між сільськогосподарськими товаровиробниками щодо рівня їх прибутковості та розмірів існує суттєвий диспаритет. Так, чим більші площі сільськогосподарських угідь має у своєму розпорядженні господарство, тим меншим рівнем ризикованості супроводжується процес виробництва та, відповідно, вища ймовірність отримання високих економічних показників. Особливо це стосується агрохолдингів.

У зв'язку з цим малі сільськогосподарські товаровиробники, фермерські господарства за умови отримання збитків мають однакове податкове навантаження в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, як і великі агрохолдинги.

Також цим підходом до оподаткування не враховано галузеві особливості сільськогосподарського товаровиробництва. Зокрема, це стосується галузі тваринництва (підгалузі – свилярство, птахівництво), специфіка виробництва в якій дозволяє отримувати високі прибутки з відносно невеликих площ угідь.

Отже, проблема дотримання принципів справедливості в оподаткуванні суб'єктів аграрного сектору так і лишилася невирішеною, а регулююча функція не забезпечена. Тому з метою забезпечення передумов розширеного відтворення та дотримання принципів справедливості в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників слід врахувати їх

організаційно-правові форми господарювання, використовувані ними площі сільськогосподарських угідь та галузеві особливості.

Список використаних джерел: 1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. 2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс] : Закон України від 28.12.2014 № 71-VIII. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511. 3. Тулуш Л. Д. Податкове регулювання розвитку агропромислового виробництва: стан та перспективи [Електронний ресурс] / Л. Д. Тулуш. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_7_2014_04_17_18/podatkove_reguljuvannja_rozvitku_agropromislovogo_virobnictva_stan_ta_perspektivi/57-1-0-937.

УДК 657

С.О. Биховець, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Ю.С. Кравцова, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Ключові слова: неприбуткові організації, оподаткування, Реєстр неприбуткових організацій, доходи неприбуткових організацій, податки.

У законодавстві багатьох країн немає спеціального юридично визначеного поняття «неурядова некомерційна організація». Особливо це характерно для країн прецедентного права (США, Великобританія). Водночас багато країн континентального (кодіфікованого) права також не мають загального законодавчого визначення недержавної некомерційної організації (наприклад, Швеція). Замість цього вживаються більш конкретні визначення «некомерційна асоціація», «фонд», «добровільна організація», «благодійна організація» тощо, які визначаються або специфічними законами, або практикою минулих років і внутрішніми документами (статутами) таких організацій [1].

Багато країн Центральної та Східної Європи, що знаходяться на перехідному етапі, приділяють особливу увагу розвитку національного законодавства щодо неприбуткових організацій. Одним з основних аспектів законодавства, що вирізняє неприбуткові організації поміж решти організацій, є пільгове оподаткування. В поданій таблиці відображено різні підходи щодо податкових пільг при оподаткуванні неприбуткових організацій.

Таблиця

Особливості оподаткування неприбуткових організацій у деяких країнах Центральної та Східної Європи [2]

Країна	Особливості національного податкового законодавства
Хорватія	Закон про ПДВ вступив у силу 01.01.98 р. без будь-яких пільг чи зниження ставки податку для неприбуткових організацій (НПО). Виняток становили тільки акторські та культурні асоціації, які мали можливість одержати кошти, що знижувало суму податку. Однак дохід НПО, одержаний за рахунок пожертвувань і грантів, загалом, звільнений від оподаткування
Естонія	Відповідно до змін до закону про податок на дохід, прийнятого у березні 1998 р., індивіди можуть знизити величину свого податку, здійснюючи внески до НПО, що спрямовані на досягнення суспільного добробуту. Однак будь-яка економічна діяльність НПО підлягає оподаткуванню за ставкою 26 %. На сьогодні підготовлені законопроекти щодо цієї проблеми. Такі зміни були ініційовані НПО
Угорщина	Законодавчі межі діяльності НПО в Угорщині є чи не найбільш прогресивними. Система оподаткування для НПО є досить пільговою. Фізичні особи мають право направляти 1 % своїх зобов'язань за прибутковим податком з громадян на потреби окремих НПО, спрямованих на досягнення суспільного добробуту, та додатково 1 % у релігійні організації. Така норма притаманна лише цій країні, регіону
Словаччина	Донорам – юридичним особам дозволяється зменшити (не більш як на 2 %) базу оподаткування на суму внесків до НПО, якщо ці внески не менші за 2000 словацьких крон. Донорам – фізичним особам дозволяється зменшити (не більш як на 10 %) базу оподаткування на суму внесків до НПО, якщо ці внески не менші за 1 000 словацьких крон

Законом України від 17.07.2015 р. № 652-VIII внесено зміни до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій [3].

По-перше, обмежено кількість організацій, які можуть не бути платниками податку на прибуток. До неприбуткових організацій, що відповідають вимогам пункту 133.4.6 ПКУ і не є платниками податку, зокрема, можуть бути віднесені: бюджетні установи; громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди; спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб; житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до Закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбавався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства); об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків; професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання; сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів; інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам цього пункту [4].

По-друге, встановлено всього дві умови для отримання такими організаціями права бути неплатниками податку на прибуток. Такими умовами є:

- відсутність в організації мети здійснення розподілу прибутків серед засновників, членів органів управління, інших пов'язаних з ними осіб, а також серед працівників;
- внесення організації до Реєстру неприбуткових організацій та установ у порядку, встановленому центральним податковим органом.

По-третє, змінено принцип оподаткування неприбуткових організацій, що фактично призвело до скасування значної кількості обмежень, що були наявні у попередній редакції Податкового кодексу України, а саме:

- скасовано обмеження видів доходів неприбуткових організацій, що були звільненні від оподаткування;
- скасовано обов'язок неприбуткових організацій сплачувати податок на прибуток, у разі отримання доходів з інших джерел, ніж ті, які звільненні від оподаткування відповідними положеннями Податкового кодексу України;
- скасовано право податкового органу виключати організацію із Реєстру неприбуткових організацій та установ та приймати рішення про оподаткування її доходів у разі порушення Податкового кодексу України та інших законодавчих актів про неприбуткові організації;
- виключено перелік можливих порушень, до яких належало використання звільнених від оподаткування коштів на цілі, не передбачені статутом, зокрема, для провадження господарської діяльності [5].

Доходи (прибутки) неприбуткової організації повинні використовуватися виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

У разі недотримання неприбутковою організацією вимог, визначених цим пунктом, така неприбуткова організація зобов'язана подати у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду, звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення, та зазначити суму самостійно нарахованого податкового зобов'язання з податку на прибуток. Податкове зобов'язання розраховується, виходячи із суми операції нецільового використання коштів. Така неприбуткова організація виключається контролюючим органом з Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Неприбуткові організації, що включені до Реєстру до набрання чинності Закону, зобов'язані до 1 січня 2017 привести свої установчі документи у відповідність із нормами Закону та в цей же термін надати копії цих документів контролюючому органу. За відповідності таких документів неприбуткові організації включаються в новий Реєстр. Після 1 січня 2017 року неприбуткові організації, які не привели у відповідність свої установчі документи, виключаються з Реєстру [6].

Слід зазначити, що адміністративний збір не справляється за проведення державної реєстрації змін, що вносяться до установчих документів неприбуткових організацій, установ і організацій для приведення їх у відповідність із Законом.

Незважаючи на внесені зміни до ПКУ, існує багато невирішених проблем стосовно оподаткування неприбуткових установ та організацій. Дослідження наукових джерел та законодавчих і нормативно-правових актів у галузі оподаткування показує, що в Україні режим оподаткування надає більше пільг та переваг колишнім державним масовим громадським організаціям. Виправлення цієї дискримінації є важливим завданням як з погляду узгодження податкової бази з Закону України «Про соціальні послуги» [7], так і з позицій розвитку та зміцнення соціальної економіки і залучення до надання соціальних послуг ширшого кола неприбуткових організацій, як це передбачає ст. 1 Закону України «Про соціальні послуги».

