

**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**

**II Міжнародна науково-практична конференція**

(м. Чернігів, 30 листопада 2016 р.)

**Тези доповідей**

**Чернігів 2016**

УДК 657.1/.6(063)

ББК 65.052.2я4

Б94

Друкується за рішенням вченої ради Чернігівського національного технологічного університету (протокол № 10 від 28 листопада 2016 р.).

**Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку** : II Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 30 листопада 2016 р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. – 210 с.

ISBN 978-966-7496-87-6

#### **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, проф. кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту;

**Іванова Л.Б.**, канд. екон. наук, доцент, доцент 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;

**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.

**Ющенко Н.Л.**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту.

УДК 657.1/.6(063)

ББК 65.052.2я4

ISBN 978-966-7496-87-6

© Чернігівський національний технологічний університет, 2016

# ЗМІСТ

## СЕКЦІЯ 1

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

<b>Гоголь Т.А., Гоголь А.М.</b> Концепція розвитку теорії бухгалтерського обліку в секторі малого бізнесу.....	7
<b>Сажинець С.Й.</b> Формування облікової класифікації малоцінних та інших матеріальних необоротних активів промислового підприємства.....	8
<b>Гордієнко Н.І., Краснікова Н.Г.</b> Модернізація та проблеми обліку в бюджетних установах.....	10
<b>Бондарєва Т.Г., Немкович О.Б.</b> Особливості ведення обліку в садівництві.....	11
<b>Бугай Н.О.</b> Дебіторська заборгованість як показник ефективності діяльності підприємства.....	13
<b>Гудзь Н.В.</b> Гармонізація бухгалтерського обліку в Україні на основі МСФЗ.....	14
<b>Клименко Т.В.</b> Категорія «якість» у бухгалтерському обліку.....	16
<b>Макаренко І.О.</b> Трансформація елементів методу бухгалтерського обліку під впливом інновацій у корпоративній звітності.....	18
<b>Мекшун Л.М.</b> Вдосконалення системи обліку селянських господарств наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. в Україні.....	20
<b>Сидоренко О.О.</b> Фінансові інвестиції у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі: сутність поняття.....	22
<b>Акименко О.Ю., Жолобецька М.Б.</b> Підходи до формування професії експерта-бухгалтера.....	23
<b>Біленька О.І., Свелеба Н.А.</b> Альтернативні варіанти «ІС: Зарплата і управління персоналом 8» на ринку автоматизованих облікових систем.....	25
<b>Волот О.І., Борщ М.О.</b> Особливості інформаційних систем бухгалтерського обліку в країнах Європи: Німеччина.....	27
<b>Драбаніч А.В.</b> Кредиторська заборгованість: поняття, сутність.....	28
<b>Єремян О.М., Болєла О.О.</b> Особливості обліку зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною.....	29
<b>Пінчук Т.А., Кім Н.О.</b> Проблеми обліку доходів та шляхи їх вирішення.....	31
<b>Чебан Т.М., Ткачук Т.П.</b> Облікова політика основних засобів за міжнародними і національними стандартами.....	33
<b>Чебан Т.М., Зіняк Т.З.</b> Проблемні питання методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції комплексних виробництв.....	34
<b>Юрченко Т.В., Мельничук В. В.</b> Класифікація земель як об'єкта бухгалтерського обліку.....	36
<b>Ясишена В.В., Западнюк Ю.В.</b> Адаптація вітчизняної звітності до міжнародних стандартів.....	38
<b>Дедюхіна Н.Ю., Полякова О.В.</b> Проблеми обліку доходу від звичайної діяльності та шляхи їх вирішення.....	40
<b>Расулова Я.І., Клименко О.М.</b> Удосконалення бухгалтерського обліку товарно-матеріальних цінностей.....	41
<b>Богуцька Л.Т.</b> Система стратегічного управлінського обліку: історія розвитку та завдання впровадження.....	42
<b>Змиевский А.В.</b> Организация бухгалтерского учета в Республике Беларусь.....	44
<b>Озерова О.Г.</b> Проблеми обліку розрахунків за податком на додану вартість за незареєстрованими податковими накладними.....	46
<b>Ворона О.М.</b> Бухгалтерський облік витрат із розрахунково-касового обслуговування банку.....	48
<b>Битківська А. В.</b> Облікові наслідки процедури санації боржника до порушення провадження у справі про банкрутство.....	50
<b>Карлова Т. В.</b> Перспективи переходу національної системи обліку на міжнародні стандарти.....	52
<b>Сорока В.С.</b> Основні етапи облікового процесу як об'єкта організації бухгалтерського обліку.....	53
<b>Дика С.І.</b> Міжнародний розвиток обліку в Україні в контексті інтеграції.....	55
<b>Казмірчук В.В.</b> Особливості фінансового обліку готової сільськогосподарської продукції рослинництва.....	57
<b>Слюта К. А.</b> Впровадження нового підходу до оцінювання банками ризику за кредитними операціями.....	58

<b>Тарасова А.А.</b> Бухгалтерський облік використання води для потреб тваринництва у сільськогосподарських підприємствах.....	60
<b>Тригуба Ю.В., Джобулда А.О.</b> Роль і значення бухгалтерського обліку в господарській діяльності малих підприємств в Україні.....	62

## **СЕКЦІЯ 2**

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

<b>Гоголь Т.А., Ананченко О.В.</b> Облік витрат на підприємствах лісового господарства.....	64
<b>Яковлев А.І., Скидан Д.О.</b> Сутність поняття «собівартість продукції» як економічної категорії.....	66
<b>Будько О.В.</b> Звітність сталого розвитку як інструмент прийняття управлінських рішень.....	67
<b>Onyshchenko V.</b> Consolidated financial statements preparation using full consolidation method.....	69
<b>Андросенко О.О.</b> Облік витрат і методологія функціонального моделювання.....	71
<b>Вигівська І.М., Грицак О.С.</b> Оцінка предметів застави в бухгалтерському обліку: проблемні питання та напрями удосконалення.....	72
<b>Волот О.І., Ремесник В. О.</b> Інформаційні технології як основний чинник підвищення конкурентоспроможності підприємства.....	74
<b>Глухова С.В., Зотова А.А.</b> Сутність поняття «заробітна плата».....	75
<b>Гнедіна К.В., Атрощенко А.П.</b> Прийняття та оцінювання управлінських рішень на підприємствах у сучасних умовах господарювання.....	76
<b>Держилова Ю.В., Нехай В.А.</b> Місце бухгалтерського обліку в інформаційній системі підприємства.....	78
<b>Каткова Н. В., Бебло О.В.</b> Елементи облікової політики: дебіторська заборгованість.....	79
<b>Кузьменко Г.І.</b> Формування податкової облікової політики: мета, завдання та цільова спрямованість.....	81
<b>Нехай В.А.</b> Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства.....	83
<b>Перетятко Ю.М.</b> Програмне забезпечення для подання звітності в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку.....	85
<b>Радіонова Н.Й.</b> Організаційно-методична основа впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємствах.....	86
<b>Сизоненко О.В.</b> Комерціалізація здобутків ВНЗ – виклик для бухгалтерів.....	88
<b>Пролейчик Д.А.</b> Нераспределенная прибыль: бухгалтерский и финансовый подходы.....	89
<b>Макурін А.А.</b> Бухгалтерський облік соціальної діяльності підприємств вугледобувної промисловості.....	91
<b>Руба О.П.</b> Облік виробництва фармацевтичної продукції для цілей зовнішньоекономічної діяльності: управлінські аспекти.....	93
<b>Ворох М.М., Куслії І.П.</b> Стан використання програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку.....	95
<b>Карлова Т. В.</b> Автоматизація процедури інвентаризації основних засобів.....	96
<b>Куслії І.П.</b> Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві.....	97
<b>Дробноход М.С.</b> Організація обліку виробничих запасів: елементи облікової політики.....	99
<b>Жижина Е.А.</b> Система стратегического учёта предприятия.....	101
<b>Логін О.І.</b> Облік виробництва готової продукції та її реалізації на виробничому підприємстві.....	103
<b>Ольховик Д. А.</b> Проблеми визнання та оцінювання непередбачених зобов'язань на вітчизняних підприємствах.....	105
<b>Сорока В.С.</b> Проблеми оцінювання сільськогосподарської продукції.....	107

## **СЕКЦІЯ 3**

### **Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку**

<b>Череп А. В., Худолей Л. В.</b> Оцінювання розвитку підприємств машинобудування на засадах концепції загальнодержавної цільової програми.....	110
<b>Калабухова С.В., Чалюк Л.В.</b> Експрес-аналіз Звіту про рух грошових коштів суб'єкта господарювання.....	111
<b>Yushchenko N., Tertyshnik I.</b> About influence of the sectoral structure of employment of the population and the gross domestic product on the salary level.....	113

<b>Іванова Л.Б.</b> Питання адаптації фінансового аналізу до міжнародного інформаційного простору .....	115
<b>Косяк А.П.</b> Фінансово-економічний аналіз господарської діяльності суб'єктів господарювання .....	117
<b>Лисенко А.М.</b> Діагностичний аналіз у системі управління підприємством .....	118
<b>Маслій В.В., Сеферовська А.В.</b> Економічний аналіз у системі управління грошовими потоками підприємства: теоретичний аспект .....	120
<b>Свистун І., Томчук О.Ф.</b> Аналітичне забезпечення біологічних активів тваринництва: удосконалення та шляхи вирішення .....	122
<b>Ющенко Н.Л.</b> До питання діагностики фінансового стану і пошуку резервів збільшення рентабельності та платоспроможності підприємств в Україні .....	123
<b>Герасимец А.С., Морозова И.М.</b> Интеграционные процессы в структуре агропромышленного комплекса Республики Беларусь .....	124
<b>Гилка У.Л.</b> Можливості використання фінансово-економічного аналізу в управлінні підприємствами .....	126
<b>Івах І.В., Стефанович Н.Я.</b> Особливості обліку діяльності суб'єктів малого підприємництва .....	128
<b>Ліндер Є.О.</b> Застосування статистичних методів для прогнозування ймовірності банкрутства суб'єктів господарювання .....	129
<b>Макаренко А.С.</b> Аналітична оцінка стану лісів .....	131
<b>Ангельчук Ю.Ю.</b> Шляхи підвищення фінансової стійкості підприємств .....	133
<b>Лях С.А.</b> Фінансовий потенціал інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання .....	134
<b>Навитанюк О.В.</b> Основні напрями державної фінансової підтримки фермерських господарств .....	136

#### **СЕКЦІЯ 4**

##### *Міжнародний та національний досвід організації, функціонування та розвитку аудиту*

<b>Шалимова Н.С.</b> Проблемы определения качества аудита как профессиональной деятельности .....	138
<b>Bunda O., Bohdan I.</b> Features audit of inventory in the enterprise .....	140
<b>Бабич Л.М., Наконечна С.А.</b> Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні .....	141
<b>Барановська В.Г.</b> Формування ризик-орієнтованого підходу до проведення внутрішнього аудиту .....	142
<b>Волот О.І.</b> Огляд програмних продуктів у галузі комп'ютеризації аудиторської діяльності .....	144
<b>Соболь Г.О.</b> Проблема єдності у нормативно-правовому трактуванні поняття «контроль» .....	146
<b>Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б.</b> Внутрішній аудит дебіторської заборгованості з нарахованих доходів .....	148
<b>Ходаківська Л.О., Нездоймиго О.Є.</b> Сучасні комп'ютерні технології: програмний продукт «КІТ.АУДИТ» .....	150
<b>Шкіренко В.В.</b> Критерії якості обліково-аналітичного забезпечення аудиту та аналізу інвестиційних проєктів .....	152
<b>Наумович А. Н.</b> Совершенствование аудита расчетов с персоналом по оплате труда .....	155
<b>Рибак І.І.</b> Роль зовнішнього аудиту в системі державного фінансового контролю України .....	157
<b>Русин О.І.</b> Шляхи автоматизації аудиторської діяльності в Україні .....	158
<b>Чергейко М.Н.</b> Эффективность осуществления форензика на предприятии .....	160

#### **СЕКЦІЯ 5**

##### *Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства*

<b>Маргасова В.Г., Возна Н.І., Сакун О.С.</b> Стратегічне забезпечення стійкості економіки до загроз економічній безпеці .....	162
<b>Мамонов К. А., Величко В.А.</b> Оцінка «рейдерської привабливості» підприємств паливно-енергетичного комплексу в системі інформаційно-аналітичного забезпечення протидії рейдерству .....	163
<b>Ільченко Л.Б., Мельник Е.Г.</b> Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки споживчого товариства .....	164
<b>Усатенко О.В.</b> Організація бухгалтерського обліку в компаніях з управління активами .....	166
<b>Чабанюк О. А.</b> Місія бухгалтерського обліку в управлінні ризиками .....	168
<b>Шаповал Г.М., Закутня Я.М.</b> Обліково-аналітичне забезпечення моніторингу реалізації готової продукції в системі економічної безпеки підприємства .....	170

<b>Яцишин С.Р.</b> Визначення суті та регулювання діяльності дочірнього підприємства у нормативно-правових актах України як складові економічної безпеки .....	171
<b>Антоненко Н.В., Хоменко В.С.</b> Інформаційна безпека технології хмарних обчислень у програмі 1С: Підприємство. 8.3 .....	173
<b>Крупская А.Э.</b> Влияние бухгалтерских рисков на обеспечение принципа непрерывности деятельности предприятия .....	175
<b>Кузьменко В.О., Лукьянов А.О.</b> Шляхи та методи зниження виробничих витрат підприємства.....	177

## **СЕКЦІЯ 6**

### ***Оподаткування діяльності підприємств: проблеми та перспективи розвитку***

<b>Сарапіна О.А., Чепуркова Ю.Ю.</b> Дослідження наслідків податкової реформи для сільгоспвиробників – платників єдиного податку четвертої групи.....	179
<b>Гливенко В.В., Перекута К.Г.</b> Проблеми оподаткування підприємств аграрного сектору України .....	181
<b>Гливенко В.В., Пугач Г. С.</b> Актуальні питання адміністрування податків і зборів в Україні.....	183
<b>Гончаренко О.О.</b> Регистратори розрахункових операцій у кредитних спілках: економічна доцільність та інформаційна якість.....	186
<b>Гладун Т.В., Клименко О.М.</b> Вплив податкової політики на розвиток малого підприємництва в Україні .....	188
<b>Корсакова О.С.</b> Фінансова відповідальність суб'єктів господарювання за порушення податкового законодавства .....	189
<b>Марухно Г.О., Ясишена В.В.</b> Удосконалення системи місцевого оподаткування в Україні.....	191
<b>Петраков Я.В.</b> Концепція комплексного застосування комбінацій фінансових та фіскальних інструментів для цілей багаторівневого секторального регулювання (на прикладі електроенергетики України) .....	192
<b>Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В.</b> Відносини платників податків та податкових органів.....	194
<b>Романенко М. В., Полякова О.В.</b> Проблеми відшкодування податку на додану вартість та шляхи їх вирішення.....	196
<b>Безкровний О.В., Волошин І.С., Сухно М.О.</b> Зарубіжний досвід оподаткування нерухомості.....	197
<b>Скосир Ю.М.</b> Поняття першої події у процесі обліку податкового кредиту з пдв .....	199
<b>Стець Н.В.</b> Оцінювання податкової мотивації сільськогосподарської діяльності підприємств .....	200
<b>Харченко І.Г.</b> Реформування податкових перевірок: найголовніші нововведення .....	201
<b>Митровка Є.М.</b> Особливості притягнення до відповідальності платників податків та їхніх посадових осіб .....	203
<b>Георгійчук Н.М.</b> Проблеми ухилення від сплати податків торговельних підприємств.....	205
<b>Довбняк С.С.</b> Еволюція наукових концепцій державного боргу.....	206
<b>Радкевич М. В., Качула А. Г.</b> Реформування податку на прибуток .....	208

## СЕКЦІЯ 1

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

УДК 657

**Т. А. Гоголь**, д-р екон. наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
**А. М. Гоголь**, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

#### **КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СЕКТОРІ МАЛОГО БІЗНЕСУ**

*Ключові слова:* облік, концепція, малий бізнес.