Прихильники розширення пільгового оподаткування обсягів власної діяльності стверджують, що сектор неприбуткових організацій у перехідних економіках є незначним і відносно не впливовим, більшість неприбуткових організацій знаходяться на межі виживання. Додаткові надходження можуть вирішити проблему закриття чи продовження існування для багатьох неприбуткових організацій. Для сектору підприємницьких організацій загрози програти у конкурентній боротьбі немає, оскільки сектор неприбуткових організацій, по-перше, тимчасово є дуже слабким, по-друге, підприємницькі організації мають переваги у доступі на фінансові ринки, що надає їм переваги перед неприбутковими організаціями.

Ще однією проблемою є недостатньо конкретне визначення «основної діяльності». Тому у статутних документах неприбуткової організації доцільно всі можливі види діяльності такої організації прирівняти до основної і, керуючись визначенням, назвати їх послугами для суспільного споживання. При такому трактуванні основної діяльності неприбуткової організації потрібно ретельно перевіряти такі структури на випадок зловживань або ж уточнити законодавчим актом визначення «основної діяльності» неприбуткової організації.

Також залишається відкритим питання стосовно впливу зовнішніх економічних факторів на діяльність неприбуткової організації. Оскільки законодавство України не встановлює чіткого розміру благодійної допомоги, звільненої від оподаткування, але забороняє змінювати цей розмір протягом року, тому некомерційні установи залишаються незахищеними від впливу рівня інфляції, що на сьогодні є досить високою.

Контроль за діяльністю неприбуткових установ з боку податкових органів є більшою мірою формальністю, що створює умови для зловживань і скорочує ресурсну базу для прозорої діяльності організацій громадського суспільства. Враховуючи зазначене, залишається простір для подальшого реформування законодавства стосовно оподаткування неприбуткових організацій.

Список використаних джерел: 1. Семикіна К. В. Зарубіжний досвід регулювання діяльності некомерційних установ [Електронний ресурс] / К. В. Семикіна // Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції. – Режим доступу : http://fbi.crimea.edu/arhiv/2012/nv_2-2012/015semykina.pdf. 2. Ковриженко Д. І. Світовий досвід регулювання діяльності неприбуткових організацій простір [Електронний ресурс] / Д. І. Ковриженко. – Режим доступу : http://parlament.org.ua/content/print.php?action=magazine&ar_id=42. 3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій [Електронний ресурс] : Закон України від 17.07.2015 р. № 652–VIII. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/652-19>. 4. Податковий кодекс України від 17.07.2015 р. № 652–VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/NalCode/tekst_rozdil3.aspx. 5. Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/print-198440.html>. 6. Каганець А. В. Новий порядок оподаткування неприбуткових організацій [Електронний ресурс] / А. В. Каганець // Правовий простір. – Режим доступу : <http://legalspace.org.ua/napryamki/bezpeka-nuo/item/4999-novyi-poriadok-opodatkuвання-nepributkovykh-orhanizatsii>. 7. Про соціальні послуги [Електронний ресурс] : Закон України від 18.09.2015 р. № 3143. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56548.

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, оподаткування, спеціальний податковий режим.

Аграрний сектор завжди був пріоритетним напрямком у розвитку економіки країни, адже від його стану і перспектив розвитку залежить забезпечення життєдіяльності людини. Україна – одна з найважливіших у світі країн у сфері сільського господарства. Сільське господарство України є одним з інституційних базисів розвитку багатьох інших секторів економіки країни.

Найгострішою проблемою в агропромисловому комплексі України є недосконалість кредитно-фінансових відносин у сфері ціноутворення, оподаткування, страхування та кредитування. Відсутність фінансово-кредитних та фіскальних механізмів «заганяють» сільгоспвиробників у боргову яму. Ціни, курс національної валюти, законодавчі ініціативи є абсолютно непередбачуваними, навіть у короткостроковій перспективі.

У 2014 році продукція сільськогосподарського комплексу (включаючи мисливство та лісове господарство) у ВВП країни становила близько 11,8 %, обсяг продукції сільського господарства в усіх категоріях господарств у фактичних цінах становив 370,8 млрд грн (не враховуючи територію Криму, м. Севастополь та зону АТО). У попередньому році частка сільського господарства у ВВП становила 8 %. У сільському господарстві України у 2014 році було задіяно близько 17 % зайнятого населення країни. Це вагома цифра, оскільки, для порівняння, за даними Світового банку в Німеччині в сільськогосподарському секторі працюють близько 2 % зайнятих, у Данії та Франції – по 3 %, у Фінляндії – 4 %, у Польщі – 13 %, у Туреччині – 24 %. Позитивне сальдо зовнішньої торгівлі сільськогосподарською продукцією за 2014 рік становило 10,6 млрд дол, а профіцит зовнішньоторговельного балансу України, за даними Держкомстату, становив 3,884 млрд дол.

У січні–жовтні 2015 року індекс обсягу сільськогосподарського виробництва порівняно з відповідним періодом 2014 року становив 95,6%, у т. ч. у сільськогосподарських підприємствах – 96,0 %, у господарствах населення – 95,1 %.

Загальний обсяг реалізованої аграрними підприємствами власно виробленої продукції за січень–жовтень 2015 року порівняно з відповідним періодом 2014 р. збільшився на 1,2 %, у т. ч. продукції рослинництва – на 3,8 %, продукції тваринництва – зменшився на 5,0 % [1].

З метою забезпечення створення більш комфортних умов для розвитку аграрного сектору економіки в Україні діє особлива система оподаткування сільгоспвиробників. Реформа податкового законодавства, яка накрила хвилею законодавчих новацій увесь вітчизняний бізнес, привела до змін і в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств.

З 1 січня 2015 року набрав чинності Закон України від 28 грудня 2014 року № 71–VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [2]. Він вніс зміни щодо справляння єдиного податку.

Зокрема, фіксований сільськогосподарський податок трансформований в єдиний податок завдяки введенню окремої (четвертої) групи платників єдиного податку. До неї належать сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %. Четверта група єдиного податку заміняє скасований фіксований сільськогосподарський податок. Сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу у тих же відсотках [3].

На відміну від попередніх років, з 1 січня 2015 року база оподаткування застосовується з урахуванням коефіцієнта індексації станом на 1 січня 2015 року, який визначається у такому ж порядку, як для розрахунку розміру земельного податку. Такий коефіцієнт станом на 1 січня 2015 року становить 3,997. Також з'явилася норма, згідно з якою підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані Державного земельного кадастру та

/ або дані з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Крім того, втричі зросли ставки оподаткування.

Спеціальний режим оподаткування може обрати сільськогосподарське підприємство (резидент), яке провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського і лісового господарства та рибальства [4]. При цьому застосування спеціального режиму оподаткування є правом, а не обов'язком платника.

Такий спеціальний режим оподаткування полягає в тому, що сума податку на додану вартість, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Зазначені суми ПДВ акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків у порядку, затвердженому Кабінетом Міністрів України [5].

Дія спеціального режиму оподаткування ПДВ відповідає правилам та вимогам Світової організації торгівлі та узгоджується із положеннями Директиви Ради ЄС 2006/112/ЄС від 28.11.2006 «Про спільну систему податку на додану вартість». Слід зазначити, що спеціальний режим оподаткування ПДВ є на сьогодні єдиним видом державної підтримки, який здійснюється в автоматичному режимі без втручання держави, що виключає корупційну складову та має важливе значення у спрощенні податкових відносин у галузі сільського господарства, зменшує трудомісткість і витрати на адміністрування податків. Усі одночасно впроваджені зміни призвели до збільшення з 1 січня 2015 року податкового навантаження на сільськогосподарського товаровиробника в 21 раз.

До Верховної Ради України спрямована бюджетна резолюція на 2016 рік – Проект Основних напрямів бюджетної політики уряду. У цьому проекті передбачено перехід на загальний режим оподаткування АПК вже з 1 січня 2016 року. Позиція уряду, який посилається на вимогу МВФ, є згубною для галузі і йде в розріз з ефективним розвитком аграрного сектору України.

Міністерство фінансів України презентувало проект змін до Податкового кодексу України. Найкардинальнішою зміною буде впровадження системи «пласких ставок». Під цим терміном мається на увазі встановлення ставок податку на дохід фізичних осіб (ПДФО), єдиного соціального внеску (ЄСВ), податку на прибуток (ПНП) і податку на додану вартість (ПДВ) на рівні 20 %. Така модель означає зниження для роботодавця податкового навантаження на заробітну плату працівників удвічі. Адже сьогодні ставка ЄСВ становить 36–41 %. Водночас податкове навантаження на робітників трохи зростає – більшість українців із зарплатами до 17 мінімальних зарплат сплачує 15 % ПДФО. У майбутньому планують об'єднати ці два податки і зробити лише один, на рівні тих самих 20 % [6].

З одного боку, реформа покликана усунути спотворення конкуренції, знизити бар'єри для входу на ринок та для зростання підприємств, що використовують спрощену систему оподаткування, а також полегшити їх доступ до зовнішнього фінансування. З іншого боку, посилення конкуренції може спричинити вихід з ринку або перехід у «тінь» частини платників єдиного податку і збільшити витрати підприємств на облік.

З огляду на ситуацію, що склалась на фінансовому ринку, та враховуючи особливості природно-кліматичних умов ведення сільського господарства, скасування зазначеного виду підтримки сільгосптоваровиробників в Україні є абсолютно неприйнятним та призведе до зниження конкурентоспроможності аграрного бізнесу, втрати обігових коштів підприємств та необхідності залучення кредитних коштів для покриття понесених втрат, що призведе до збільшення собівартості продукції.

З огляду на вищезазначені проблеми й особливості функціонування аграрного сектору для укріплення його позицій у складі вітчизняної економіки векторами розвитку і підтримки галузі мають стати:

1. Фіскальна політика – створення прозорих інструментів системи оподаткування аграрного сектору залежно від його економічних особливостей та соціальної ролі:

- встановлення режиму оподаткування операцій зі зміни власника земельних ділянок залежно від періоду володіння;
- поетапна трансформація системи оподаткування в аграрному секторі;
- спеціальний режим оподаткування зберігається на період його дії згідно з чинним законодавством;
- розроблення нового інструментарію системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників різних форм господарювання.

2. Бюджетна підтримка – забезпечення стабільної системи державної підтримки аграрного сектору:

- запровадження середньострокового бюджетного планування, зокрема системи індикаторів фінансування аграрного сектору;
- надання переваги державній підтримці заходам, що не причиняють неефективний розподіл ресурсів в аграрній сфері;
- запровадження цільової підтримки на поворотній основі з умовою формування відповідальних за цільовий результат господарів;
- пріоритет фінансування інноваційно-інвестиційних проектів на засадах державно-приватного партнерства.

3. Фінансово-кредитна політика:

- створення дієвої системи земельної іпотеки;
- розвиток системи кредитного забезпечення аграрного сектору, у тому числі за допомогою застосування аграрних розписок та електронних складських свідоцтв.

Список використаних джерел: 1. *Україна: стан сільського господарства в січні-жовтні 2015 року* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://agroconf.org/content/ukrayina-stan-sil'skogo-gospodarstva-v-sichni-zhovtni-2015-roku>. 2. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи* [Електронний ресурс] : Закон України від 28.12.2014 № 71–VIII. – Режим доступу : <http://docs.dtkr.ua/ua/doc/1214.13.0>. 3. *Законодавчі зміни з 01.01.2015: аналіз та рекомендації* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://club.dtkr.com.ua/read.php?16,1595494,1595494>. 4. *Спеціальний режим оподаткування ПДВ* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://auditplus.net.ua/konsultacii/aktualnikonsultacii/22-spec-regim>. 5. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.2015 № 643–VIII. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/643-19>. 6. *Усе по 20: якою буде податкова реформа* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.theinsider.ua/business/platiti-po-novomu-propozitsiyi-ministerstva-finansiv>.

УДК 657

С.О. Биховець, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Г.С. Пугач, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЛІБЕРАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКІВ: ПРОГНОЗИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Ключові слова: податкова реформа, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок, єдиний соціальний внесок.

Нині в Україні точаться жваві дискусії як серед науковців, так і серед практиків стосовно змін до Податкового кодексу України щодо ефективності нововведень у сфері оподаткування.

Комітет Верховної Ради України з питань податкової та митної політики зареєстрував на сайті парламенту законопроект № 3357 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» [1].

Основні новації законопроекту № 3357:

- податкові інспекції зможуть здійснювати лише сервісні функції та не матимуть функцій податкового контролю, тобто податкові інспекції перетворяться на центри сервісного обслуговування платників податку. Згідно з новим законопроектом контроль за своєчасністю, пов-

нотою нарахування та сплати податків і зборів будуть контролювати регіональні офіси податкової. Передбачено ввести інститути податкових консультантів, які можуть представляти інтереси платників податків;

- базову ставку податку на прибуток підприємств пропонують знизити із 18 % (чинна) до 15 %. При цьому змінюється підхід до визначення бази оподаткування – нею виступатимуть прирівняні до розподілу прибутку платежі та операції;

- зниження ставки податку на додану вартість до 15% (чинна 20 %): ставка 15 % є мінімальною стандартною ставкою за законодавством ЄС згідно з Директивою Ради 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ. Запропоновано три ставки ПДВ: 15, 0 та 7 %. Водночас із ПКУ зникнуть згадки про право на автоматичне бюджетне відшкодування. Спеціальний режим оподаткування залишають лише для галузі тваринництва. Одночасно із перехідних положень з ПКУ зникнуть норми про тимчасове звільнення від обкладання ПДВ операцій з постачання зернових культур;

- базова ставка податку на доходи фізичних осіб становитиме 10 % (чинна 15–20 %). Додаткові блага фізичних осіб пропонують обкладати 20 % податку. Запропоновано змінити підхід до оподаткування пенсій – під дію податку на доходи потраплятимуть лише пенсії, розмір яких більше 10 прожиткових мінімумів для непрацездатних осіб. Тоді як суму перевищення оприбутковуватимуть за ставкою 80 %.

Запровадження нової системи оподаткування доходів від провадження діяльності (у т. ч. підприємницької) на загальній системі оподаткування:

- 1 категорія – дрібна одноосібна діяльність (нова) – сплата ПДФО за фіксованою ставкою;

- 2 категорія – «пом'якшена» загальна система (нова) – сплата ПДФО з прибутку;

- 3 категорія – стандартна загальна система (діюча) – без змін;

- на підакцизні товари чекає серйозне здорожчання. І специфічні і адвалорні ставки акцизного податку за задумом нардепів повинні зростати у 3 етапи: з 01.01.2016 р.; з 01.01.2017 р.; з 01.01.2018 р. Наприклад, акцизний податок на пиво підвищиться із нинішніх 1,24 грн за літр до 1,43 грн за літр вже з початку нового року. На початку 2018 року ставку пропонують підвищити до 1,89 грн за літр.

Під час реалізації пального законотворці пропонують складати електронні акцизні накладні, які реєструватимуть у Єдиному реєстрі акцизних накладних;

- ставка єдиного соціального внеску становитиме 20 %. Відбудеться скасування ЄСВ, що утримується із заробітної плати (доходу) робітників (фізичних осіб) – 2, 2,6, 2,85, 3,6 та 6,1% та скасування максимальної величини бази нарахування ЄСВ;

- у середньому на 26 % зростуть ставки екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферу та за розміщення небезпечних відходів. Таке ж підвищення очікується і для ставок рентної плати;

- відповідно до законопроекту зміняться критерії для права переходу на спрощену систему оподаткування. Зокрема, в 2 групі платників опиняться підприємці з обсягом доходу не більше 1 200 мінімальних зарплат за рік (нині встановлено фіксовану суму – 1,5 млн грн). До третьої групи буде віднесено підприємців із річним доходом 4 000 мінімальних зарплат (нині їхні доходи обмежено у 20 млн грн за рік).

Ускладнюватиметься ситуація для сільськогосподарських товаровиробників. У четвертій групі залишаться лише ті, у кого частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній рік становить не менше 75 %, а обсяг річного доходу не перевищує 80 тис. мінімальних зарплат і площа використовуваних сільськогосподарських угідь не більше 3 тис. га.

Запропоновано відкоригувати і ставки єдиного податку. Платникам третьої групи пропонують сплачувати 5 % (при сплаті ПДВ) або 10 % (без сплати ПДВ) доходу;

- ще одна пропозиція нардепів – скасувати військовий збір. Згадки про нього в законопроекті № 3357 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» немає.