Розвиток малого бізнесу в Україні з побудовою ефективної системи бухгалтерського обліку з інформаційною спрямованістю інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів зумовило необхідність перегляду ролі та значення бухгалтерського обліку в системі управління та аналізу існуючих концепцій його розвитку.

Зарубіжні та вітчизняні науковці здійснювали численні спроби застосування різноманітних концепцій наукових змін у бухгалтерському обліку, зокрема: парадигмальний підхід Т. С. Куна; «епістеміологічний анархізм» П. Фейербанда; «фальсифікаціонізм» К. Поппера; концепцію «дослідницьких традицій» Л. Лудана, парадигмальну концепцію наукових змін [1, с. 512].

Сучасні вітчизняні концепції розвитку бухгалтерського обліку також мають різні підходи: теорія «багатоцільового обліку» С. Ф. Голова; концепція «стратегічного еккаунтингу» С. М. Деньги та Ю. А. Вериги; «інституційна теорія обліку» В. М. Жука; концепція «екологічного обліку» І. В. Замули; «подвійна інформаційна динаміка» Н. М. Малюги; концепція «управлінського обліку» Л. В. Нападовської; «інформологія» М. С. Пушкаря; «бухгалтерський облік з метою стратегічного управління» А. В. Шайкана та метатеорія бухгалтерського обліку на основі науково-дослідних програм І. Лакатоса [2, с.125-135].

Існування значної кількості концепцій бухгалтерського обліку свідчить про наявність різних поглядів на розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку зарубіжних та вітчизняних науковців, а також можливість його адаптації для різних галузей та сфер діяльності, різних за розмірами підприємств.

Розробка концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні повинна враховувати вимоги ринкової економіки до зростання якості облікової інформації для системи управління та зовнішніх користувачів, однак особливості діяльності підприємств та масштаб господарської діяльності суб'єктів малого бізнесу впливають на склад об'єктів бухгалтерського обліку, вибір форм бухгалтерського й управлінського обліку та їх організацію, на оцінку, контроль і аналіз фінансового стану та результатів діяльності.

Малі підприємства є дуже вразливими до ринкових коливань та змін економічної, політичної та соціальної політики у країні, мають більший ризик банкрутства, ніж великі компанії, що впливає на зростання значення і ролі бухгалтерського обліку в системі управління діяльністю підприємств малого бізнесу, оцінки фінансово-господарської діяльності, інвестиційної привабливості бізнесу, рівня конкурентоспроможності підприємства на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Проблема організації бухгалтерського обліку на малих підприємствах полягає в необхідності застосування підходу економічної доцільності при формуванні інформаційних потоків системи управління та неможливістю і недоцільністю створення великої бухгалтерської служби для формування значних обсягів облікової інформації в умовах обмеженості ресурсів підприємства [3].

Отже, дослідження різних концепцій розвитку бухгалтерського обліку та особливостей діяльності малих підприємств зумовлює необхідність розроблення концепції бухгалтерського обліку для сектору малого бізнесу в межах реформування національної системи обліку і звітності підприємств малого бізнесу, що потребує удосконалення теорії, методології бухгалтерського об-

ліку в частині максимального спрощення процедури організації бухгалтерського обліку, розширення аналітичної складової системи інформаційного забезпечення діяльності в межах обмеженості інформаційного, кадрового та матеріального забезпечення діяльності.

**Список використаних джерел:** 1. *Легенчук С. Ф.* Розвиток бухгалтерського обліку в контексті парадигмального методу Т. С. Куна: особливості та традиції національної облікової школи / С. Ф. Легенчук // Економіка: проблеми теорії та практики. – Випуск 240: в 5 т. Т. IV. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2008. – С. 503–513. 2. *Легенчук С. Ф.* Метатеорія бухгалтерського обліку: сутність та шляхи побудови / С. Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 1 (16). – С. 124–137. 3. *Гоголь Т. А.* Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : [монографія] / Т. А. Гоголь. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.

УДК 657

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

### **ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ КЛАСИФІКАЦІЇ МАЛОЦІННИХ ТА ІНШИХ МАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

*Ключові слова:* бібліотечні фонди, бухгалтерський облік, інвентарна тара, інші необоротні матеріальні активи, класифікація необоротних активів, природні ресурси.

У загальному обсязі об'єктів необоротних активів підприємства значна їх кількість підлягає обліку на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Відповідно до рекомендацій, наведених у Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [1] (далі – Інструкція), підприємствам на цьому рахунку слід обліковувати такі групи активів, як бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарну тару, предмети прокату та ін. Для формування надійної системи аналітичного обліку їх належить якісно групувати. При цьому для побудови класифікації доцільно використовувати універсальну десяткову систему, передбачену у згаданій вище Інструкції. Тобто склад об'єктів кожної групи інших необоротних матеріальних активів необхідно ще й диференціювати за підгрупами, а облікові об'єкти кожної з них, у свою чергу, обліковувати за певними типами. Цим складовим (підгрупі, типові) та окремим об'єктам треба присвоювати відповідні облікові коди. Вони будуть носіями певної інформації: перший знак (розряд) – клас активів (1 – «Необоротні активи»); другий – вид активів (1 – «Інші необоротні матеріальні активи»); третій – група активів (один знак, наприклад, 1 – «Бібліотечні фонди», 2 – «Малоцінні необоротні матеріальні активи» тощо); четвертий – підгрупа активів (один знак); п'ятий – тип активів (один знак).

Першою складовою серед інших необоротних матеріальних активів в Інструкції наведено «Бібліотечні фонди» (код субрахунку – 111), які являють собою «упорядковане зібрання документів, що зберігається в бібліотеці» [2]. Тобто обліковим об'єктом бібліотечних фондів є документ – книга, брошура, підшивка газет тощо. Бухгалтерський облік бібліотечних фондів (за їх наявності) мають здійснювати усі підприємства незалежно від наявності або відсутності бібліотеки як окремого структурного підрозділу. Бібліотечні фонди можуть зберігатись у структурних підрозділах підприємства, які їх використовують.

Загальну сукупність бібліотечних фондів підприємства, незалежно від вартості кожного з облікових об'єктів, належить диференціювати за окремими підгрупами та типами. Їх склад може бути різним. Проте для більшості підприємств типовими можуть бути такі облікові підгрупи: книги та брошури (код – 1111); підшивки газет та журналів (код – 1112); фотографії та картини (код – 1113); стандарти, технічні умови та креслення; (код – 1114); інформаційні випуски, каталоги, альбоми та карти (код – 1115); описи винаходів (код – 1116); аудіо-, відео- та кінофонди (код – 1117); електронні бібліотечні фонди (код – 1118); інші бібліотечні фонди (код – 1119). У складі кожної підгрупи слід виділити окремі типи бібліотечних фондів. Наприклад, для підгрупи «Книги та брошури» передбачити типи: технічна література – підручники, посібники, монографії тощо (код – 11111); економічні видання (код – 11112); юридична література (код – 11113); довідкова література – довідники, словники, енциклопедії тощо (код –

11114); технічні видання іноземними мовами (код – 11115); інші технічні видання (код – 11116); художня література (код – 11117); художня література іноземними мовами (код – 11118); інші книги та брошури (код – 11119). За такою ж методикою слід класифікувати та кодувати й інші підгрупи бібліотечних фондів.

Основною складовою інших необоротних матеріальних активів для переважної більшості підприємств є «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (субрахунок 112). Тут, зазвичай, належить обліковувати об'єкти, одинична вартість яких не перевищує ліміт, встановлений підприємством для основних засобів. Для промислового підприємства у цій групі можуть бути характерними такі підгрупи: інструменти та пристрої загального призначення (код – 1121); спеціальні інструменти, пристрої та змінне обладнання (код – 1122); виробничий інвентар (код – 1123); господарський інвентар (код – 1124); спецодяг, спецвзуття та запобіжні пристрої (код – 1125); столовий посуд та прибори (код – 1126); постільні речі (код – 1127); спортивний та туристичний інвентар (код – 1128); інші малоцінні необоротні матеріальні активи (код – 1129). Кожну підгрупу цієї групи теж диференціюють за окремими типами. Наприклад, у підгрупі «Інструменти та пристрої загального призначення», враховуючи специфіку інструментального господарства підприємства, облік об'єктів можна здійснювати за такими типами інструментів: різальні (код – 11211); слюсарно-монтажні (код – 11212); абразивні (код – 11213); вимірювальні (код – 11214); електричні (код – 11215); пневматичні (код – 11216); машинні (код – 11217); інші інструменти та пристрої загального призначення (код – 11219). За такою ж методикою встановлюють облікові підгрупи та типи для усіх інших представників групи малоцінних необоротних активів.

На підприємствах, які здійснюють капітальне будівництво або виконують ремонт будівель та споруд, виникає потреба у зведенні тимчасових нетитульних споруд. Їх обліковують на субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди». Обліковими підгрупами тут можуть бути: тимчасові будівлі (код – 1131) – приоб'єктні контори, комори, приміщення для обігрівання працівників тощо; тимчасові споруди (код – 1132) – огорожі території будівництва, тимчасові енергетичні мережі, настили, вишки, риштування тощо; тимчасові приладдя і обладнання (код – 1133) – пристрої з техніки безпеки і ін.; інші тимчасові нетитульні об'єкти (код – 1139). Зважаючи на відносно невелику кількість об'єктів кожної підгрупи, групування їх за типами здійснювати недоцільно і тому у всіх підгрупах порядковим номером типу тимчасових нетитульних споруд буде цифра «0».

Природні ресурси є специфічним видом довгострокових необоротних матеріальних активів підприємства. Для цілей бухгалтерського обліку, відповідно до Національного класифікатора України ДК 008:2007 «Класифікатор корисних копалин» [3], природні ресурси можна диференціювати за окремими підгрупами корисних копалин: горючі (код – 1141); металовмісні (код – 1142); неметаловмісні (код – 1143); води підземні (код – 1144); води поверхневі (код – 1145); грязі лікувальні (код – 1146); інші природні ресурси (код – 1149). Оскільки кількість облікових об'єктів природних ресурсів на підприємствах є незначною, подальший їх поділ здійснювати недоцільно.

Інвентарна тара використовується для зберігання на складах, у коморах, на робочих та й інших місцях матеріальних цінностей (матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, виготовлених деталей, вузлів тощо та їхнього транспортування. Як критеріальні ознаки класифікації інвентарної тари для цілей бухгалтерського обліку доцільно використовувати матеріал виготовлення та види тари. Тобто можна виділити такі облікові підгрупи інвентарної тари: дерев'яна (код 1251); металева (код – 1252); скляна (код – 1253); керамічна (код – 1254); полімерна (код – 1255); комбінована (код – 1256); інша (код – 1259). У складі кожної підгрупи необхідно передбачити облікові типи інвентарної тари. Наприклад: дерев'яні піддони (код – 12511); дерев'яні контейнери (код – 12512); дерев'яні ящики (код – 12513); дерев'яні бочки (код – 12514); дерев'яні барабани (код – 12515); інша дерев'яна тара (код – 12519). Аналогічно групують й інші види інвентарної тари.

Отже, наявність системної класифікації необоротних матеріальних активів сприятиме формуванню для потреб управління достовірної та якісної аналітичної інформації.

**Список використаних джерел:** 1. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. 2. *Про бібліотеки і бібліотечну справу* : Закон України від 27.01.1995 р. № 32-95/ВР. 3. *Національний класифікатор України ДК 008:2007 «Класифікатор корисних копалин» (ККК)* : затв. Наказом Держспоживстандарту України від 12.12.2007 р. № 357.

УДК 657

**Н. І. Гордієнко**, канд. екон. наук, професор кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту

**Н. Г. Краснікова**, аспірант кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту  
Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова, м. Харків, Україна

### **МОДЕРНІЗАЦІЯ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ**

*Ключові слова:* облік, бюджетні установи, модернізація, реформування, фінансовий контроль.

Завдання інформаційного забезпечення, внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю за наявністю, рухом та ефективністю використання бюджетних та позабюджетних коштів у бюджетних установах покладається на бухгалтерський облік.

Модернізація бюджетного бухгалтерського обліку в Україні в умовах ринкової економіки полягає у застосування принципів і методологій міжнародних стандартів обліку в національній практиці [1]. Процеси реформування контролю у сфері управління державними фінансами в Україні знайшли відображення у нормативних документах Кабінету Міністрів України, спрямованих на розвиток системи управління державними фінансами, посилення бюджетної дисципліни та контролю за витратами бюджету, модернізації системи державного внутрішнього фінансового контролю і запровадження зовнішнього незалежного аудиту виконання бюджету згідно з міжнародними стандартами [2]. Адаптація національних стандартів до міжнародних проводиться відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, яка містить основні положення реформування обліку [3]. Питання розвитку системи управління державними фінансами висвітлені у Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами» [4]. У 2015–2016 роках прийнято Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі та План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі економіки [5].

Проблемами вдосконалення бухгалтерського обліку в установах бюджетної сфери займалися в різні часи провідні вчені, а саме П. Й. Атмас, Р. Т. Джога, Л. Г. Ловінська, С. В. Свірко, Н. І. Сушко, О. О. Чечуліна та інші, які досліджували теоретичні, методологічні та організаційні аспекти обліково-аналітичного забезпечення управління державними фінансами, питання стратегії, модернізації та адаптації бюджетному обліку до вимог міжнародних стандартів. Однак в умовах суперечності законодавства ще існує багато невирішених проблем у сучасному бюджетному обліку, які потребують вирішення.

Дискусійними як у професійному так і науковому середовищі є аналіз переваг, недоліків і труднощів переходу на міжнародні стандарти та деякі проблемні аспекти стосовно:

- впровадження національних стандартів та впливу міжнародних стандартів на управління в державному секторі економіки [6];
- оцінки ефективності управління бюджетними установами на підставі аналізу діяльності і визначення ними фінансового результату, впровадження дійових стимулів і відповідної мотивації щодо ефективного використання отриманих фінансових результатів [7];
- обмеженого обсягу інформаційних технологій обліку та програмного забезпечення для бюджетних установ, які б дозволили формувати відповідні індикатори і документацію для застосування у плануванні й аналізі доходів і видатків та у фінансовому контролі;
- врахування галузевих особливостей розпорядників бюджетних коштів, зумовлених специфікою фінансово-господарської діяльності, удосконалення аналітичного обліку доходів у державному секторі економіки;

- змісту та структури облікової політики суб'єктів господарювання у державному секторі економіки;
- державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ і приведення його у відповідність з міжнародними стандартами, визначення ефективності використання державної та комунальної власності та виконання бюджетних програм з урахуванням сфери діяльності бюджетної установи;
- наукового аналізу інструментів та напрямів удосконалення управління запасами бюджетних установ;
- пошуку нових підходів до формування кошторисів бюджетних установ з урахуванням міжнародних стандартів.