Цілі податкової реформи в Україні досить очевидні:

По-перше, наповнення бюджету – зібрати доходи, що приблизно дорівнюють витратам. Інакше країну поглине чергова фінансова криза.

По-друге, необхідно спростити податкову систему, тому варто зменшити кількість податків і повернути їх адміністрування у правове поле.

По-третє, уніфікувати різні податкові ставки і закрити всі можливі лазівки. Зокрема, знизити нарахування на заробітну плату і податки, що відносять до витрат на робочу силу [2].

У результаті, платники податків будуть витрачати значно менше часу і зусиль на здійснення податкових платежів та на перевірки. Загальна тенденція в оподаткуванні повинна сприяти переходу оподаткування від виробництва, тобто праці і капіталу, до споживання.

Чинна податкова пропозиція «приборкає» систему спрощеного оподаткування таким чином, щоб її не використовували професіонали з високим рівнем доходів, так як відбувається сьогодні.

Проти реформи виступають фермери, бо сільське господарство України нині користується набагато більш м'яким режимом оподаткування, що природно викликало чимало запитань з боку МВФ [3].

Запропонована урядом податкова реформа, яка передбачає в тому числі скасування спотворень у сплаті податків, дозволить уникнути формування дефіциту бюджету 2016 року у розмірі не менше 68 мільярдів гривень і продовжити програму реформ, підтримувану МВФ [4].

Таким чином, запорукою успіху податкової реформи є комплексний підхід.

Очевидно, що економіку необхідно стимулювати за допомогою зниження ставок податків. Насамперед, це стосується зниження ставок ЄСВ, який є непропорційно високим.

Необхідний «фінансовий маневр» для зниження податкового тягаря повинна забезпечити часткова відмова від непритаманних ринковій економіці функцій держави. Це зменшить відсоток перерозподілу ВВП через бюджет, який в Україні явно завищений.

З іншого боку, податкова лібералізація не спрацює, якщо не буде супроводжуватися іншими реформами, які необхідні для покращення бізнес-клімату, а відповідно, стійкого зростання економіки.

Наприклад, у Грузії зниження податкового навантаження супроводжувалось кардинальними реформами судової та правоохоронної систем, спрямованих на знищення корупції, зокрема в податкових органах. Такі заходи сприяють підвищенню довіри до державних органів та виходу бізнесу з «тіні» [5].

У разі практичного запровадження запропонованих підходів у сфері оподаткування відбудеться справжня реформа – тобто докорінна зміна відносин між платниками та державою з приводу нарахування та сплати податків.

Загалом, збільшення надходжень за абсолютною величиною (у постійних цінах) має стати одним з позитивних наслідків реформи. Але, на відміну від інших способів досягнення такого результату, реформа має привести до нього через зростання економіки та добровільну детінізацію.

У цілому зміни в податковій реформі сприятимуть зменшенню зловживань у системі спрощеного оподаткування, зменшенню спотворень конкуренції, пов'язаних з оподаткуванням, зниженню бар'єрів зростання малих підприємств та збільшенню прозорості ведення бізнесу.

Список використаних джерел: 1. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації [Електронний ресурс] : Законопроект № 3357. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874. 2. Яресько Н. Податкова реформа: популізм, соціалізм чи реалізм [Електронний ресурс] / Н. Яресько. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=284004>. 3. Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=247504310. 4. Дубровський В. Податкова реформа. Як це може бути [Електронний ресурс] / В. Дубровський, Ю. Дроговоз. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2015/09/23/560495/>. 5. Салогуб Д. Податкова реформа: погляд із НБУ [Електронний ресурс] / Д. Салогуб, С. Ніколайчук. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=280429>.

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ОБ'ЄКТІВ НЕРУХОМОСТІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Ключові слова: податок, житлова нерухомість, база оподаткування, об'єкт оподаткування.

Найважливішим інструментом державної економічної політики і регулювання ринкових відносин є сукупність податків і зборів, які сплачуються до державного або місцевого бюджетів. Уперше норма про оподаткування нерухомості почала діяти у Податковому кодексі України з 1 січня 2013 року. Введення цього податку було важливим кроком на шляху розвитку місцевого самоврядування. Кошти, які сплачуються до місцевого бюджету, акумулюються і розподіляються на найбільш важливі і перспективні сфери конкретної території. Проте Верховною Радою України було ухвалено Закон №403-VII [1], яким було встановлено відміну сплати податку у 2013 році фізичними особами. Офіційно йшлося про необхідність часу для створення реєстру платників, однак неофіційні дані стверджують, що цей Закон був необхідним для стримання наростаючої соціальної напруги невдоволених введенням нового податку.

Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII, що набув чинності 01.01.2015 р. [2], змінено назву і зміст розділу XII Податкового кодексу України, який нині називається «Податок на майно». Застосованим Законом скорочується кількість податків, що об'єднані у складі податку на майно. З прийняттям нового Закону податком обкладається загальна площа житла, що перебуває у власності особи, тобто не тільки кімнати, але і допоміжні, і службові приміщення. Пільги для фізичних осіб залишилися без змін, однак тепер вони розраховуються із загальної площі всіх належних фізичній особі об'єктів.

Також Законом № 71-VIII переглянуто розміри житлової нерухомості, щодо якої застосовуються пільги зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Так, база оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, у тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується:

- для квартири/квартир незалежно від кількості – на 60 кв. метрів;
- для житлового будинку/будинків незалежно від кількості – на 120 кв. метрів;
- для різних типів об'єктів житлової нерухомості, у тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на 180 кв. метрів.

При цьому сільські, селищні, міські ради можуть збільшувати граничну межу житлової нерухомості, на яку зменшується база оподаткування [3].

Від самого початку становлення цього податку існувала велика кількість питань стосовно справедливості оподаткування, економічної суті податку на нерухомість. Більшість питань є актуальними і на сьогодні.

Найбільш гостро стоїть питання об'єктивності оподаткування фізичних і юридичних осіб податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, оскільки відповідно до законодавства України базою оподаткування є загальна площа об'єкта оподаткування. В більшості країн Європи за основу беруть ринкову або нормативну вартість об'єкта, а не його площу. Такий досвід необхідно наслідувати і Україні для забезпечення більшої об'єктивності цього податку, а також врахування платоспроможності платника.

З 1 січня 2015 року податок справляється з допоміжних (нежитлових) приміщень, до яких, зокрема, належать сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, котельні, бойлерні. При чому такі забудови оподатковуються за загальною ставкою податку. Це питання більшою мірою стосується сільської місцевості. Допоміжні (нежитлові) приміщення є предметом для додаткового, а часто й основного заробітку сільських жителів. Звісно, оподаткування зазначених приміщень завадить розвитку підсобного господарства в цілому. А отже необхідно знизити ставку оподаткування допоміжних приміщень.

Врегулювання, крім того, потребує питання вимушених внутрішніх переселенців з Донецької і Луганської областей, а також анексованої Автономної Республіки Крим. Нині вимушені переселенці не можуть користуватися своїм житлом, а в окремих випадках їхнє житло зруйноване. Довідки про технічний стан будівель від самопроголошених «ДНР» і «ЛНР», звісно, до уваги братися не будуть, а дійсне з'ясування технічного стану тимчасово утруднюється. Водночас особи, які вимушено покинули свої домівки, мають обов'язок сплачувати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [4].

Також необхідно працювати над усуненням шляхів зменшення бази оподаткування за рахунок: спільної часткової власності; спільної сумісної власності, поділеної в натурі; поділу нерухомого майна подружжя.

Підсумовуючи вищевикладений матеріал, можна стверджувати, що введення і подальший розвиток податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є значним позитивним кроком для розвитку місцевого самоврядування, певної децентралізації фінансування пріоритетних сфер окремих територій. Однак на сьогодні залишається багато невирішених питань, які потребують уваги й практичного вирішення в найближчий час.

Список використаних джерел: 1. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо об'єктів нерухомості* [Електронний ресурс] : Закон України від 04.07.2013 р. № 403–VII. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/403-1>. 2. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи* : Закон України від 28.12.2014 р. № 71–VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>. 3. *Юридична газета online* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://jur-gazeta.com/publications/practice/podatkovapraktika/plata-za-neruhomist.html>. 4. *Інформаційний портал Голос України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golosukraine.com/publication/zakonoproekti/parent/36516-podatok-na-neruhome-majno-pronyuansi-yaki-zamovch>.

УДК 657

С.О. Биховець, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

К.Г. Перекута, студентка

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

СИСТЕМА ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПДВ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Ключові слова: податок на додану вартість, електронне адміністрування, податкова декларація, податкова накладна, бюджетне відшкодування.

В умовах глобальних економічних змін сьогодення європейський досвід проведення реформ обов'язково має бути застосований в Україні, як міцне підґрунтя для побудови ефективного діалогу між владою та бізнесом. Наразі Україна стоїть перед необхідністю проведення швидких реформ, адже країна знаходиться на межі дефолту. Не слід також забувати, що зміни в законодавстві щодо електронного адміністрування ПДВ були прийняті Верховною Радою України ще в липні 2014 року, тільки чомусь ніхто з експертів не висловлювався тоді з приводу його наслідків для бізнесу. І лише незадовго до введення в дію нових норм адміністрування ПДВ почалася їх велика критика, яка далека від дискусії або діалогу між владою і бізнесом [1].

Як бачимо, ідея електронного адміністрування ПДВ для України не нова, хоч і відрізняється від чотирьох моделей, запропонованих Єврокомісією до обговорення. В основу її покладені технологічні інновації, прагнення полегшити сам процес адміністрування цього податку, а також ефективні інструменти боротьби з ухиленням від сплати ПДВ та шахрайством. Цей механізм дозволить значно скоротити зловживання у сфері нарахування ПДВ в Україні [2].

Особливості електронного адміністрування ПДВ в контексті законодавчих інновацій розглядалися С.О. Биховець та Ю.В. Гребенюк з виділенням пропозицій для покращення впровадження у практику електронного адміністрування ПДВ [3].

Впровадження нових механізмів звітування платників податків через подання податкової звітності засобами електронного зв'язку залишається для органів державної податкової служби одним із важливих напрямків поліпшення процесу обслуговування платників податків.

Використовуючи такий формат подання звітності, можна уникнути черг, зекономити час та гроші, які витрачаються на доставку звітності до податкових органів. До того ж програмне забезпечення звітності автоматично виконує чимало спеціальних розрахунків та самостійно знаходить помилки. Подаючи звітність в електронному вигляді, не треба перенавчатись, адже сторінки електронної форми звітності повністю відповідають звітному документу на паперових носіях, а система електронних ключів робить електронну звітність захищеною від стороннього втручання.

Саме із впровадженням у життя системи електронного документообігу наша держава наблизиться до світових економічних стандартів, адже більшість розвинутих країн світу давно відмовилася від паперового документообігу і віддала перевагу електронним деклараціям. Понад 60 країн використовують електронну форму звітності.

Основні напрямки визначені для досягнення цілей реформування, створення системи електронного адміністрування ПДВ полягають у:

- створенні окремих банківських рахунків для платників ПДВ;
- нівелюванні паперової і перехід на електронну звітність з ПДВ.

Разом з тим законодавство України не дає чіткої відповіді на багато запитань, містить окремі неузгодженості та прогалини, які потребують негайного вдосконалення.

Основні проблеми електронного адміністрування ПДВ правового, економічного та технічного характеру [4]:

- чинним законодавством та підзаконними актами так і не вирішено питання використання електронної податкової накладної як доказу, порядку її зберігання, передачі контролюючим органам для перевірки тощо; не вирішено питання солідарної відповідальності, яка виникає під час відмови від реєстрації податкової накладної контрагентом; не визначена відповідальність приватних технічних компаній, які надають послуги з реєстрації податкових накладних в електронному реєстрі, що можуть виникнути внаслідок недоступності сервісу або збою системи; не визначена відповідальність фіскальних органів за допущення методологічних і технічних помилок, внаслідок яких платник податку може зазнати збитків;

- впровадження грошового забезпечення податкових зобов'язань при сучасному стані економіки призведе до необхідності залучення платниками податків додаткових для їх акумулювання на спецрахунку, що в умовах падіння економіки та значної вартості фінансових ресурсів призведе до пригальмування обсягів реалізації, що у свою чергу призведе до ще більшого падіння економіки;

- кошти для грошового забезпечення податкових зобов'язань будуть виведені з банківської системи до Державної казначейської служби України, що призведе до суттєвого зменшення ліквідності і платоспроможності і як наслідок до другої хвилі банкрутства банків;

- впровадження нової системи реєстрації податкових накладних потребує придбання доступу до відповідного програмного забезпечення, підготовки і навчання бухгалтерів, що суттєво вдарить особливо по малому і середньому бізнесу;

- система електронного адміністрування ПДВ не пройшла належного тестування і верифікації, що передбачено технічними стандартами ДСТУ ISO/IEC 12207:2014, що призводить до відсутності впевненості в тому, що така система буде безпомилково працювати і в розрахунках дотримуватися встановленої формули відповідно до чинного законодавства;

- децентралізація розрахунків окремих елементів формули між оператором порталу, органами ДФС та Державної казначейської служби суттєво посилює ризик помилки і уповільнення роботи системи;

- як показав тестовий період, система неодноразово «зависала», видавала помилки, що в умовах грошового забезпечення призведе до несвоєчасної реєстрації податкових накладних, на формування податкового кредиту, а відповідно, і до необґрунтованих переплат, або застосування штрафних санкцій до платників податків за ці технічні помилки [3].

Враховуючи вищезазначене, можна зробити висновки про неготовність системи електронного адміністрування ПДВ до повноцінного впровадження. Крім того, експерти вважають за необхідне впровадити такі заходи, які є необхідними для зниження втрат, що понесе

бізнес внаслідок впровадження системи електронного адміністрування, та забезпечення хоча б мінімальної ефективності функціонування цієї системи. Зокрема, повний консенсус серед експертів мають такі пропозиції [3]:

1. Впровадження повноцінно діючого електронного кабінету платника податків та законодавче визначення сервісних послуг, які мають бути доступними в ньому, зокрема, оперативне отримання інформації про залишки коштів на спецрахунку та обсяг суми, на яку платник податків має реєструвати податкову накладну. Тестовий режим повинен працювати до повноцінного промислового запуску електронного кабінету.

2. Законодавче забезпечення прозорого, некорупційного механізму відшкодування ПДВ, а саме створення в органах Державної казначейської служби спеціального рахунку, на який мають надходити всі платежі від ПДВ, погашалося б заявлене відшкодування у повному обсязі і тільки після цього на ЄКР перераховувався б чистий залишок після сальдування.

3. Законодавче унеможливлення ручного блокування доступу платника податку до свого спецрахунку та електронного реєстру податкових накладних.

4. Законодавче скасування обмеження доступу до власних коштів платником податку, а саме надання можливості для підприємств зняття зі спецрахунків ПДВ коштів в обсязі перевищення необхідного грошового забезпечення, без додаткових погоджень.

5. Законодавче закріплення правомірності сформованого податкового кредиту, а саме унеможливлення оскарження зареєстрованого у системі податкового кредиту.

Суттєвими в цьому контексті є пропозиції Державної фіскальної служби щодо покращення роботи системи [5]:

1. Надання можливості підприємствам виписувати одну податкову накладну на всі поставки протягом певного періоду, якщо такі поставки мали ритмічний характер. Це значно спростило б адміністрування ПДВ та знизило б адміністративні видатки бізнесу, не зашкоджуючи при цьому роботі електронної системи.

2. Інтеграція овердрафту та від'ємних залишків минулих періодів до формули, прописаної у Податковому кодексі України. Ця пропозиція дозволить платнику податків отримати інформацію щодо свого овердрафту та від'ємних залишків минулих періодів у електронному кабінеті.

Список використаних джерел: 1. *Електронне адміністрування ПДВ сьогодні стартує на постійній основі «РБК-Україна»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rbc.ua/ukr/news/elektronnoe-administrirovaniya-nds-segodnya-1435703752.html>. 2. *Електронне адміністрування ПДВ – досвід Європи і українські реалії* [Електронний ресурс]. – <http://www.bnwes.info/buhgalteriya/novosti-sayta-2014/elektronne-administruvannya-pdv-dosvid-evropi-i-ukrayinski-realiyi-15413.html>. 3. *Гребенюк Ю. В.* Особливості електронного адміністрування ПДВ в контексті законодавчих інновацій / Ю. В. Гребенюк, С. О. Биховець // Юність науки – 2015: соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства : збірник тез доповідей Міжнародної студентської науково-практичної конференції (м. Чернігів, 23–24 квітня 2015 р.) : у 9 ч. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2015. – Ч. 4. – С. 50–53. 4. *Реформа адміністрування ПДВ: хто відповідь за наслідки?* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://blogs.pravda.com.ua/authors/yurchyshyn/55929-edc8b229/>. 5. *ДФС надано пропозиції щодо удосконалення системи електронного адміністрування ПДВ* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sta-sumy.gov.ua/media-tsentr/novini/206398.html>.