Таким чином, актуальність модернізації бюджетного обліку, що обумовлена інтеграційними процесами України в міжнародну спільноту, зробила підґрунтя для реформування обліку в бюджетній сфері відповідно до вимог міжнародних стандартів. Подальші дослідження у напрямках вирішення виявлених проблемних аспектів впровадження у практику бюджетного обліку міжнародних стандартів зможуть забезпечити перехід на єдині концептуальні основи бухгалтерського обліку і звітності, сприятимуть удосконаленню системи фінансового контролю та ефективному використанню фінансових ресурсів.

**Список використаних джерел:** 1. Програма реформування системи бухгалтерського обліку зі застосуванням міжнародних стандартів [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів від 28.10.1998 № 1706. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-n>. 2. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 року № 888-р. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>. 3. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів від 16.01.2007 № 34. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-n>. 4. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 року № 774р. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>. 5. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 31.12.2013 р. № 1203. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/go/z0161-14>. 6. Максимова В. Ф. Стандартизація бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні: сучасний стан та перспективи / В. Ф. Максимова // Інноваційна економіка. – 2014. – № 4. – С. 300–304. 7. Кравченко О. В. Проблемні аспекти ефективності управління бюджетними витратами / О. В. Кравченко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – № 2. – С. 37–40.

УДК 657

**Т. Г. Бондарєва**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту  
Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне, Україна

**О. Б. Немкович**, канд. екон. наук, доцент кафедри економіки та підприємництва  
ПВНЗ «Європейський університет» Рівненська філія, м. Рівне, Україна

### ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ В САДІВНИЦТВІ

*Ключові слова:* облік, біологічні активи, витрати, готова продукція, об'єкт калькулювання, собівартість.

Садівництво – одна з важливих галузей сільськогосподарського виробництва, до завдань якої входить виробництво плодів ягідних та плодових культур. За даними Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру, станом на 1 січня 2016 р. в Україні під садами знаходиться 727,2 тис. га, з них 206,0 тис. га займають плодоягідні насадження у плодоносному віці.

Залежно від питомої ваги галузі садівництва у структурі виробництва і реалізації продукції сільськогосподарські підприємства поділяються на садівничі спеціалізовані та неспеціалізовані. На відміну від спеціалізованих, у неспеціалізованих підприємствах сади займають невеликі площі, а одержувана продукція використовується, в основному, для внутрішнього споживання, і лише невелика її частина – для реалізації чи переробки. Зазначена класифікація садівничих підприємств впливає на організацію обліку витрат і калькуляцію собівартості продукції садівництва.

Облік витрат на закладання та вирощування незрілих довгострокових біологічних активів рослинництва (ДБАР) насамперед передбачає використання норм П(С)БО 30 «Біологічні активи», П(С)БО 16 «Витрати», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів та Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (у частині, що не суперечить нормам П(С)БО) [1–4].

Витрати, понесені підприємством на створення саду, обліковуються за дебетом субрахунку 155 «Придбання (виготовлення) довгострокових біологічних активів».

Витрати, які несе підприємство в подальшому на вирощування незрілих ДБАР аж до переведення їх у групу зрілих, продовжують обліковувати на цьому ж субрахунку. Ці витрати списують у кінці року на дебет рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» відповідних субрахунків (залежно від оцінки). Цим самим відбувається збільшення вартості закладеного саду.

У подальшому витрати на догляд за садом та збирання врожаю узагальнюються на окремому субрахунку до рахунку 23 «Виробництво», наприклад, за назвою «Біологічні перетворення в садівництві». Враховуючи особливості садівничих підприємств до виділеного субрахунку у спеціалізованих підприємствах потрібно відкривати аналітичні рахунки в розрізі окремих видів насаджень та сортів. Що стосується неспеціалізованих підприємств, то аналітичні рахунки не відкривають.

Продуктом виробництва у садівництві є готова продукція, вихід якої обліковують на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Вона виступає об'єктом калькулювання. Кожне підприємство визначає метод калькулювання собівартості самостійно, виходячи з технологічних та організаційних особливостей свого виробництва. При цьому підсумовування витрат повинне не тільки забезпечувати реальний розрахунок собівартості продукції, але й підвищувати ефективність управління виробництвом.

Розглянемо порядок визначення фактичного показника собівартості продукції у спеціалізованих та неспеціалізованих садівничих підприємствах. Зауважимо, що при визначенні виробничої собівартості продукції садівництва сільськогосподарські підприємства можуть користуватися Методичними рекомендаціями № 132. Цей документ має рекомендаційний характер, тому повинен використовуватись кожним підприємством індивідуально, залежно від інформаційних потреб управління, його облікової політики і норм П(С)БО.

Для визначення собівартості продукції садівництва із загальної суми витрат поточного року виключається вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання. Собівартість центнера плодів, ягід, винограду визначається діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (а у разі потреби – за її видами та сортами) на кількість одержаної продукції. У неспеціалізованих підприємствах витрати обчислюються в цілому по садівництву і калькулюється середня собівартість одержаної продукції. У разі потреби визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до вартості за реалізаційними цінами [4].

Отже, розглянута методика обліку витрат та визначення собівартості продукції забезпечить своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, та фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, а також контроль над використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

**Список використаних джерел:** 1. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.05 р. №790. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. *Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 №1315. – Режим доступу : [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua). 4. *Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. – Режим доступу : [www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

## **ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ ЯК ПОКАЗНИК ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

*Ключові слова:* дебіторська заборгованість, неплатежі, фінансово-господарська діяльність, підприємство.

В умовах ринкових відносин не так просто управляти складним економічним механізмом господарюючого суб'єкта без своєчасної економічної інформації, основну частину якої дає чітко налагоджена система бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Дані бухгалтерського обліку й аналізу цієї діяльності використовуються для оперативного керівництва роботою господарюючих суб'єктів та їх структурних підрозділів, для складання й дослідження закономірностей розвитку економіки країни. Для організації та здійснювання фінансово-господарської діяльності задіяний великий обсяг оборотних коштів, де створюються проблеми, пов'язані з неплатежами дебіторської заборгованості, яка в багатьох випадках негативно впливає як на фінансову, так і в цілому на господарсько-виробничу діяльність підприємства. На жаль, об'єктивною реальністю сучасної економіки України є збереження високого відсотку неплатежів усіх суб'єктів господарської діяльності, що сприяє збільшенню дебіторської заборгованості разом зі зростанням зобов'язань.

Предметного розгляду потребує визначення дебіторської заборгованості як суми боргу, що належить підприємству від інших юридичних осіб або громадян. Виникнення дебіторської заборгованості при системі безготівкових розрахунків являє собою об'єктивний процес фінансово-господарської діяльності підприємства. Дебіторська заборгованість – важливий компонент оборотного капіталу. Вона є фінансовим активом підприємства, який пов'язаний юридичними правами, включаючи право на володіння. Управління кожною зі складових фінансових активів потребує вироблення ефективної політики. Особливо це стосується управління дебіторською заборгованістю, коли в основі її діяльності є дотримання граничних обсягів та термінів погашення. Якщо величина дебіторської заборгованості перевищить фінансові можливості підприємства, воно не зможе оплатити свої рахунки і стане банкрутом. Тому необхідно використовувати такі господарські механізми, які змогли б не лише упорядкувати розрахункові операції, а й поліпшити фінансовий стан підприємства. Слід зазначити, що чітка побудова бухгалтерського обліку підвищує свою роль як основного засобу за додержанням режиму економії і комерційного успіху на підприємствах. Це визначається важливістю удосконалення організації розрахунків, зокрема безготівкових, у вирішенні глобальних економічних проблем нашої країни і необхідністю трансформації бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю розрахунків відповідно до економічних відносин ринкового спрямування. Саме ефективна організація розрахунків повинна активно сприяти підвищенню відповідальності підприємств за своєчасне і в повному обсязі здійснення платежів за всіма зобов'язаннями, зміцненню договірної дисципліни, доцільному використанню тимчасово вільних коштів, прискоренню обороту оборотних коштів, зменшенню видатків обігу.

Але в Україні для проведення господарських розрахунків процесу створення нормальних умов перешкоджає не зовсім досконале законодавство і прорахунки в його практичному застосуванні. Тому виробник, який відвантажив товар споживачам відповідно до договору, немає ніяких гарантій на одержання грошей у певний термін через невизначений правовий статус боргів. У зв'язку з цими обставинами виводяться з обороту певна частина грошових активів, внаслідок чого виникає дефіцит грошей, який і паралізує діяльність усього підприємства. Очевидно, що в Україні однією з причин економічної кризи є криза неплатежів. Підприємства одне одному не здійснюють платежів за товари, роботи і послуги, а це призводить до зростання дебіторської заборгованості. Прострочені платежі виникають у випадку порушення у платника ритму кругообігу оборотних коштів, що неминуче викликає дефіцит джерела платіжних засобів. Відволікання оборотних коштів у дебіторську заборгованість, не оплачену в строк, свідчить про нераціональне використання власних і запозичених оборотних коштів. Доречно сказати, що збільшення грошей на рахунках у банку підтверджує, як правило, зміцнення фінансового стану підприємства. Сума

грошей повинна бути такою, щоб вистачило для погашення всіх першочергових платежів. Наявність більших грошей протягом тривалого часу може бути результатом неправильного дослідження оборотного капіталу. Їх потрібно швидко пускати в обіг з метою одержання прибутку, розширювати виробництво або вкладати в інші підприємства. Часто на підприємствах спостерігається і те, й інше. Потрібно відзначити, що ріст дебіторської заборгованості пояснюється зниженням готової продукції або якщо підприємство розширює свою діяльність, то зростає і кількість покупців, а відповідно, і дебіторська заборгованість. З іншого боку, підприємство може скоротити відвантаження продукції, тоді рахунки дебіторів зменшуються. Отже, ріст дебіторської заборгованості не завжди оцінюється негативно. Тому необхідно розрізняти нормальну і прострочену заборгованість. Наявність простроченої заборгованості створює фінансові труднощі тому, що підприємство буде відчувати недолік фінансових ресурсів для придбання виробничих запасів, виплати заробітної плати тощо. Крім того, заморожування коштів приведе до вповільнення оборотності капіталу. Тому підприємства повинні бути зацікавлені у скороченні строків погашення платежів. Прискорити платежі можна через удосконалення розрахунків, своєчасне оформлення розрахункових документів, попередню оплату, застосування вексельної форми розрахунків.

У країнах з розвинутою економікою підприємства-виробники не залежать від своєчасного перерахування грошей за їх відвантажену продукцію. Вони мають змогу одержати кредит під заставу грошових вимог (векселів), продати борги комерційним банкам або іншим фірмам через факторингові операції. Вітчизняні підприємства не можуть розраховувати на регулярне, стабільне та надійне користування такими послугами банку, бо в нових умовах господарювання банки поки ще не стали посередниками у таких розрахунках. Давно вже назріла потреба переорієнтації банківської діяльності з грошової спекуляції на роботу з платіжними вимогами і зобов'язаннями, без чого проблема неплатежів не може бути зрушена з місця. Безготівкові розрахунки в сучасних умовах необхідно розглядати як цілісну систему розрахунків та відносин платників з банками. Отже, політика підприємства повинна бути сформульована у такий спосіб, щоб не допустити, з одного боку, ситуації несплати заборгованостей покупцями, а з іншого – залучити нових покупців. Залучення нових покупців буде можливе лише за рахунок збільшення строків сплати, впровадження знижок тощо. Підприємства певною мірою залежать від своїх дебіторів, які, у свою чергу, значно впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємств.

Отже, наявність дебіторської заборгованості свідчить про відвернення коштів з господарського обороту, що, у свою чергу, спричиняє фінансові труднощі будь-якому підприємству. Проблема неплатежів гостро відчувається тоді, коли вплив грошових коштів перевищує їх приплив. Тому в облікову політику будь-яких підприємств має входити політика інкасації, визначення рівня ризику відпуску товарів у борг та величини кредитного періоду, стимулювання дострокових платежів через цінові знижки, оскільки підвищення рівня управління дебіторською заборгованістю має першорядне значення для підприємств. Усе це дозволяє встановити пріоритети для удосконалення діяльності щодо погашення дебіторської заборгованості на підприємствах країни будь-якої форми власності.

**Список використаних джерел:** 1. *Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні*. – К. : ПАЛИВОДА А.В., 2013. – 324 с. – (Фінансове законодавство України). 2. *Ткаченко Н. М.* Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – 6-те вид., доповн. і переробл. – К. : Алерта, 2013. – 982 с.

УДК 657.341.006

**Н. В. Гудзь**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку у виробничій сфері  
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

## **ГАРМОНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ НА ОСНОВІ МСФЗ**

*Ключові слова:* облік, гармонізація, МСФЗ, П(С)БО.

Для України питання гармонізації бухгалтерського обліку є особливо актуальними з огляду на її вступ у 2008 році до СОТ та підписання у 2014 році Угоди про асоціацію з ЄС. Угода про асоціацію з ЄС охоплює такі аспекти співробітництва, як:

1) зближення між Україною та ЄС на основі спільних цінностей, а також посилена участь України у програмах ЄС;

2) транскордонне співробітництво в галузі зовнішньої політики та політики безпеки;

3) наближення України до європейських стандартів у галузі права та внутрішніх справ (за допомогою сприяння розвитку принципів правової держави, демократії та прав людини в Україні, а також підтримки боротьби з корупцією, налагодження ефективної роботи органів юстиції та поліпшення захисту даних);

4) посилення співробітництва в галузі економіки завдяки створенню зони вільної торгівлі між ЄС та Україною, налагодженню секторальної співпраці в більш ніж 30 сферах господарювання;

5) налагодження нових форматів співробітництва, надання фінансового сприяння, створення платформи громадянського суспільства [1; 3].

За наслідками підписання Україною та ЄС Угоди про асоціацію в Україні виникли якісно нові завдання, яких до цього часу вона не виконувала, оскільки Угода слугує тепер стратегічним орієнтиром для проведення соціально-економічної політики в державі.

Країни ЄС прагнуть досягти подібності у відносинах та у побудові бухгалтерського обліку. На користь такого напрямку розвитку обліку свідчить і те, що для країн певного регіону характерною, зазвичай, є певна подібність щодо раніше існуючої системи обліку, що спрощує підготовку переходу на міжнародні стандарти.

У 2013 році Європейський парламент та Рада ЄС прийняла Директиву про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств, яка встановлює нові умови складання, подання та оприлюднення фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, а також новий порядок визнання та оцінювання певних видів активів та зобов'язань, доходів і витрат. Для забезпечення імплементації Директиви ЄС її основні положення мають бути включені до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Суттєвим є те, що положення Директиви ЄС в окремих випадках відмінні від правил міжнародних стандартів фінансової звітності, тому передбачається, що підприємства, які складають в Україні фінансову звітність за МСФЗ, керуватимуться положеннями МСФЗ, решта підприємств застосовуватимуть національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, приведені у відповідність із Директивою ЄС.