УДК 657

С.О. Биховець, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

А.П. Пузирна, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

Ключові слова: єдиний соціальний внесок, реформування, платники податків, ставки ЄСВ, загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

У наш час питання щодо соціального захисту, а також дослідження порядку здійснення нарахувань та утримань єдиного соціального внеску за новими правилами є надзвичайно актуальними. Впровадження єдиного соціального внеску допомогло полегшити відносини

держави з його платниками, спростити процедуру адміністрування та забезпечило зростання надходжень до пенсійного та соціальних фондів. А отже, варто знайти причини несхвалення населенням змін у законодавстві з приводу ЄСВ в Україні.

Нині варто проаналізувати особливості адміністрування єдиного соціального внеску в 2015 р., зокрема, актуальним є виявлення змін у законодавстві щодо цього питання, загальна оцінка позитивних і негативних тенденцій нововведень щодо ЄСВ в Україні та прогнозування наслідків реформування.

Відповідно до п. 1.1 ст. 1 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [1] єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [2].

Єдиний внесок засобами програмного забезпечення автоматично розподіляється Державною казначейською службою України за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування відповідно до визначених пропорцій і перераховується за призначенням — на рахунки, відкриті в Державній казначейській службі на ім'я фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування і пенсійного страхування [3].

З 1 січня 2015 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці», а отже, ЄСВ зазнав деяких змін.

Для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність, змінилось визначення платників ЄСВ. Тепер громадяни, які провадять наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику чи адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) чи іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності, є платниками ЄСВ, незалежно від того, чи є вони одночасно підприємцями або найманими працівниками [2].

З 13.03.2015 р. набрав чинності Закон України від 02.03.2015 р. № 219–VIII «Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» щодо зменшення навантаження на фонд оплати праці».

З 1 січня 2016 р. ставки ЄСВ застосовуватимуться з коефіцієнтом 0,6 [4].

Зазнала змін і максимальна величина бази нарахування ЄСВ, з 01.09.2015 року вона становить 23 426 грн, оскільки підвищилась мінімальна заробітна плата до 1378 грн. На суми доходу, що перевищують максимальну базу, не здійснюють нарахування ЄСВ.

З 1 вересня 2015 року мінімальний розмір єдиного внеску становить 478,17 грн (1378·34,7 %).

Особи, які провадять незалежну професійну діяльність, формують та подають до фіскальних органів Звіт самі за себе один раз на рік до 1 травня року, що настає за звітним періодом.

Згідно з пунктом 3 розділу III Порядку № 435 фізичні особи – підприємці – платники єдиного податку звільняються від сплати за себе єдиного внеску, якщо вони є пенсіонерами за віком або інвалідами та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу. Звіт зазначеними особами не подається [4].

Основна мотивація цієї сміливої зміни у податковій політиці полягає в тому, що знижені податкові ставки мають стимулювати бізнес дотримуватись податкового законодавства: приватний сектор має перестати ухилятися від сплати податків і почати їх справно сплачувати.

Крім того, уряд сподівається, що втрачений через зниження податкових ставок дохід буде компенсовано за рахунок збільшення податкової бази [5].

Також збільшено розмір штрафів за несплату (неперерахування) або несвоєчасну сплату (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску – це 20 % (після 10 %) своєчасно не сплачених сум; за donарахування територіальним органом доходів і зборів або платником своєчасно не нарахованого ЄСВ накладається штраф у розмірі 10 % (замість 5 %) зазначеної суми за кож-

ний повний або неповний звітний період, за який донараховано таку суму, але не більш як 50 % суми донарахованого ЄСВ [2].

Експерти вказують на те, що має відбутись незвичайно сприятливий збіг обставин, щоб доходи від єдиного соціального внеску не зменшилися, а навпаки, почали зростати. Законопроект містить положення, які допоможуть зробити його дієвим та ефективним - збільшення штрафу, вплив на фірми, що підвищують зарплату, тимчасове додаткове зниження ставки податку в 2015 році тощо, але чи будуть такі додаткові заходи достатньо ефективними покаже лише час.

Тому, враховуючи суму вже запланованого бюджетного дефіциту, уряд має додатково підготувати план дій для покриття недоотриманого доходу. Адже таке радикальне зниження ставок податків чи внесків – завжди ризикований крок [5].

З урахуванням сьогоденного стану економіки країни і негативних настроїв у суспільстві, зростання фінансових санкцій може мати поганий вплив на фінанси суб'єктів господарювання. Тому в першу чергу необхідно скасувати додаткові платежі та норми, що підвищують тиск на бізнес. Мабуть, єдиним варіантом виходом із ситуації є перегляд алгоритму обчислення ЄСВ і реальне зниження ставок без умов і коефіцієнтів.

Пропонують здійснити такі заходи щодо покращення податкової системи в 2016 році:

- 1) встановити ставки ЄСВ та інших податків (ПДФО, ПНП) на рівні 20 %;
- 2) скасувати сплату ЄСВ працівниками. Втрату надходжень повинні компенсувати за рахунок підвищення ПДФО, податків на майно, акцизів, удосконалення адміністрування ПДВ та радикального зменшення зловживань;
- 3) для ПДФО та ЄСВ запровадити єдину податкову звітність;
- 4) скасувати оподаткування мінімальних зарплат.

У майбутньому планують об'єднати два податки (ЄСВ і ПДФО), зробивши лише один, на рівні 20 %. Міністерство фінансів України розраховує на те, що ці зміни вплинуть на більшість роботодавців і вони перестануть ухилятися від сплати податків. А отже, ці зміни повинні підвищити обсяг надходжень до бюджету.

Список використаних джерел: 1. *Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування* [Електронний ресурс] : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464–VI. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>. 2. *Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці* [Електронний ресурс] : Закон України від 28.12.2014 р. № 77–VIII. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/77-19>. 3. *Державна фіскальна служба України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovy-zmini-2015/ediniy-sotsialniy-vnesok>. 4. *Державна фіскальна служба України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv/print-113903.html>. 5. *Городніченко Ю.* Чи спрацює зниження єдиного соціального внеску [Електронний ресурс] / Юрій Городніченко // Українська правда. – Режим доступу : <http://www.pravda.com.ua/columns/2015/01/12/7054270>.

УДК 336.225.673

Б.В. Костюк, аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю

Науковий керівник: **В.К. Симоненко**, д-р екон. наук, професор кафедри фінансового аналізу і контролю

Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО АУДИТУ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Ключові слова: аудит, податки, нарахування, податкові зобов'язання.

Правові основи податкового аудиту регулюються Податковим кодексом України та прийнятими відповідно до нього законодавчими актами з питань оподаткування. Проте до цього часу відсутнє чітке визначення поняття «податковий аудит», зокрема, в Податковому кодексі України у ст. 19 міститься єдина згадка про можливість здійснення аудиту органами Державної фіскальної служби України. Так, у ст. 19.1.39 зазначено, що контролюючі органи здійс-

нюють відомчий контроль та внутрішній аудит за додержанням вимог законодавства і виконанням службових обов'язків у контролюючих органах, на підприємствах, в установах, організаціях, що належать до сфери їх управління [5].

Закон України «Про аудиторську діяльність» дає визначення тільки поняттю аудиту як перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [6]. Тобто у наведеному визначенні не йдеться про податковий аудит.

Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною фіскальною службою України дає таке визначення: «аудит податкової звітності – це виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності» [3]. Тобто в цьому документі перевага віддається терміну «аудит податків», а не терміну «податковий аудит».

Така ситуація привела до того, що на практиці дефініція податкового аудиту має різне змістовне наповнення. Так, державні податкові органи під податковим аудитом розуміють податкові перевірки, правила проведення яких встановлені вимогами податкового законодавства; незалежні аудитори, аудиторські фірми розглядають податковий аудит як один із видів аудиту.

Відповідно, у науковій літературі існують також різні підходи до розуміння «податкового аудиту». Перша група науковців характеризує податковий аудит як один із видів незалежного аудиту (О.І. Малишкін, М.С. Крячкою, В.П. Суйц, Б.Б. Султанова, А.Д. Шеремет). Представники другого напрямку відносять його до форм державного фінансового контролю (Т.В. Василькова, М.П. Войнаренко, Т.С. Воїнова, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, Н.Ю. Іванова, Е.В. Кондукова, Н.В. Лиса, Г.В. Пухальська). На нашу думку, податковий аудит варто розглядати як одну із форм фінансового контролю.

Податковий аудит як форма державного контролю – це діяльність посадових осіб контролюючих органів щодо спостереження за відповідальністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податку податкових платежів за чинними нормативно-законодавчими актами, сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених під час виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.

Державні органи в особі фіскальної служби уповноважені здійснювати податковий контроль, який є складовою частиною державного фінансового контролю та являє собою систему заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів. Проте процедури податкового контролю державних органів у вигляді проведення перевірок не можна ототожнювати з поняттям «податковий аудит» у зв'язку з певними суттєвими суперечностями [1]:

- діяльність державних органів не є підприємницькою, і відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит є підприємницькою діяльністю;
- перевірки дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів є обов'язковими для суб'єктів господарювання;
- строки проведення перевірок строго регламентовані;
- інформаційно-аналітичне забезпечення, тобто комплекс заходів зі збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для проведення перевірки, значне ширше, ніж при проведенні аудиту;
- головна мета податкового контролю у вигляді перевірок – це підтвердження (або не-підтвердження) своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків суб'єктами господарювання та обов'язкового застосування фінансових, адміністративних санкцій до платників податків у разі порушення ними податкового законодавства;
- результати перевірки оформлюються у формі акта або довідки за встановленою формою у двох примірниках, який підписується посадовими особами контролюючого органу, реєструється та особисто вручається платнику податків.

Таким чином, застосування терміна «податковий аудит» державними фіскальними органами у процесі здійснення перевірки бухгалтерського та податкового обліку господарюючих суб'єктів з метою оподаткування некоректне, тому що такий вид діяльності не відповідає вимогам аудиту та взагалі суперечить суті аудиту.

Підхід до визначення сутності податкового аудиту, що застосовується незалежними аудиторами, аудиторськими фірмами на практиці, також має неузгодженості, а саме:

1. У контексті аудиторської діяльності «податковий аудит» – це незалежна аудиторська перевірка податкового обліку, метою якого є визначення правильності нарахування та сплати податків до бюджету, а також відображення цих податків у регламентованій звітності.

2. Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків і зборів не визначена Законом України «Про аудиторську діяльність» [6]. Предметом аудиту є тільки перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, хоча аудиторська практика в Україні на сучасному етапі свідчить про те, що більшість замовників аудиту під час укладення договору про проведення аудиту замовляють аудит податкового обліку та звітності.

3. Перевірка дотримання вимог податкового законодавства стосовно нарахування та сплати податків та зборів здійснюється на основі не тільки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, але й на підставі первинних документів, реєстрів, які використовуються в податковому обліку та пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, податкової звітності [7]. При цьому можливості незалежних аудиторів щодо отримання податкової інформації у повному обсязі для проведення якісної перевірки податкового обліку та звітності суттєво обмежені.

Таким чином, відсутність належного наукового обґрунтування концептуальних засад податкового аудиту, законодавчої регламентації, методичного забезпечення призводить до неоднозначного тлумачення терміна «податковий аудит», до підміни таких понять як «аудит», «податковий контроль».

На сучасному етапі дослідження стану та розвитку податкового аудиту найбільш актуальними залишаються питання його нормативного визначення, законодавчого розкриття таких понять, як предмет, об'єкт, суб'єкт податкового аудиту, створення його концептуальних засад та методичного забезпечення.

Список використаних джерел: 1. *Артюх О. В.* Податковий аудит: проблематика визначення понять / О. В. Артюх // Сталій розвиток економіки. – 2012 – Вип. 7. – С. 276–280. 2. *Войнаренко М. П.* Податковий облік і аудит : підручник / М. П. Войнаренко, Г. В. Пухальська. – К. : Академія, 2009. – 376 с. 3. *Генеральна угода* про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31 серпня 2011 рок [Електронний ресурс] // Професійна нормативно-правова бібліотека. – Режим доступу : <http://document.ua/generalna-ugoda-pro-spirvobitnictvo-ta-vzaemodiyu-mizh-audit-doc69452.html>. 4. *Глущенко В. В.* Вектори розвитку податкового аудиту в Україні / В. В. Глущенко, І. Є. Риженко // Фінанси України. – 2010. – № 1.– С. 59–63. 5. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 № 2755-VI (з останніми змінами від 17.09.2015) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112. 6. *Про аудиторську діяльність* : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII (з останніми змінами від 12.02.2015) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 24. 7. *Проскура К. П.* Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К. П. Проскура // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (III). – С. 43–48. 8. *Ревуцька Л. В.* Аналіз ефективності практики реалізації податкового аудиту в Україні / Л. В. Ревуцький // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4. – С. 104–107.

К.Б. Кулик, студентка

Науковий керівник: **О.О. Бідюк**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку
Університет державної фіскальної служби України, м. Ірпінь, Україна

НЕДОЛІКИ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ В УКРАЇНІ ПОДАТКУ НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ, ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

Ключові слова: оподаткування, механізм справляння, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

На сучасному етапі реформування економіки Україна взяла напрям на бюджетну децентралізацію, яка передбачає підвищення бюджетної і фінансової самостійності місцевих бюджетів.

Наслідком податкової реформи в Україні є зміна майнового оподаткування, а саме новий податок на майно тепер включає в себе три податки: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок і плату за землю.

Проблемі механізму справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, присвячені праці таких науковців: Б.С. Гузар, Д.В. Поліщук, О.Ю. Дубовик, О.Ю. Гостєва, П.М. Боровик та інші.

Для того, щоб механізм оподаткування нерухомого майна був ефективним необхідно дотримуватись таких умов [1, с. 96]:

- забезпечення бюджетної самодостатності території;
- створення стимулу для ефективного володіння нерухомістю;
- податок на нерухомість є показником інвестиційної привабливості території;
- соціальна захищеність потенціальних платників.

Динаміка надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, наведено в таблиці.

Таблиця

Динаміка надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та його питомо вага у доходах місцевого бюджету України [2]

Показник	Роки		
	2012	2013	2014
Загальна сума податкових надходжень зведеного бюджету України, тис. грн, з них:	360 567 217	353 968 121	367 511 931
- місцеві податки і збори, тис. грн	5 455 029	7 316 204	8 055 153
- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, тис. грн	86	22 539	44 879
Частка податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в сумі надходжень місцевих податків і зборів, %	0,002	0,308	0,557

Показники, наведені в таблиці, свідчать про те, що у структурі місцевих бюджетів України податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, становить дуже незначну частку. Незважаючи на те, що за період 2012–2014 рр. спостерігається зростання абсолютних розмірів доходів місцевих бюджетів за рахунок місцевих податкових платежів. Відбувається й зростання як абсолютних розмірів доходів місцевих бюджетів за рахунок надходження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, так і збільшується його частка в сумі надходжень місцевих податків і зборів.

Податок на майно виконує не тільки фіскальну функцію, а й впливає на формування структури особистої власності громадян. Підвищення або зниження ставок податку на майно, надання різного роду пільг дозволяє зменшити майнову диференціацію населення.

Сучасний механізм справляння в Україні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є доцільним, але має суттєві недоліки.

Світовий досвід стягнення податку на нерухомість демонструє, що у разі використання правильного підходу він може стати однією з основних статей доходу місцевих бюджетів.

Згідно з даними дослідження Світового банку, податок на нерухомість становить у розвинених країнах світу 40–80 % платежів до місцевих бюджетів. Так, Німеччина отримує 1,1 % загальних надходжень від зазначеного податку, Швейцарія – 0,46 %, Нідерланди – 95 %, Канада – 52 %, Франція – 10 % та США – до 70 % [3, с. 80].