Розходження між МСФЗ і П(С)БО не є суттєвими. Відмінною рисою між МСФЗ та П(С)БО є те, що звітність за міжнародними стандартами формується, не ґрунтуючись на нормах законодавства, а виходячи з наявних фінансових реалій. МСФЗ дозволяють підприємствам відступати від власних вимог, якщо застосування їх окремих позицій у певний проміжок часу є недоречним. Водночас, П(С)БО не надають подібних можливостей підприємствам, тобто вимагають повного дотримання своїх норм. Також існує розбіжність в тому, що форми фінансової звітності за П(С)БО в певних аспектах відрізняються від форм звітності за МСФЗ. Зокрема, міжнародні стандарти не регламентують порядок статей у бланках звітності, а національні, у свою чергу, не дають можливості відступати від встановленого формату фінансових звітів [2].

Певні відмінності між П(С)БО та МСФЗ виникають внаслідок використання в Україні Плану рахунків, що зумовлює розбіжності щодо ведення обліку та відображення деяких активів і зобов'язань суб'єктів господарювання. Варто зазначити, що практика визначення нарахувань та розрахунку резервів за МСФЗ є набагато ширшою. Також вони характеризуються ширшим та деталізованим інструментарієм для обліку інвестицій, інших фінансових інструментів. Водночас, існують розбіжності у вимогах щодо визнання нематеріальних активів, деталізації аналітичного обліку тощо (рис.).

Але найсуттєвішою відмінністю МСФЗ від П(С)БО є увага до деталей. Тобто міжнародні стандарти містять у собі безліч приміток, які надають можливість чітко розкрити суть операцій. Зокрема, МСФЗ включають більш детальні вимоги до розкриття інформації про облікову політику, про невикористані кредитні кошти, про виділення сум, що відносяться до часток участі у спільній діяльності тощо. У національних стандартах такої деталізації не існує [2].

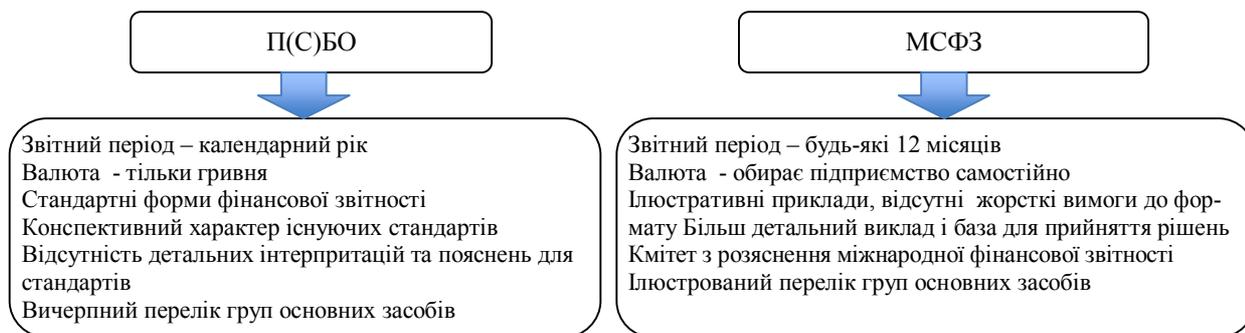


Рис. Основні розходження між П(С)БО та МСФЗ

Отже, зрозуміло, що вітчизняна система бухгалтерського обліку стикається з необхідністю переходу на МСФЗ. Науковці виділяють кілька причин, які підштовхують Україну до переходу на міжнародні стандарти. У першу чергу, це стосується питання міжнародної уніфікації обліку, тобто фінансова звітність, складена відповідно до МСФЗ, є зрозумілою для всіх представників бізнесу – як для вітчизняних, так і для іноземних. Це дозволить уникнути облікових непорозумінь. Також перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності повинен стати суттєвою допомогою бухгалтерам у веденні обліку, складанні звітності та наданні швидкої та достовірної інформації користувачам [1, с. 11].

Гармонізація обліку на основі стандартів МСФЗ та ефективний контроль держави дозволить задовольнити потреби всіх основних користувачів фінансової звітності: держави, власників бізнесу, інвесторів.

**Список використаних джерел:** 1. Алексеева В. О. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В. О. Алексеева, С. О. Клименко // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10 (3). – С. 10–14. 2. Вієцька О. В. Гармонізація оподаткування прибутку підприємств в ЄС: досвід для України / О. В. Вієцька // Економіка промисловості. – 2015. – № 4. – С. 69–92. 3. *Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>.

УДК 657.1

**Т. В. Клименко**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### КАТЕГОРІЯ «ЯКІСТЬ» У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, якість у бухгалтерському обліку, економічна раціональність, бухгалтерська фінансова інформація.

Вирішення проблем забезпечення ефективної системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання в сучасних умовах потребує застосування якісного підходу, що дозволяє дотримуватися встановлених вимог до бухгалтерської фінансової інформації та задовольняти потреби її користувачів.

Категорія «якість» може бути розглянута з філософської, юридичної та економічної позицій, що дає змогу більш повно розкрити її сутність.

Філософське значення поняття «якість» є основою його лексичного значення. Так, згідно з філософським словником якість є категорією філософії, що відображає важливі сторони об'єктивної дійсності. Якісна визначеність предметів та явищ є тим, що робить їх стійкими, що розмежовує їх та створює нескінченну різноманітність світу. Автори стверджують, що якість є визначеність предмета, в силу якої він є даним, а не іншим предметом та відрізняється від інших предметів [6].

Таке визначення поняття «якість» ґрунтується на вченні німецького філософа Г.В.Ф. Гегеля, який у своїй праці «Наука логіки» зазначав, що «якість є взагалі тотожна з буттям, безпосередня визначеність на відміну від розглянутої після неї кількості, яка, щоправда, також є визначеність буття, але вже не безпосередньо тотожна з останнім, а байдужа до буття, зовнішня йому визна-

ченість. Щось є завдяки своїй якості те, що воно є, і, втрачаючи свою якість, воно перестає бути тим, чим воно є» [1]. Тобто Г.В.Ф. Гегель вказує на невіддільність якості від предмета (явища), яке є характерним для нього, на відміну від інших предметів (явищ).

З філософського погляду якість як економічна категорія виражає: цілісну характеристику предмета (визначаючи його як цілісну систему, виражає єдність його елементів і структури, єдність внутрішніх та зовнішніх властивостей); стійкість предмета (явища); специфіку предмета (явища), яка визначається як конкретна сукупність властивостей, у результаті чого якість буде вказувати на належність до предмета саме цих, а не інших елементів і зв'язків; природу речей (як об'єктивна категорія) [3].

Виходячи з вищезазначеного, констатуємо, що філософське розуміння якості означає внутрішню потребу об'єкта, здатність задовольняти цю потребу.

Як економічна категорія, якість більш пов'язана з економічним ефектом, який отримують суб'єкти господарювання в результаті здійснення певних витрат.

В економічному словнику під редакцією І. Завадського надане визначення поняття «якість об'єкта» як сукупності властивостей об'єкта, яка обумовлює його здатність задовольняти конкретні потреби, відповідати своєму призначенню та вимогам, що висуваються [2].

При цьому автори розглядають якість інформації для розробки управлінського рішення як ступінь відповідності певної сукупності відомостей про внутрішній і зовнішній стан керованої системи вимогам, що висуваються керуючою системою і використовуються останньою для оцінювання ситуації та розроблення управлінських рішень. Вимоги, що висуваються до інформації – достовірність, обґрунтованість, конкретність, системність, своєчасність, порівнянність [2].

Заслуговує на увагу і юридична концепція якості, адже відносини між економічними суб'єктами регулюються нормами права.

Так, в юридичній енциклопедії якість продукції тлумачиться як сукупність корисних властивостей і характеристик продукції або послуги, якими визначається їхня здатність задовольняти встановлені або передбачувані потреби споживача щодо конкретних цілей їх використання чи споживання. Серед основних показників, що характеризують якість, авторами виділені безпека, надійність, економічність та інші споживчі властивості, які надають послугі (товару) здатність задовольняти обумовлені або передбачувані потреби в системі виробничих чи соціально-економічних відносин. Вимоги до якості закріплюються у відповідних документах, у конкретних договорах, а також у нормах чинного законодавства, сукупність яких становить основу правового забезпечення управління якістю [7].

У бухгалтерському обліку економічний підхід відіграє головну роль, адже якість розглядається з позиції споживчої вартості об'єкта, що досліджується обліковою наукою. При цьому в основу покладена концепція економічної раціональності, що дозволяє вивчати економічні процеси та економічну діяльність у конкретних прикладних сферах. Це дозволяє говорити про раціоналізм у контексті економічної культури, у складі нової економічної парадигми, що органічно пов'язано із сучасною інтерпретацією феномену раціональності в межах концептуального апарату сучасної теорії пізнання [4].

При виділенні умов інтерпретації економічної поведінки як раціональної необхідно враховувати відповідні структурні елементи цієї поведінки, зокрема: мету, засоби її досягнення та інформацію, що використовується.

Мета виступає критерієм вибору серед наявних альтернатив, при цьому людина розглядається як певна «невизначеність», при вході в яку існує сукупність даних, а на виході – прийняте управлінське рішення. Зауважимо, що об'єктом вибору буде безпосередньо мета, тобто людина обирає не між різними типами благ, а між різними типами власних уподобань. Саме тому процес цілепокладання стає одним із важливих елементів моделі поведінки людини.

Складність вибору залежить від частоти кількісних показників і ступеня їх передбачуваного відокремленого дослідження, до того ж важливим є і ступінь подібності моделі такої ситуації тим моделям, з якими суб'єкт вже мав справу. Тому, маючи повну раціональність, можна припустити, що суб'єкт володіє повною інформацією про позитивні сторони досягнутого результату.

Варто зазначити, що пріоритетне значення матиме відповідність інформації, що отримується, змісту вибору, адже буде діяти принцип, який пов'язує адекватність інформації із незалежністю раціональності. Тобто чим адекватніше інформація, тим адекватнішою є модель прийняття рішення відповідної незалежної адекватності. Прагнення до збільшення частоти вибору зазвичай не тільки дає можливість знизити ймовірність відходу від граничного рішення, але й збільшує для суб'єкта корисність отриманої інформації [4].

Отже, якість у бухгалтерському обліку є об'єктивним поняттям з погляду встановлених вимог до процесу ведення обліку та формування фінансової звітності, а також стандартизованих якісних характеристик. З позиції ж користувачів обліково-аналітичної інформації, якість у бухгалтерському обліку розглядається як суб'єктивне поняття, адже кожен користувач складає власне уявлення про її якість. Збіг об'єктивної та суб'єктивної сторін якості в бухгалтерському обліку проявляється у критеріях якості «продукту» системи бухгалтерського обліку – бухгалтерської фінансової інформації. Її якість являє собою ступінь відповідності фактичних характеристик бухгалтерської фінансової інформації вимогам до її якості, які включають як обов'язкові вимоги, встановлені законодавством (зокрема дотримання принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності [5]), так і потреби та очікування її користувачів.

Якість бухгалтерського обліку оцінюється виходячи з того, чи забезпечують характеристики облікового процесу або інформаційної системи підготовки фінансової звітності формування бухгалтерської фінансової інформації, яка корисна та заслуговує на довіру користувачів, адже вона є основою для прийняття відповідних економічних рішень.

**Список використаних джерел:** 1. Гегель Г.В.Ф. Энциклопедия философских наук / Г.В.Ф. Гегель. – М. : Мысль, 1974. – Т. 1. Наука логики. – 452 с. 2. Завадський Й. С. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с. 3. Итьгилова Е. Ю. Институциональное и методологическое обоснование качества бухгалтерского учета и аудита : дис. ... д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Е. Ю. Итьгилова. – СПб., 2015. – 444 с. 4. Попов В. В. Теория рациональности (неклассический и постнеклассический подходы) : [учеб. пособие] / В. В. Попов, Б. С. Щеглов. – Ростов-н/Д : Изд-во Ростов. ун-та, 2006. – 268 с. 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон від 16.07.1999 №996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 6. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. – [4-е изд.]. – М. : Политиздат, 1981. – 445 с. 7. Юридична енциклопедія : [в 6 т.] / редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 1998.

УДК 657.37

**І. О. Макаренко**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та оподаткування  
ННІ бізнес-технологій «УАБС» Сумського державного університету, м. Суми, Україна

### **ТРАНСФОРМАЦІЯ ЕЛЕМЕНТІВ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІД ВПЛИВОМ ІННОВАЦІЙ У КОРПОРАТИВНІЙ ЗВІТНОСТІ**

*Ключові слова:* елементи методу бухгалтерського обліку, інновації в обліку й аудиті, сталий розвиток, трансформація.

З огляду на розрізненість та масштабність тенденцій у переформатуванні корпоративного звітування, диференційованість національних підходів до регулювання облікових систем та фрагментарність вивчення проблематики обліку й аудиту показників сталого розвитку в академічних колах існує нагальна потреба у визначенні ключових інновацій у розвитку корпоративної звітності та аналізі доцільності їх використання. Особливого значення дослідження інновацій в обліку, аудиті та корпоративній звітності набуває у контексті їх трансформуючої ролі щодо традиційних елементів методу бухгалтерського обліку.

На нашу думку, в умовах існування тісного, взаємообумовленого зв'язку між сферою корпоративного звітування та фінансовими ринками та з урахуванням зростання ролі технологій і показників сталого розвитку, ці інновації можна визначити як появу «великих даних»

(Big Data, BG), різних видів обліку для врахування ESG критеріїв сталого розвитку (environmental, social and governance, ESG) – на стадії обліку; звітності у режимі реального часу (Real-time reporting, RTR), інтегрованої звітності для цілей сталого розвитку (Integrated reporting, IR) – на стадії корпоративного звітування; безперервного аудиту (Continuous Audit, CA), комп'ютеризованих аудиторських методів (Computerized Assisted Auditing Techniques, CAAT) – на стадії підтвердження звітності та поширення глобальних загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (Global General Accepted Accounting Principles, GGAAP) і розширеної мови ділової звітності (eXtensible Business Reporting Language, XBRL) – як супровідних інновацій. Отже, інновації в обліку, звітності й аудиті, породжені парадигмою сталого розвитку та тенденцією до глобалізації фінансових ринків, принциповим чином впливають на традиційну облікову парадигму, починаючи з її основ – елементів методу бухгалтерського обліку, при цьому демонструючи взаємозалежність між собою.

Поява численних інформаційних сигналів та видів даних, відомих як «великі дані», змінюють підходи до документування господарських об'єктів та їх інвентаризації за допомогою сучасних технологій у бездокументарній та дистанційній формі, що супроводжується виникненням нових рахунків для відображення цих інформаційних активів та забезпечення підвищення швидкості генерації облікової інформації та звітності. При цьому «великі дані» виступають не лише основою і продуктом ведення обліку та складання звітності у режимі реального часу, але й утворюють підґрунтя для проведення аудиту в режимі реального часу з використанням сучасних аналітичних технологій (Business analytics, Data mining, CAAT).

Врахування ESG-критеріїв у ході ведення бізнесу, здійснення відповідального інвестування потребує розроблення відповідних систем індикаторів обліку і звітності для демонстрації прогресу компанії у досягненні цілей сталого розвитку, що обумовлює появу нових рахунків та кореспонденцій в обліку внутрішніх та зовнішніх потоків і ефектів соціальної та екологічної природи, дозволяє врахувати їх при калькулюванні собівартості товарів, робіт, послуг. Проте залишається відкритим питання щодо розробки методології оцінювання як елементу методу бухгалтерського обліку численних показників сталого розвитку, що мають змішану природу (соціально-економічних, еколого-економічних тощо).

Поява нових видів обліку та форматів звітності, зокрема нефінансової, необхідність у зростанні якості та прозорості традиційної фінансової звітності призводять до створення інтегрованих корпоративних звітів. Це обумовлює зміни у підходах до аудиторського та суспільного підтвердження, появу CAAT, систем штучного інтелекту для оброблення звітності, її аналізу й інтерпретації. Крім змістовного аспекту у визначенні ключових інновацій у розвитку корпоративної звітності, з процедурного боку набуває першочергової важливості швидкість поширення звітної інформації та своєчасність задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів. Розповсюдження звітності у режимі реального часу (RTR) та безперервного аудиту (CA) як засобу її підтвердження змінюють та суттєво скорочують не лише обліковий цикл з випуску звітності (охоплюючи усі елементи методу бухгалтерського обліку), але й традиційну методологію аудиторської перевірки (яка тепер застосовується протягом реалізації усіх елементів методу), інтегруючи їх між собою.

Розвиток GGAAP, удосконалення методології стандартів інтегрованої звітності та Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг є відповіддю на необхідність відновлення довіри до фінансової звітності на глобалізованих фінансових ринках, доповнення її нефінансовою інформацією та їх якісного незалежного підтвердження з впровадженням передових технологій аудиту, зокрема й безперервного та обумовлює зміни більшості елементів методу бухгалтерського обліку. Розширена мова ділової звітності XBRL як технічна інновація виступає тією єдиною ланкою, яка допомагає транслувати зрозумілою для усіх стейкхолдерів мовою показники балансу та звітності компаній як фінансового, так і інтегрованого характеру, мінімізуючи витрати часу та коштів на документування та відображення на рахунках обліку облікових таксономій, їх оброблення й аналіз та аудит.

Використання таксономії XBRL є універсальною методологією поширення і розуміння сучасних бізнес-даних, у т. ч. й у режимі реального часу та в умовах кодифікації підходів об-

ліку GGAAP. Використання безперервного аудиту, безумовно, стосується усіх без винятку елементів методу бухгалтерського обліку через свій наскрізний характер, а СААТ дозволяють аудитору в новий, більш економний з позицій витрат ресурсів і часу спосіб здійснювати перевірку документів клієнта, брати участь у інвентаризації його майна, оцінювання окремих показників і, врешті-решт, збільшують впевненість у достовірності балансу та фінансової звітності. Тісний зв'язок між інноваціями в аудиті (СА, СААТ) прослідковується з основою для їх проведення – великим даними, інтегрованою звітністю, звітністю у режимі реального часу та розширеною мовою ділової звітності, якісно змінюючи підходи до проведення аудиторської перевірки.

Таким чином, посткризове реформування систем розкриття інформації на фінансових ринках актуалізує значення багатьох інновацій у бухгалтерському обліку, складанні звітності та її аудиті, спрямованих на підвищення транспарентності корпоративної звітності, її переформатування на засадах сталого розвитку й згідно з запитами стейкхолдерів. Таке реформування передусім зачіпає основи ведення обліку та складання звітності – елементи методу бухгалтерського обліку, які, трансформуючись під впливом інновацій, сприяють розвитку якісно нової парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку в умовах глобалізації фінансових ринків. Великі дані, облік за ESG-критеріями, складання інтегрованої звітності та звітності у режимі реального часу, безперервний аудит та комп'ютерні технології аудиту, поширення глобальних принципів обліку й аудиту, стандартів підготовки інтегрованої звітності є типовими технологічними інноваціями, які супроводжують трансформацію процесу складання і подання корпоративної звітності на основі нової парадигми.

УДК 65.02

**Л. М. Мекшун**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри економічної теорії Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### **ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМУ ОБЛІКУ СЕЛЯНСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ НАПРИКІНЦІ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ СТ. В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* облікові дослідження, селянські господарства, типи господарств, доходи і витрати господарств.

Представники української статистики розробили та вдосконалили систему обліку селянських господарств наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. Перші спроби обліку господарств навів І. С. Захаров у роботі «Маєтки, або новий спосіб розселяти селян і збирати з них поміщицький дохід» (1801). У ній він проаналізував селянські хутори, утворені в Звенигородському уїзді Чернігівської губернії Є. І. Бланкеннагелем, прихильником хуторського розселення селян. І. С. Захаров розрахував доходи і витрати господарств з поділом їх на грошові та натуральні.

Подальше вдосконалення системи обліку зробили О. О. Русов у роботі «Приклади опису селянського господарства» (1877) та Ф. А. Щербина у роботі «Селянські бюджети» (1900). О. О. Русов у вищезгаданій роботі провів аналіз трьох типів селянських господарств у Довжицькій волості Чернігівської губернії, розділяючи їх за економічною ознакою на «бідні», «середні» і «багаті». Він виступив проти усереднення господарств, зазначаючи: «Середніх господарств немає насправді. Пояснимо це на прикладі. Припустимо, що в даній місцевості є два господаря, річний дохід яких становить 10000 р., далі – п'ять чоловік мають дохід по 100 р., сто чоловік – по 50 р. і сто чоловік – по 25 р. Середній дохід – 135 р. Населення вважає родини з річним доходом в 135 р. багатими. Тому важливо знати ті типи господарств, які дійсно є «багатими», «середніми» і «бідними», а не ті, які можуть бути визнані такими за середніми обчисленнями... Метою програми обліку з одного боку є – отримання конкретних цифр стосовно родючості землі, з другого боку – опис приблизних типів господарств та аналіз економічних умов їх існування в певній місцевості» [1, с. 119]. На працю О. О. Русова звернув увагу Сергій Подолинський і на її основі показав нерівномірність розподілу землі в Чернігівській губернії: 88 поміщиків володіли 7424 десятинами землі, а 7480 селян мали 10678 десятин [2, с. 23].

Ф. А. Щербина, на відміну від інших дослідників, вперше намагався згрупувати однакові господарства, дослідити господарський обіг матеріальних цінностей та проаналізувати вплив одного фактора на зміну іншого, наприклад, розмірів землеволодіння на розмір доходу. Крім того, Ф. А. Щербина одним із перших встановив фізіологічні норми споживання та визначив норму середніх потреб селянина.

У подальшому більшість облікових досліджень селянських господарств спиралися на систему Ф. А. Щербини, інколи доповнюючи її власними ідеями. Так, В. Ф. Арнольд, провівши облік селянських господарств у Херсонській губернії, намагався надати знайденим залежностям між доходами і витратами селянських господарств математичну форму і вивів декілька формул, користуючись якими можна, спираючись на окремі елементи, визначити й інші. Він зазначав, що в економіці можна застосовувати найбільш вживаний метод аналітичної геометрії – метод прямокутних координат, де на осі абсцис відкладаються величини, пропорційні значенням одного ряду, на осі ординат – величини, пропорційні значенням другого ряду. Поєднуючи кінець ординат, дослідник отримує ломану лінію, яка виражає залежність між факторами. Запропонований метод В. Ф. Арнольд використав для аналізу взаємозв'язку між площею посіву, з одного боку, і кількістю худоби – з іншого. Величина площі посіву відкладалася на осі абсцис, а кількість худоби – на осі ординат. Провівши дослідження по різних уїздах, В. Ф. Арнольд дійшов висновку, що в багатьох випадках, якщо не враховувати безземельні господарства, кінець ординат становив пряму лінію [3]. Свої дослідження він виклав на засіданні підсекції статистики XI з'їзду природознавців і лікарів у Санкт-Петербурзі (1901) у доповіді «Досвід використання елементарних начал аналітичної геометрії у дослідженні статистичних залежностей» і продовжив у статті «Закони співвідношення головних елементів господарських бюджетів».

Наприкінці 90-х років XIX ст. українські статистики при обліку селянських господарств почали звертати увагу на характеристику виробничих процесів і дослідження організаційно-виробничих типів господарств. Перша така програма була розроблена земським статистиком С. С. Жилкіним (1871–1929) для Старобельського уїзду Харківської губернії [4]. Вибір господарств для облікових досліджень здійснювався на основі матеріалів подвірного перепису, з яких відбирали типові господарства у різних економічних районах уїзду. Характерною рисою старобельського дослідження стало перенесення центру уваги на облік майна і руху його вартості протягом року. Для цього дослідники спочатку реєстрували стосовно кожного предмета його початкову вартість, потім термін його служби, вартість на початку року, кількість предметів, що були куплені або вибули протягом року, вартість ремонту. Із великою точністю описували рух худоби і птахів, поточні витрати по рослинництву і тваринництву.

Старобельські облікові дослідження стали набагато глибшими у порівнянні з дослідженнями Ф. А. Щербини. В їх розробці вперше був проведений аналіз виробничої діяльності селянських господарств, здійснений облік капіталу і його річний оборот.

Подальший розвиток облікових досліджень в Україні відбувся одночасно з переписом 1910 року в Полтавській губернії [5]. М. Й. Оберталлер зібрав та опублікував у Полтавських земських щорічниках матеріали по 150 селянським господарствам, аналізуючи окремі галузі сільськогосподарського виробництва. Аналогічні роботи були проведені в Чернігівській, Подільській і Київській губерніях.

Таким чином, українські статистики наприкінці XIX – початку XX ст. вдосконалили систему обліку селянських господарств, виділили та проаналізували їх типи, виявили взаємозв'язок різних ознак і вперше використали методи аналітичної геометрії при з'ясуванні статистичних залежностей.

**Список використаних джерел:** 1. Русов А. А. Примеры описания крестьянского хозяйства / А. А. Русов // Труды статистического отделения при Черниговской губернской земской управе. – Чернигов : Тип. губ. земства, 1877. – Вып. 1. – С. 123–285. 2. Подолинський С. Ремесла і фабрики на Україні / С. Подолинський. – Женева : АРТ, 1880. – 57 с. 3. Арнольд В. Ф. Опыт применения элементарных начал аналитической геометрии к исследованию статистических зависимостей / В. Ф. Арнольд // Труды подсекции статистики XI съезда русских естествоиспытателей и врачей в С.-Петербурге 20-30 декабря 1901 г. – СПб. : Изд-во Вольного Экономического общества, 1902. – С. 1–17. 4. Чайнов А. В. Бюджеты

крестьян Старобельского уезда / А. В. Чайнов. – Х. : Тип. губ. комитета, 1915. – 143 с. **5. Статистический ежегодник** Полтавской губернии. Предварительные итоги бюджетных исследований. – Полтава : Тип. земства, 1915. – 467 с.

УДК 657

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ФІНАНСОВІ ІНВЕСТИЦІЇ У СУБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ: СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ**

*Ключові слова:* фінансові інвестиції, дефініція, державний сектор.

З 1 січня 2015 року набули чинності окремі, а з 1 січня 2016 року й інші національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, які мають на меті наблизити облік у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України до міжнародних стандартів. Водночас розроблені національні положення (стандарти) мають значні відмінності в методологічному забезпеченні обліку порівняно із забезпеченням до набуття їх чинності. Так, наприклад, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 133 «Фінансові інвестиції» вводить у теорію та практику обліку бюджетних установ нове поняття, таке як «фінансова інвестиція», що потребує відповідного дослідження з метою виявлення та вирішення можливих проблемних ситуацій, пов'язаних із їх обліком.

Питання обліку в бюджетних установах у різний час досліджували такі вчені: П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, Р. Т. Джога, Н. А. Остап'юк, Т. П. Остапчук, С. В. Свірко, С. В. Сисюк, Л. М. Сінельник та інші [1–3; 5; 6]. Проте, незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання обліку фінансових інвестицій у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі залишаються маловивченими. Насамперед потребують дослідження питання щодо визнання фінансових інвестицій, їх економічної сутності, оцінки та бухгалтерського відображення на рахунках обліку.

Метою цього дослідження є з'ясування економічної сутності фінансових інвестицій та уточнення їх дефініції.

Методологічні засади обліку фінансових інвестицій у бюджетних установах визначені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 «Фінансові інвестиції», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 08.05.2012 № 568 (далі НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції»).

Згідно із п. 3 розділу 1 НП(С)БОДС 133 «Фінансові інвестиції» фінансові інвестиції – активи, які утримуються (контролюються) суб'єктом державного сектору з метою отримання економічних вигід від їх володіння [4].

На нашу думку, така визначення поняття фінансові інвестиції є надто широким і таким, що може призвести до неправильної їх ідентифікації, адже основні засоби, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість та інші активи утримуються для отримання економічних вигід від їх володіння.

Враховуючи зазначене, ми вважаємо, що **фінансові інвестиції** у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі – це активи, які утримуються (контролюються) суб'єктом бухгалтерського обліку в державному секторі з метою отримання економічних вигід від їх володіння у вигляді відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

Використання запропонованого нами визначення поняття «фінансові інвестиції» буде сприяти більш точній і однозначній ідентифікації фінансових інвестицій в обліку у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі України.

**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. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посіб.] / Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, С. В. Сисюк ; за ред.

Ф. Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир : ПП “Рута”, 2006. – 472 с. 3. *Бухгалтерський облік у бюджетних установах* : підручник / Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник ; за заг. ред. Р. Т. Джоги. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с. 4. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 133 “Фінансові інвестиції”* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0901-12>. 5. *Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація* : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 443 с. 6. *Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах* : [навч. посіб.] / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.

УДК 657.92

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

**М. Б. Жолобецька**, аспірант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### **ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ПРОФЕСІЇ ЕКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА**

*Ключові слова:* експерт-бухгалтер, економічна експертиза, документи бухгалтерського обліку, оподаткування, судово-експертна діяльність.

Судово-експертна діяльність – це специфічний вид людської праці, результати якої виступають могутнім важелем у встановленні істини у справі. У деяких випадках наслідком помилкового висновку експерта може бути помилкове рішення суду, тому що суддя не є фахівцем зі спеціальних питань. У зв'язку з цим виникає гостра необхідність у комплексному вирішенні питань теорії, методики, організації та прикладної складової підготовки судових експертів економістів-бухгалтерів.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних та практичних сторін зазначеної проблеми зробили: Л. В. Гуцаленко, Л. Г. Михальчишина, В. М. Сидорчук, І. К. Пентюк, а також М. Д. Корінько, В. П. Бондар, Т. А. Перейминов, В. В. Федчишина, А. П. Чередниченко та інші. Праці цих учених містять теоретико-методичне та організаційне підґрунтя для дослідження проблем судово-бухгалтерської експертизи. Незважаючи на різноплановість та глибину проведених досліджень, недостатньо вирішеною залишається проблема систематизації підготовки експертів-бухгалтерів.

Законом України «Про судову експертизу» судова експертиза визначається як дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду [8]. У свою чергу, судовими експертами можуть бути особи:

- що мають вищу освіту та необхідні знання в певній галузі;
- пройшли відповідну підготовку та атестацію як судові експерти певної спеціальності;
- працюють у державних спеціалізованих експертних підрозділах або виконують дослідження на підприємницьких засадах ( або громадяни за разовими договорами) [8].