Позитивним досвідом для України з приводу справляння податку на нерухоме майно має стати досвід Франції, де не оподатковуються на протязі перших двох років новобудови в сільській місцевості та на строк до 5 років будівлі, збудовані за технологією раціонального збереження енергії [4].

Одним із недоліків у механізмі розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні є те, що в його основу не закладена ринкова вартість нерухомості. До більш раціонального використання нерухомості привело б оцінювання її для оподаткування за ринковою вартістю [1, с. 97].

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід зазначити, що функціонуючий в Україні механізм справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок, має суттєві недоліки. Отже, за результатами дослідження [1; 4]:

- механізм справляння податку на нерухомість в Україні повинен передбачати прогресивну шкалу ставок платежу та хоча б короткотермінове звільнення від оподаткування новобудов у сільській місцевості та споруд, зведених з дотриманням технології раціонального збереження енергії, що відповідає французькій практиці справляння податку на нерухомість;
- під час проведення роботи над удосконаленням механізму справляння податку на нерухомість слід врахувати той фактор, що близько 80 % населення України має рівень матеріального забезпечення значно нижчий від середнього його розміру;
- необхідно надати право місцевим органам влади враховувати рівень доходів і сімейний стан, стягуючи податок на нерухомість. Тобто надавати можливість повного або часткового звільнення від сплати такого податку малозабезпеченим громадянам або багатодітним сім'ям;
- у процедурі оподаткування нерухомості при її купівлі необхідно запровадити податок залежно від того, первинним або вторинним є житло.

Отже, у підсумку зазначимо, що податкові надходження повинні стати важливим інструментом зміцнення фінансової бази місцевих бюджетів, адже фінансові ресурси місцевих бюджетів значно впливають на соціальні й економічні процеси, які відбуваються на окремих територіях, на вирішення регіональних проблем.

Список використаних джерел: 1. Дубовик О. Ю. Проблеми майнового оподаткування в Україні / О. Ю. Дубовик // Розвиток національної економіки: теорія і практика. – Івано-Франківськ, 2015. – С. 96–97. 2. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>. 3. Гостева О. Ю. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, як можливість поповнення місцевих бюджетів / О. Ю. Гостева // Економіка та право. Серія: Право. – 2015. – № 2. – С. 79–84. 4. Боровик П. М. Недоліки механізму справляння в Україні податку на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок / П. М. Боровик, Б. С. Гузар, Д. В. Поліщук // Ефективна економіка. – 2015. – № 2.

УДК 336.221

Г.В. Умерова, студент

В.Р. Грищук, студент

Науковий керівник: **О.О. Бідюк**, доцент кафедри бухгалтерського обліку

Університет державної фіскальної служби України, м. Ірпінь, Україна

СУТНІСТЬ ТА ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: акцизний податок, акцизне оподаткування, підакцизні товари.

Наповнення дохідної частини державного бюджету України повною мірою є основою розвитку вітчизняної економіки та гарантією соціального забезпечення населення. У ХХІ столітті акцизний податок відіграє значущу роль у формуванні державного бюджету України,

адже він має прихований потенціал, який при ефективному використанні слугує ресурсом для наповнення бюджету держави.

Проблеми оподаткування акцизного податку залишаються досить актуальним питанням протягом всього періоду незалежності нашої держави. Вирішенню теоретичних і практичних питань становлення, організації та проблематики акцизного податку присвячена значна кількість наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених, таких як І. Майбуров, А. Соколовська, П. Андерсон, Б. Баумберг, М. Петренко, Є. Грезінова та інші [2, с. 848].

Акцизний податок має певні позитивні ознаки, а саме:

- швидкість надходження до бюджету, оскільки після реалізації підакцизного товару чи послуги перерахування суми податку відбувається відразу до бюджету;
- відсутність ризику несплати у випадку нерентабельного виробництва, оскільки податок не залежить від прибутку підприємства;
- регулярне надходження до бюджету, оскільки існує постійна потреба населення у споживанні підакцизних товарів;
- вирівнювання регіонального рівня податкового навантаження, оскільки споживання підакцизних товарів відбувається по всій території України.

При цьому існують певні недоліки акцизного податку:

- відсутність залежності від розміру доходів платників, а тому верстви населення з низьким рівнем доходу, споживаючи підакцизні товари, сплачують більшу частку свого доходу в порівнянні з верствами населення з більш високим рівнем доходу;
- відносно висока вартість адміністрування податку;
- недостатня ефективність при поліпшенні структури споживання за рахунок зниження в ній частки шкідливих товарів, оскільки відбувається зміщення таких товарів у «тіньовий» сектор економіки [3, с. 23].

Доцільно розглянути структуру надходжень від сплати акцизного податку в Україні за 2013–2014 роки, яка відображена у таблиці [1].

Таблиця

Структура податкових надходжень Державного бюджету України від сплати акцизного податку за 2013–2014 роки

Доходи	2013, млн грн	2014, млн грн	Абсолютне відхилення (+/-)
Податкові надходження	353 968,1	367 511,9	+13543,8
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів, включаючи особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операцій з деривативами	27 721,3	28 244,2	+522,9
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	8 946,8	16 855,4	+7908,6

З даних таблиці видно, що податкові надходження бюджету збільшились на 13543,8 млн грн у 2014 році порівняно з 2013 роком. Надходження акцизного податку у звітному періоді збільшилось на 8431,5 млн грн і становить 45099,6 млн грн. Основним чинником збільшення обсягів надходжень податку до бюджету стало збільшення на 7577,51 млн грн, або майже вдвічі, надходжень у частині бензину та інших нафтопродуктів. До того ж відбувся приріст надходжень акцизу з алкогольних напоїв на 25 %. Надходження з акцизу тютюнових виробів також збільшилось у порівнянні з минулорічним рівнем, зростання становило 1,1 %, у той час як акциз на транспортні засоби зменшився на 21,8 %.

У 2014 році розмір податкових надходжень з акцизного податку зріс порівняно з 2013 роком, і це можна пояснити тим, що відбулось підвищення ставки акцизного податку та розширення групи підакцизних товарів.

Для удосконалення системи справляння акцизного податку необхідно:

– враховувати у визначенні ставок акцизного податку не лише фіскальний потенціал, але й інфляційні коливання, коефіцієнти відповідно до індексів споживчих цін, динаміки зростання ринків та курсу валют;

– продовжувати практику щорічного підвищення ставок акцизного податку на такі товари, як алкогольна і тютюнова продукція до досягнення ними рівня оподаткування в Європі;

– здійснювати контроль за діяльністю підприємств, які виробляють та реалізують підакцизні товари;

– підвищити відповідальність за порушення, пов'язані з виробництвом і розповсюдженням підакцизних товарів.

Таким чином, можна зробити висновок, що проблема розвитку та вдосконалення акцизного податку в Україні досить актуальна сьогодні та потребує комплексного аналізу та розроблення оптимальної системи оподаткування, яка дозволить більш повно та ефективно використовувати його переваги.

Список використаних джерел: 1. *Державна казначейська служба України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>. 2. *Лисецька Н. М.* Впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід України / Н. М. Лисецька // Вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. – 2015. – № 4. – С. 848–852. 3. *Шавлай А. П.* Проблеми акцизного оподаткування в Україні / А. П. Шавлай // Вісник Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. – 2015. – № 5. – С. 22–26.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ, АНАЛІЗ І АУДИТ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

I Міжнародна науково-практична конференція

(м. Чернігів, 11 грудня 2015 р.)

Тези доповідей

Відповідальний за випуск	О.О. Сидоренко
Літературний редактор	Л.М. Сила
Коректор	О.С. Смелова
Комп'ютерна верстка і макетування	В.М. Олефіренко Т.В. Коваленко

Підписано до друку 04.12.2015. Формат 60x84/16. Друк різнографія.

Гарнітура Times New Roman. Умов. друк. арк. – 14,4.

Тираж 300 пр. Замовлення № 305/15.

Редакційно-видавничий відділ Чернігівського національного технологічного університету
14027, Україна, м. Чернігів, вул. Шевченка, 95.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
серія ДК № 4802 від 01.12.2014 р.