Відповідно до Довідника кваліфікаційних характеристик посад працівників науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України, судовий експерт здійснює проведення незалежної, кваліфікованої й об'єктивної судової експертизи та експертних досліджень, орієнтованих на максимальне використання досягнень науки і техніки, забезпечує їх повноту та наукову обґрунтованість [5].

Законодавчо встановлено, що статус судового експерта фахівець набуває з моменту внесення його до Реєстру атестованих судових експертів та отримання Свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта [8].

Посада судового експерта-економіста за своєю природою є винятковою, оскільки має певні особливості. З одного боку, робота експерта полягає у проведенні науково обґрунтованого дослідження для встановлення фактів, що мають доказове значення під час розслідування та розгляду справ у судах, а з другого боку, судовий експерт набуває статусу процесуальної особи під час надання висновку, таким чином у своїй професійній діяльності поєднує статус фахівця у галузі обліку, науковця та процесуальної особи.

За напрямками досліджень економічна експертиза поділяється на бухгалтерську, фінансово-економічну і фінансово-кредитну та включає дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності; дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій; дослідження документів фінансово-кредитних операцій. Для проведення таких досліджень встановлено експертні спеціальності: «11.1. Дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності»; «11.2. Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій»; «11.3. Дослідження документів фінансово-кредитних операцій» [1; 6].

При цьому специфіка проведення судово-економічної експертизи проявляється у тому, що для її здійснення необхідні спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку та суміжних дисциплін (економіки підприємства, економічного аналізу, оподаткування, фінансового менеджменту тощо). Система знань у галузі економічної експертизи включає в себе не тільки базу економічних знань, а також теоретико-методологічні основи економічної експертизи та технологію її проведення.

Тобто кваліфікаційні вимоги до експерта-бухгалтера ґрунтуються на високому професійному рівні теоретичних знань та практичному досвіді роботи у сфері економіки (бухгалтерського обліку, фінансів, економічного аналізу, оподаткування) і процесуального законодавства, яким регулюється судово-експертна діяльність. Такі вимоги обумовлені широким колом питань, які ставлять на вирішення експерту судові та слідчі органи, зокрема, тісним взаємозв'язком між технологічними, галузевими особливостями та документообігом, специфікою обліку та звітності, особливостями проведення економічного аналізу, застосуванням норм податкового законодавства та спеціальних законодавчих норм, якими врегульовано діяльність окремих галузей.

З метою забезпечення потреб слідчої та судової практики у проведенні судових експертиз та експертних досліджень експерт-бухгалтер повинен постійно удосконалювати свій професійний рівень завдяки опануванню та вивченню нових методик проведення судових експертиз, впровадження в експертну практику результатів наукових досліджень.

З огляду на те, що результативність роботи значною мірою залежить від підготовки експертних кадрів, велика увага приділяється саме її стану. У науково-дослідних інститутах судових експертиз склалася практика підготовки фахівців у відповідних структурних підрозділах, залежно від досвіду та індивідуальних якостей того, хто навчається, а потім, після складання іспиту щодо присвоєння кваліфікації судового експерта з певного виду експертної спеціальності, робота експерта протягом перших трьох–п'яти років проводиться під контролем керівника підрозділу, провідних і старших наукових співробітників.

Судово-бухгалтерська експертиза, маючи основною метою допомогу суду (слідству) під час вирішення питань, що потребують спеціальних знань у галузі економіки, бухгалтерського і податкового обліку, аналізу та контролю, у сучасних умовах господарювання стає все більш доцільною і необхідною у процесі провадження судочинства. Тому сьогодні існує нагальна потреба висвітлення підходів до формування професії експерта-бухгалтера, принципів удосконалення професійної майстерності, підвищення кваліфікації, обґрунтованості висновків та їх доказового значення.

**Список використаних джерел:** 1. *Інструкція* про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 (із змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. *Отенко В. І.* Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств / В. І. Отенко, В. Д. Понікаров, Т. Н. Серікова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. – 560 с. 3. *Понікаров В. Д.* Судово-економічна експертиза / В. Д. Понікаров. – Х. : Еспада, 2008. – 272 с. 4. *Порядок* атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 р. № 595. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 5. *Про затвердження* Довідника кваліфікаційних характеристик посад працівників науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства юстиції України від 19.04.2012 № 611/5. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 6. *Про затвер-*

дження Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства юстиції України від 03.03.2015 № 301/5. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 7. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 р. № 1666/5. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. 8. Про судову експертизу [Електронний ресурс] : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

УДК 657.1

**О. І. Біленька**, студент

**Н. А. Свелеба**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і фінансів  
Львівський інститут економіки і туризму, м. Львів, Україна

## **АЛЬТЕРНАТИВНІ ВАРІАНТИ «1С: ЗАРПЛАТА І УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ 8» НА РИНКУ АВТОМАТИЗОВАНИХ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ**

*Ключові слова:* заробітна плата, розрахунки з персоналом, конкурентоспроможний аналог, автоматизація, інформаційна система, конфігурація, лідер ринку.

Облік розрахунків підприємств за заробітною платою є напрочуд клопітким процесом, адже через значні обсяги вхідної інформації потребує тривалих розрахункових робіт і вимагає неабиякого терпіння та уважності бухгалтерів, які працюють у цій сфері.

Доцільність автоматизації обліку оплати праці полягає у [1, с. 47]:

- 1) скороченні механічних помилок при підрахунках;
- 2) можливості здійснення автоматизованих перевірок на всіх етапах облікового процесу;
- 3) суттєвому спрощенні роботи бухгалтера;
- 4) пришвидшенні облікового процесу, раціональнішому використанні робочого часу та ін.

Питання автоматизації обліку розрахунків за заробітною платою у своїх наукових працях досліджували такі вчені-економісти: М. М. Бенько, С. М. Бичкова, Г. Н. Ісаєв, В. П. Завгородній, В. Д. Ковальова, Л. О. Терещенко, Е. Л. Шуремов та ін. Проте досі багато суперечливих питань залишається без відповідей, що підтверджує актуальність запропонованої теми і необхідність здійснення подальших досліджень у цьому руслі.

Важливим питанням є вибір раціональної системи автоматизації бухгалтерського обліку. Він повинен ґрунтуватись від таких критеріях [2, с. 347]:

- 1) налагодження системи на специфіку конкретної організації і на зміни в законодавстві України, тобто у мінімально короткий термін без втрат інформаційних даних не тільки перебудувати План рахунків, звітні форми, типові проводки, але і скласти звітність згідно з новими вимогами обліку;
- 2) можливість роботи не тільки в локальних обчислювальних мережах, а й з іншими джерелами бухгалтерської інформації;
- 3) наявність постійної підтримки з боку розробників програмного забезпечення: навчання і консультативного супроводу не тільки на випадок поломок, але і внесення змін.

Лідером на ринку за *кількістю користувачів є конфігурація «1С: Зарплата і Управління Персоналом 8»*, яка забезпечує [3, с. 67]:

- 1) планування потреби у персоналі;
- 2) управління атестацією, навчанням та фінансовою мотивацією працівників;
- 3) ефективне планування зайнятості персоналу;
- 4) ведення обліку кадрів і аналіз кадрового складу;
- 5) ведення штатного розпису підприємства;
- 6) розрахунок заробітної плати персоналу;
- 7) розрахунок регламентованих законодавством податків, утримань із заробітної плати та нарахувань на фонд оплати праці;
- 8) автоматизацію розрахунку нарахувань та утримань за будь-якими алгоритмами;
- 9) відображення нарахованої заробітної плати і податків у складі витрат підприємства;
- 10) управління грошовими розрахунками з персоналом, включаючи депонування;
- 11) проведення розрахунків «заднім» числом;

- 12) формування розрахункових листків будь-якого виду;
- 13) розрахунки як індивідуальних, так і групових нарахувань типу бригадних нарядів;
- 14) формування платіжних відомостей з впорядкуванням інформації за різними критеріями шляхом розподілу її за категоріями, підрозділами та іншими ознаками;
- 15) розрахунок лікарняних листків, відпусток, оплати по середньому заробітку на основі даних за попередні розрахункові періоди та ін.

Сьогодні актуальним питанням є пошук альтернатив «1С», які були б конкурентоспроможними на ринку. Коротко охарактеризуємо основні з них:

1. **Галактика**. Існує на ринку вже 25 років. За цей період завоювала певну нішу у сфері ERP, має гідну кількість клієнтів. Систему не можна коригувати, крім дрібних виправлень інтерфейсу. Всі доробки необхідно замовляти у розробника системи, що в порівнянні з «1С» обходиться дорого і супроводжується значними витратами часу. Інформаційна система доступна для зовнішньої інтеграції за коштами XML, COM, ActiveX, ODBC.

2. **Парус**. Компанія заснована в 1990 році. Зручно для розрахунку заробітної плати в бюджетних установах, медичних та навчальних закладах, розрахунок заробітної плати держслужбовців, працівників силових відомств, спеціалізованого обліку нарахувань / утримань громадян, які відбувають покарання і т. ін. Інформаційну систему мають право допрацьовувати виключно розробники, софт доводиться використовувати «як є», як правило, встановленням у базі даних Oracle, що коштує доволі дорого при використанні ліцензійного програмного забезпечення.

3. **SAP**. Це програма класу ERP, родом з Німеччини. SAP є найперспективнішою заміною «1С». Складається з модулів, які різняться за видами призначення. Є дуже популярною інформаційною системою у світі. В Україні, в основному, впроваджується великими підприємствами. Це зумовлено високою ціною ліцензій і послуг (у 3–10 разів вище, ніж у «1С»). SAP має хорошу репутацію серед ERP. Масштабність рішень також можна віднести до численних плюсів розглянутої програми. Доопрацювання у SAP можливі, але досить трудомісткі. За практикою, те, що в «1С: Зарплата і Управління Персоналом 8» можна доопрацювати за 1-2 години, в SAP займає 1-2 дні. Переважно в SAP нічого не дописують, лише налаштовують.

4. **Microsoft Dynamics Axapta (NAVISION)**. Перша версія Axapta була випущена в 1998 році. Програма як аналог «1С», незважаючи на поширеність у світі, не може похизуватися великою вітчизняною аудиторією. Серед особливостей цього рішення – висока ступінь інтегрованості з продуктами Microsoft – Outlook і Excel тощо. Ліцензії не такі дорогі, як у випадку SAP. Доробки теж достатньо трудомісткі, а фахівців на вітчизняному ринку не так вже й багато.

Технічними можливостями не поступаються програмні продукти «**1С ПРО**» та «**БЕСТ ЗВІТ ПЛЮС**», проте вони недостатньо відомі для завоювання суттєвої ніші користувачів.

Розглянувши лідерів на ринку автоматизованих систем, можна зробити висновок про відсутність гідних аналогів конфігурації «**1С: Зарплата і Управління Персоналом 8**» за співвідношеннями «ціна / якість / масштабність рішень / можливості налаштувань». У вітчизняних альтернатив, як правило, неможливо вносити коректні зміни, а закордонні програми є занадто дорогими.

Тому створення конкурентоспроможного аналога або максимальне вдосконалення існуючих на ринку варіантів є пріоритетним завданням спеціалістів цього профілю та важливою передумовою для розвитку автоматизації процесів обліку заробітної плати та здійснення розрахунків з персоналом.

**Список використаних джерел:** 1. *Івахненко С. В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко. – Житомир : ПП «Рута», 2010. – 432 с. 2. *Дробязко С. І.* Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу / С. І. Дробязко, Т. М. Козир, С. Б. Холод. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 416 с. 3. *Исаев Г. Н.* Информационные системы в экономике : [учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”] / Г. Н. Исаев. – М. : Омега-Л, 2008. – 462 с.

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

**М.О. Борщ**, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## ОСОБЛИВОСТІ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КРАЇНАХ ЄВРОПИ: НІМЕЧЧИНА

*Ключові слова:* інформаційні системи, бухгалтерський облік, програмне забезпечення.

Досить актуальним буде розглянути облік у Німеччині, оскільки країна нині є учасником Європейського Союзу, що означає, що її законодавство кореспондується загальноєвропейськими нормами. У Німеччині веденню бухгалтерського обліку приділяється досить багато уваги.

Порівнявши облік у різних країнах світу, можна зробити висновок, що значною відмінністю обліку в Німеччині є те, що держава не втручається у внутрішні справи організації. Абсолютно весь бухгалтерський облік Німеччини ґрунтується на приписах Торговельного кодексу, Закону про податок з обороту, Закону про прибутковий податок та Закону про податок на корпорації [1].

Будь-яка країна світу намагається досягти якомога більшого науково-технічного прогресу у будь-якій галузі господарювання. Бухгалтерський облік Німеччини не залишився осторонь. Все більше підприємства країни переходять на використання комп'ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку, або звертаються до спеціальних служб, які надають свої спеціалізовані послуги.

Огляд ринку засобів автоматизації бухгалтерської діяльності в Німеччині представлено в таблиці.

Таблиця

*Програмні продукти для ведення бухгалтерського обліку в Німеччині*

Програмне забезпечення	Характеристика
GnuCash Розробник - GnuCash development team	Безкоштовний пакет програмного забезпечення для ведення обліку на підприємстві. У програмі використовується функція подвійного запису, план рахунків може мати ієрархію деталізованих рахунків під ними, що дозволяє групувати рахунки в один головний. Вікно реєстру пристосоване одночасно показувати декілька рахунків. <i>Переваги:</i> Програма є у відкритому доступі, переведена на 21 мову, доступна для таких операційних систем, як Linux, FreeBSD, Solaris, Mac OS, а також для Windows NT (2000 та більш нові). <i>Недоліки:</i> Призначена для приватних осіб і малих підприємств
Lexware Розробник – Haufe-Lexware	Пакет програмного забезпечення, який дозволяє проводити прості бухгалтерські операції: вести облік з касової книги, регулювати потоки документів та передачу податкових декларацій, легко проводити всі розрахунки стосовно заробітної плати. <i>Переваги:</i> Загальний пакет програми складається з багатьох окремих, що дозволяє використовувати лише ті додатки програми, які необхідні на цьому підприємстві. <i>Недоліки:</i> Застосовується тільки на малих підприємствах
Google Spreadsheets Розробник - Google	Безкоштовна програма для створення електронних таблиць. <i>Переваги:</i> Онлайн-доступ до програми у вікні браузера. Можливість відкрити спільний доступ до таблиці. Підтримка багатьох форматів даних (xlsx, csv, html, ods, pdf і txt). Програма може працювати без доступу до Інтернету. <i>Недоліки:</i> Не здатна здійснювати більш складні дії у роботі з таблицями. Поступається можливостями Microsoft Excel

Джерело: розроблено авторами на основі [2; 3].

Отже, система бухгалтерського обліку Німеччини має давні традиції й орієнтована, перш за все, на чітке дотримання норм прийнятого законодавства. Держава створює певні загальноприйняті умови господарювання, які є обов'язковими для всіх суб'єктів господарювання і яких повинні строго дотримуватися. На жаль, спеціалізованих автоматизованих інформаційних систем бухгалтерського обліку, які застосовуються у Німеччині для ведення бухгалтерського обліку, не так вже і багато.

**Список використаних джерел: 1.** *Особливості облікових систем в країнах Європи – Німеччина* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/169->

osoblivost-oblkovix-sistem-v-kranax-vropi-nmechchina.html. 2. *Особенности* бухгалтерского учета в программе GnuCash. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://gnucash.ru/oview-features1.5.html>. 3. *Buchhaltungssoftware im Vergleich: Das bietet Ihnen Lexware* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://shop.lexware.de/buchhaltungssoftware-vergleich>. 4. *Кочерга С. В.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах / С. В. Кочерга, К. А. Пилипенко. – К., 2005. – 216 с.

УДК 658.153.012.7

**А.В.Драбаніч**, канд. екон. наук, доцент

Вінницький фінансово-економічний університет, м. Вінниця, Україна

### **КРЕДИТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ: ПОНЯТТЯ, СУТНІСТЬ**

*Ключові слова:* кредитор, заборгованість, кредитування, власна діяльність, зобов'язання.

Розробляючи стратегію кредитування власного бізнесу, слід виходити з максимізації прибутку, мінімізації затрат та досягнення динамічного розвитку виробництва для утримання конкурентоспроможності. Все це визначає фінансову стійкість підприємства, а тому, використавши власний капітал і прибуток, можна і необхідно залучати позикові кошти кредиторів, враховуючи при цьому вартість позикового капіталу, що дозволяє зберегти на достатньому рівні рентабельність своєї діяльності.

Наші дослідження підтверджують, що жодне підприємство не може обійтися без залучення кредиторської заборгованості, яка завжди з'являється у зв'язку з особливостями діяльності кожного підприємства, включаючи придбання запасів без їх попередньої оплати. Така кредиторська заборгованість здебільшого є неминучою і дозволяє тимчасово використовувати залучені засоби у власному обороті і не має принципового значення, якщо такі платежі підприємство має можливість здійснювати у встановлені терміни.

Слід пам'ятати, що більшість підприємств ніколи не зможе ефективно здійснювати власну діяльність лише за рахунок свого капіталу. Для реального збільшення власних активів і розширення виробництва, а також максимального отримання прибутку від господарювання, підприємству завжди потрібні залучені зі сторони засоби. Тому практично кожне підприємство має кредиторську заборгованість, тобто зобов'язання перед третіми особами за надані ними послуги. Отже, кредиторську заборгованість можна характеризувати як зобов'язання, які являють собою частину боргу, яка призначена для сплати іншим суб'єктам – третім особам. Тобто кредиторська заборгованість виникає тоді, коли є незбіг часу надання послуг (поставки товарів, сплати зарплати співробітникам, виплати кредитного боргу та інше) з фактичною їх оплатою.

Кредиторською заборгованістю (англ. accounts payable) називають заборгованість підприємства перед іншими особами, яку воно зобов'язане погасити в установлені терміни і виникає вона лише тоді, коли дата виконання послуг (робіт, товарів, матеріалів і т. ін.) не відповідає даті їх фактичної оплати. Це певні зобов'язання підприємства, що відображають суму його боргів, що належать до сплати на користь інших підприємств чи осіб. Найбільш поширений вид кредиторської заборгованості – заборгованість перед постачальниками і підрядниками за поставлені матеріально-виробничі запаси, надані послуги і не оплачені в передбачені терміни виконання роботи.

Переваги з кредиторської заборгованості: відтягування терміну виплат заборгованості, не позбавить від неї і тільки погіршить ваше фінансове становище; важливими виплатами є як заборгованості приватним особам (організаціям), так і державним; правильно оформлений кредитний договір – впевненість у законному і чесному співробітництві кредитора і позичальника.

Кредиторська заборгованість виникає тоді, коли дата надходження послуг (робіт, товарів, матеріалів тощо) не збігається з датою їх фактичної оплати. Відповідальність за злісне ухилення від її повернення передбачена законодавством. Вона є довгостроковим зобов'язанням, яке повинне бути сплачене в межах встановленого договором терміну, щоб уникнути дефолту.

Наявність кредиторської заборгованості не є сприятливим фактором для підприємства і суттєво знижує показники під час оцінювання його реального фінансового стану, платоспроможності та ліквідності.

Будь-яке підприємство має певну суму власного майна, але в його складі можна побачити дві різні частини – кредиторська заборгованість і власний капітал.

Наявність необгрунтованої кредиторської заборгованості негативно позначається на ліквідності підприємства і на його платоспроможності. Заборгованість – це гроші, які підприємство заборгувало постачальникам в обмін на товари і послуги, що досить часто надаються у кредит. Такі борги у балансі підприємства відображаються як поточні зобов'язання, а коли рахунки оплачені вони являють собою негативний грошовий потік для підприємства.

**Список використаних джерел:** 1. *Бабаев Ю. А.* Бухгалтерский учет и контроль дебиторской и кредиторской задолженности : учебное пособие / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. – М. : Проспект, 2004. – 424 с. 2. *Бабаев Ю. А.* Бухгалтерский учет и контроль дебиторской и кредиторской задолженности / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. – М. : ТК Велби, Проспект, 2004. – 176 с. 3. *Венгерук Н. П.* Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління кредиторською заборгованістю / Н. П. Венгерук, А. С. Дзюба // 20-річчя аудиту. Досягнення, проблеми та перспективи розвитку. – Сімферополь, 2013. – 221 с. 4. *Галлеев М. Ш.* Дебиторская и кредиторская задолженность: острые вопросы учета и налогообложения / М. Ш. Галлеев. – М. : Вершина, 2006.

УДК 657.421.1

**О. М. Єремян**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту

**О. О. Болєла**, студент

Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна

### **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНИХ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ**

*Ключові слова:* облік, давальницька сировина, замовник, виконавець, позабалансовий облік, готова продукція.

Операції з переробки давальницької сировини в сучасних умовах є поширеними не лише серед виробничих підприємств, будівельних, торговельних організацій, у сільгоспвиробників, а й у сфері зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД). Підприємства-замовники, вступаючи у відносини з приводу переробки давальницької сировини, хочуть отримати максимум прибутку від продажу готової продукції або, як правило, мінімізувати витрати. А власники виробничих ресурсів, за рівних умов, намагаються отримати якомога більшу плату за використання цих ресурсів. За витрачену працю виконавці також намагаються отримати більш високий прибуток.

Питання, пов'язані з операціями з давальницькою сировиною, досліджують багато вітчизняних та іноземних учених. Зокрема, методику бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною розглядали такі науковці, як О. Н. Біліченко, В. Є. Житний, В. О. Іваненко, О. Р. Кіляр, Н. О. Козіцька та ін.

Протягом 1994–2013 років було опубліковано 106 статей, присвячених питанню давальницьких операцій у зовнішньоекономічних відносинах. В опублікованих статтях виділені такі напрямки дослідження: особливості давальницьких операцій з давальницькою сировиною, правове та договірне регулювання переробки давальницької сировини, облікове забезпечення та оподаткування операцій з давальницькою сировиною.

Під терміном «операція з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах» слід розуміти операції з переробки (оброблення, збагачення або використання) давальницької сировини в результаті технологічного процесу зі зміною коду за ТН ЗЕД (незалежно від кількості виконавців), а також етапів (операцій з перероблення цієї сировини) з метою одержання готової продукції за відповідну плату.

Порядок здійснення операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічній діяльності регулюється Митним кодексом України (МКУ) [1] і Податковим кодексом України (ПКУ) [2]. Причому в МКУ і ПКУ використаний різний підхід до визначення толінгових угод.

Операції з давальницькою сировиною у сфері ЗЕД поділяються на дві групи:

1) ввезення сировини – вивезення готової продукції, коли замовником є нерезидент, а виконавцем – резидент;

2) вивезення сировини – ввезення готової продукції, у цій ситуації замовником буде вже резидент, а виконавцем – нерезидент [3].

Розрахунки за послуги, надані підприємством з переробки сировини на давальницьких умовах, можуть здійснюватись:

- грошовими коштами;
- частиною своєї давальницької сировини;
- частиною готової продукції;
- кількома вказаними вище видами оплати одночасно.

Залежно від того, в якій формі проводяться розрахунки між учасниками, порядок відображення операцій з давальницькою сировиною в обліку буде відрізнятися. Вибір варіантів, умови і розмір оплати встановлюються за взаємною домовленістю сторін і вказуються в укладених договорах.

З огляду на зазначене операції з давальницькою сировиною характеризуються такими ознаками:

- наявність двох суб'єктів господарювання: замовника (власник сировини) і виконавця (переробник сировини);
- замовник передає виконавцю сировину для її перероблення і виготовлення певного виду продукції;
- після перероблення виконавець передає готову продукцію замовнику в обумовленій кількості;
- за виконану роботу замовник розраховується з виконавцем у формі та розмірі, передбаченими умовами укладеного договору.

Поміщення товарів у митний режим переробки на митній території здійснюється з умовним повним звільненням від оподаткування митними платежами.

Порядок ввезення іноземної давальницької сировини на територію України відображено на рисунку.

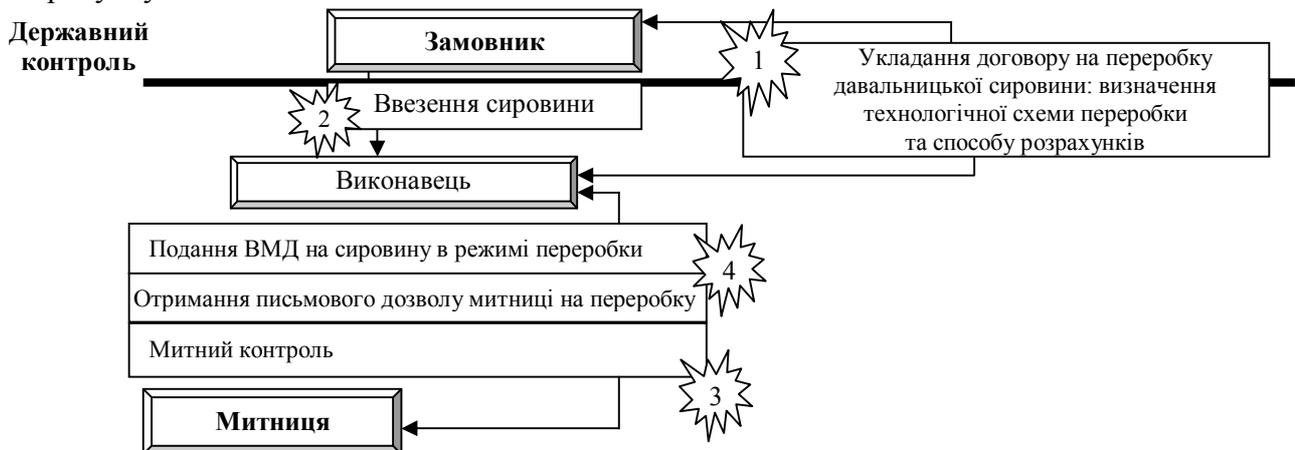


Рис. Порядок ввезення давальницької сировини іноземного замовника на територію України  
Джерело: [3].

Порядок бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною будується на тому, що сировина, передана на перероблення, продовжує залишатися власністю замовника. Виконавець, що не є власником сировини, вартість отриманої давальницької сировини відображає на позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Слід зазначити, що на позабалансовому рахунку обліковують і одержану готову продукцію від її переробки [4].

З огляду на зазначене вважаємо, що для позабалансового рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» необхідно також передбачити такі аналітичні розрізи:

- матеріали, прийняті для переробки;
- матеріали, передані у виробництво;
- готова продукція, вироблена з давальницької сировини;
- супутня продукція, вироблена з давальницької сировини;
- відходи від переробки давальницької сировини.

Виділені напрями аналітичного обліку дозволять одержати більш детальну інформацію про наявність і рух давальницької сировини та продуктів її переробки у виконавця.

Отже, під час дослідження існуючих методик ведення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною доведено, що позабалансовому обліку таких операцій приділено не достатньо уваги як з боку нормативно-правової бази, так і з боку самих бухгалтерів. Для вирішення цих проблем необхідне запровадження додаткових рахунків бухгалтерського обліку, удосконалення існуючих методик та впровадження нових моделей бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною.

**Список використаних джерел:** 1. *Митний* кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. 2. *Податковий* кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. 3. *Матвеева В.* Операції з давальницькою сировиною / В. Матвеева, В. Кузнецов. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Х. : Фактор, 2003. – 160 с. 4. *Короп О.* Працюємо з давалом / О. Короп // Дебет-кредит. – 2009. – № 22. – С. 35–38.

УДК 657.372

**Т. А. Пінчук**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

**Н. О. Кім**, студент

Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна

### **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

*Ключові слова:* облік, доходи, види діяльності, невідповідності, фінансова звітність.

У 2013 році Міністерство фінансів України Наказом від 27.06.2013 р. № 627 затвердило певні значні зміни до нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку. Зміни внесені практично до половини положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також до Планів рахунків та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція № 291) [1]. Зміни торкнулися також обліку доходів і витрат. Головним нововведенням стало скасування обліку доходів і витрат від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Враховуючи відсутність у наукових та спеціалізованих бухгалтерських виданнях публікацій, які б системно висвітлювали внесені зміни, зокрема відносно розподілу доходів між видами діяльності, проведемо таке дослідження самостійно.

Мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО 1) [2].

Підходи до розкриття інформації у формах фінансової звітності наведені у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності (далі – Методрекомендації № 433), які можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності) [3].

НП(С)БО 1 оперує такими визначеннями видів діяльності[2]:

– основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;

– операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;

– фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства;

– інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

НП(С)БО 1 також дає визначення категорії доходів:

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [2].

У п. 3.2 розділу III Методрекомедацій № 433 зазначено, що у звіті про фінансові результати наводяться доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [3].

Самі ж методологічні засади відображення в обліку доходів розкриті в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі – П(С)БО 15) та в інших положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Зокрема, норми П(С)БО 15 не поширюються на доходи, пов'язані з дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі [4]. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції зі спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» (далі – П(С)БО 12) [5].

У свою чергу, П(С)БО 15 класифікує доходи в бухгалтерському обліку за такими групами: дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (два показники: загальний та чистий); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи [4].

Аналіз актуальних змін НП(С)БО 1, П(С)БО 12, П(С)БО 15, Інструкції № 291 та аналіз положень Методрекомедацій № 433 дозволяє дослідити розподіл доходів між видами діяльності.

У таблиці нами узагальнено норми Н(П)СБО 1, П(С)БО 15 та Інструкції № 291 щодо класифікації доходів у бухгалтерському обліку.

Таблиця

*Класифікація доходів у бухгалтерському обліку*

Норми НП(С)БО 1 та Методрекомедацій № 433	Норми П(С)БО 15	Норми Інструкції № 291
Операційна діяльність	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Доходи від реалізації
	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-
	Інші операційні доходи	Інший операційний дохід
Фінансова діяльність	-	Дохід від участі в капіталі
	Фінансові доходи	Інші фінансові доходи
Інвестиційна діяльність	Інші доходи	Інші доходи
Інша діяльність	Інші доходи	Інші доходи

Одним з результатів заставлення є висновок, що класифікація за П(С)БО 15 передбачає доходи від інвестиційної діяльності лише у складі інших доходів.

Виходячи з проведеного дослідження, зробимо висновок, що класифікація доходів у чинних П(С)БО має певні невідповідності. Це пов'язане, в першу чергу, з направленістю НП(С)БО 1 на складання фінансової звітності, а П(С)БО 15 – на загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства. Разом з тим два нормативні документи мають однакове юридичне значення, а тому не повинні мати суперечностей, зокрема, у підході до відображення доходів інвестиційної діяльності. Навпаки, вказані П(С)БО необхідно вважати основою для розробки інших нормативних актів, таких як Інструкція до Плану рахунків та методичні рекомендації, що містять більш деталізовану інформацію.

**Список використаних джерел:** 1. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. *Методичні рекомендації* щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 4. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ І НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

*Ключові слова:* основні засоби, облікова політика, стандарти обліку.

Формування облікової політики вітчизняних підприємств є свідченням лібералізації обліку в умовах ринкової економіки, пов'язаним із поступовим переходом на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Значення розробки облікової політики щодо основних засобів (ОЗ) пояснюється їх роллю у формуванні матеріально-технічної бази виробництва, впливом ефективності використання основних засобів на результати діяльності підприємств, їх фінансовий стан і стабільність функціонування. Наявність у діючих стандартах обліку альтернативних варіантів оцінки і методів обліку ОЗ обумовлюють складність проблеми розроблення їх раціональної облікової політики та вимагають використання професійного судження бухгалтера.

Проблема формування облікової політики основних засобів не є новою для вітчизняної облікової науки. Вагомий внесок в її вирішення зробили такі вітчизняні вчені, як М. І. Бондар, С. Ф. Голов, Л. В. Джулій, М. М. Зюкова, О. І. Кобилянська, О. А. Наумчук, Н. М. Ткаченко та інші. Однак, як свідчить проведене вивчення їхніх праць, серед науковців відсутня єдність щодо визначення сутності та складу елементів облікової політики основних засобів при застосуванні міжнародних і національних стандартів.

Формування облікової політики підприємства є доволі складним процесом, який передбачає врахування впливу численних зовнішніх та внутрішніх факторів, застосування професійного судження бухгалтера, його вміння чітко виділити особливості діяльності підприємства та прогнозувати наслідки практичного застосування облікової політики з погляду впливу на показники фінансової звітності підприємства. Зважаючи на це під час розроблення облікової політики загалом, і в тому числі щодо основних засобів, слід встановити правила, що дозволить забезпечити її якість:

1. Імперативні норми у складі облікової політики ОЗ відображати не доцільно, адже ці питання чітко врегульовані П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» і не залежать від рішення керівника підприємства.

2. Необхідно формувати облікову політику основних засобів з тих питань, за якими відсутнє нормативне вирішення, що дозволить врахувати специфіку діяльності підприємства у частині складу основних засобів, їх фізичного і морального зносу.

3. Слід врахувати вимоги Податкового кодексу України щодо оцінки та обліку основних засобів у частині обов'язкового вибору методу амортизації та мінімального строку експлуатації окремих груп основних засобів, що забезпечить гармонізацію фінансового та податкового обліку.

4. Незважаючи на те, що кінцевою метою облікової політики є забезпечення складання та надання обґрунтованої фінансової звітності, особливої уваги заслуговує її здатність забезпечити всю виробничу систему підприємства необхідною управлінською інформацією [1, с. 215]. Тому під час формування облікової політики слід врахувати потреби управління основними засобами стосовно більш деталізованої інформації щодо їх наявності, вікового складу, технічного стану, ефективності використання.

На нашу думку, врахування цих правил дозволить врегулювати основні організаційно-технічні і методологічні засади обліку основних засобів без непотрібного дублювання положень нормативних документів, з одного боку, та розкрити інформацію у тривимірній площині – для потреб фінансового, управлінського і податкового обліку, з іншого боку.

Вивчення фахової літератури дозволило систематизувати підходи науковців щодо складу елементів облікової політики основних засобів. До них відносять: виділення об'єкта основних засобів; порядок визначення ліквідаційної вартості ОЗ; методи нарахування амортизації основних засобів; порядок встановлення строку корисного використання (експлуатації) ос-

новних засобів; механізм переоцінки основних засобів, у т. ч. визначення порогу суттєвості; вартісна межа віднесення об'єктів до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; умови збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів за рахунок витрат на капітальний ремонт; класифікація основних засобів для цілей управлінського обліку (в основному в контексті інвестиційної діяльності); порядок розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками (учасниками) при їх виході із товариства; періодичність зарахування сум дооцінки ОЗ до нерозподіленого прибутку.

На нашу думку, крім загальноновизнаних зовнішніх і внутрішніх факторів, на зміст облікової політики підприємства в цілому вагомий вплив спричиняють статус стандартів обліку (міжнародні або національні), які використовує підприємство, та ступінь його самостійності (юридична особа, відокремлений структурний підрозділ корпорації, філія та ін.). Використання міжнародних стандартів фінансової звітності докорінно змінює функціональне призначення облікової політики, яке сформоване у вітчизняній науковій школі обліку. На відміну від більш розширеного її тлумачення як конституції обліку підприємства [2, с. 6–10], інструменту ідеології економіки підприємства [3, с. 6], облікові політики в розумінні міжнародних стандартів – це, насамперед, політики розкриття інформації щодо об'єктів обліку у фінансовій звітності. Зважаючи на це, в обліковій політиці основних засобів підприємства, складеній відповідно до МСФЗ, не розглядаються організаційно-технічні її аспекти в розрізі фінансового, управлінського і податкового обліку.

За наявності на підприємстві складної організаційної структури, розроблена облікова політика поширюється на всі структурні підрозділи, що забезпечує єдність підходів щодо відображення в обліку і розкриття у звітності інформації про основні засоби. За наявності значної кількості відокремлених структурних підрозділів важливим є організація руху облікової інформації. Зважаючи на закріплення за структурними підрозділами в основному тільки процедур первинного і поточного етапу облікового процесу, виникає необхідність у розробленні графіків передачі документації в головний офіс та форматів внутрішніх звітів для своєчасного складання консолідованої звітності. Наведені обставини обумовлюють необхідність регулювання організаційно-технічних аспектів обліку основних засобів на основі розробки внутрішніх регламентів підприємств.

Отже, зміст та склад елементів облікової політики основних засобів найбільшою мірою залежить від статусу стандартів, за якими складається звітність підприємства. При вітчизняному тлумаченні змісту облікової політики та використанні національних стандартів обліку в обліковій політиці розкривають ключові аспекти методики, організації і техніку обліку ОЗ для задоволення потреб інтегрованої системи обліку. Використання міжнародних стандартів для великих підприємств актуалізує проблему внутрішньої регламентації обліку основних засобів на основі розроблення Положення про організацію обліку.

**Список використаних джерел:** 1. Сидоренко І. В. Облікова політика в системі бухгалтерського обліку вітчизняних підприємств / І. В. Сидоренко, А. О. Сопільник // Вісник Донбаської державної машинобудівної академії. – 2010. – № 4 (21). – С. 214–220. 2. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : навч. посіб. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 141 с. 3. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / Павло Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.

УДК 657.474

**Т. М. Чебан**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту

**Т. З. Зіняк**, студент

Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна

## **ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ КОМПЛЕКСНИХ ВИРОБНИЦТВ**

*Ключові слова:* методика обліку витрат, калькулювання собівартості, комплексні виробництва.

В умовах нестабільності економіки країни зростає ризик прийняття неефективних управлінських рішень у господарській діяльності. Одним із шляхів мінімізації цього ризику є підвищення рівня обґрунтованості управлінських рішень, що потребує формування їх якісного

обліково-аналітичного забезпечення. В цьому контексті особливої актуальності набувають проблеми вдосконалення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що обумовлено їх складністю, значущістю витрат як основного фактору впливу на формування фінансових результатів підприємств, критерію вибору альтернативних управлінських рішень, індикатора ефективності використання ресурсів і якості менеджменту.

Ретроспективний аналіз теоретико-методичного забезпечення облікової практики дозволяє констатувати той факт, що основні проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції досліджували вітчизняні і зарубіжні науковці: Ф. Ф. Бугинець, Б. І. Валуєв, М. Д. Врублевський, І. М. Вигівська, С. Ф. Голов, К. Друрі, Т. П. Карпова, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар та ін. Віддаючи належне науковому доробку провідних учених, варто зазначити, що окремі аспекти цієї проблеми, зокрема методика бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств із комплексним виробничим процесом, потребують подальшого дослідження.

Важливим елементом методології обліку взагалі і зокрема в контексті теми дослідження є методи обліку витрат і калькулювання собівартості. Як свідчить вивчення літератури і досі не сформований єдиний підхід щодо вирішення таких проблемних питань: визначення сутності поняття «метод обліку витрат і калькулювання собівартості»; тотожності чи відмінності методів обліку і методів калькулювання; складу та ознак класифікації цих методів; встановлення переліку, визначення сутності і галузі використання способів розрахунку собівартості продукції. Не розглядаючи детально аргументацію науковців, визначимо власний підхід щодо вирішення цих питань: метод обліку виробничих витрат і метод калькулювання собівартості не є синонімічними категоріями. Методи обліку призначенні для визначення локалізації виробничих витрат за об'єктами обліку (місцями їх виникнення), організації аналітичного обліку витрат. Методи калькулювання визначають групування виробничих витрат за об'єктами калькулювання, які на практиці найчастіше не збігаються з об'єктами обліку витрат. Для доповнення методів калькулювання застосовують способи калькулювання (калькуляційні інструменти, технічні прийоми розрахунку собівартості продукції), які залежать від галузевих особливостей технології виробництва, наявності відходів, чисельності та можливостей чіткого поділу продукції на основну та побічну й інших чинників.

Дослідження сутності основних методів обліку витрат і калькулювання собівартості дозволяє зробити такі висновки: ідеального методу обліку витрат не існує, кожен з них має свої переваги та недоліки, прихильників та критиків у наукових колах, їх множина обумовлена різноманіттям виробничих та організаційних факторів, а ускладнення практичних потреб управління доводить необхідність пошуку шляхів їх удосконалення.

Найбільш складним і тому дискусійним питанням методики обліку виробничих витрат є порядок розподілу непрямих витрат. Вивчення дисертаційних досліджень та численних наукових публікацій з цієї проблеми доводить, що незважаючи на значний науковий доробок та різноманітні підходи до розподілу непрямих витрат, бракує комплексного погляду щодо їх систематизації. Зважаючи на це, пропонуємо групувати методи розподілу непрямих виробничих витрат виходячи із послідовності етапів їх формування, розподілу та включення до собівартості окремих видів продукції, що забезпечить комплексність їх розгляду та логічної послідовності використання.

Вивчення існуючих способів калькулювання собівартості продукції дозволило сформулювати такі висновки: це питання в економічній літературі є недостатньо опрацьованим, що пояснюється несправедливим зниженням інтересу науковців до методичних основ калькулювання; відсутні дослідження щодо систематизації способів і прийомів калькулювання та обґрунтування галузі їх використання. Зважаючи на це, нами ідентифіковані основні способи калькулювання: прямого розрахунку, послідовного додавання витрат, вилучення витрат на побічну продукцію, коефіцієнтний (пропорційний), комбінований та запропонована їх систематизація залежно від типу технологічного процесу виробництва продукції: із послідовною, паралельною та комплексною обробкою сировини.

Для підприємств із комплексним виробничим процесом специфічною і складною проблемою є обґрунтування вибору методу розподілу спільних витрат на виробництво декількох

видів продукції. Можливі шляхи вирішення проблеми представлені у поодиноких працях вітчизняних та зарубіжних авторів (К. Друрі, Н. С. Белінська, С. Іваніна, Л. М. Шик). У сучасній зарубіжній практиці управлінського обліку використовують наступні методи розподілу спільних витрат: метод вартості продажів (Sales Value Allocation Method), чистої вартості реалізації (Net Realizable Value Allocation Method), валового прибутку (Gross Profit Allocation Method). У вітчизняній теорії управлінського обліку на їх основі розроблені такі методи: натуральних одиниць; вартості реалізації; чистої вартості можливої реалізації та постійної частки прибутку. Детальне опрацювання їх сутності свідчить, що загальним недоліком розглянутих методів, крім методу натуральних одиниць, є використання як бази розподілу ретроспективних даних, які не враховують зміни цін реалізації, і відповідно валового прибутку та рівня прибутковості виробів. Тому вважаємо найбільш доцільним підхід, запропонований К. Друрі: до точки розподілу комплексні виробничі витрати повинні відноситися тільки на основну продукцію, після точки розподілу комплексні витрати розподіляють на основні види продукції, а додаткові витрати, які можна ідентифікувати як витрати на виробництво побічної продукції, слід включати до її собівартості [1]. Вважаємо за необхідне доповнити цю пропозицію: при розподілі витрат між видами основної продукції доцільно врахувати ступінь їх доходності та можливість отримання економічних вигід від реалізації [2].

Отже, при формуванні методики обліку витрат і калькулювання собівартості в комплексних виробництвах необхідно на основі вивчення технології й організації виробничого процесу обрати найбільш адаптований метод обліку витрат, а для обґрунтування методу розподілу спільних витрат – встановити кількість точок розподілу, склад основної і побічної продукції та особливості формування виробничих витрат за центрами відповідальності на випуск основної і побічної продукції. Запропонований підхід дозволить забезпечити надійну інформаційну основу калькулювання собівартості продукції, підвищити якість обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо оптимізації виробничих витрат підприємства.

**Список використаних джерел:** 1. Друри К. Управленческий и производственный учет: вводный курс : учеб. для студ. вузов, обучающихся по специальностям экономики и упр. / Колин Друри. – М. : ЮНИТИ, 2005. – 721 с. 2. Шик Л. М. Особливості оцінки собівартості продукції у комплексному виробництві / Л. М. Шик // Вісник Запорізького національного університету. – 2009. – № 1 (4). – С. 112–116.

УДК 657

**Т. В. Юрченко**, аспірант

**В. В. Мельничук**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

### **КЛАСИФІКАЦІЯ ЗЕМЕЛЬ ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Ключові слова:* земля, класифікаційна ознака, класифікація земель.

У законодавчих та нормативно-правових актах передбачено класифікацію земель лише за цільовим призначенням. Однак така класифікаційна ознака не враховує потреб бухгалтерського обліку, а отже, перешкоджає достовірному відображенню операцій з використання земель на рахунках бухгалтерського обліку. Тому виникає необхідність уточнення класифікаційних ознак для того, щоб користувачі оперували повною, правдивою інформацією про стан, якість, вартісну оцінку земель.

Питаннями класифікації земель займаються Ф. Ф. Бутинець, В. М. Жук, О. Ф. Ярмолук [3], М. Ф. Огійчук, В. В. Ільчак [1], Т. В. Машкова [2], А. В. Пантюхова.

Не заперечуючи важливості напрацювань науковців, слід зазначити, що питання класифікації земель розглядалося в науковій літературі, проте без урахування цілей ведення бухгалтерського обліку. Тобто питання класифікації земель є відкритим та потребує подальшого дослідження з можливим розробленням різноманітних класифікаційних ознак.

Метою цієї статті є дослідження основних підходів щодо класифікації земель, що дозволить користувачам на основі цієї інформації приймати раціональні рішення щодо ефективного використання земель.

Земля відіграє специфічну роль у суспільстві, у виробництві матеріальних благ, виступаючи головним засобом виробництва в сільському та лісовому господарствах. Однією з умов ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств є їх забезпеченість землею, оскільки саме земля є основою, тією рушійною силою, завдяки якій здійснюється сільськогосподарське виробництво. Зважаючи на факт, що діяльність сільськогосподарських підприємств неможлива без землі, доречно опрацювати на предмет уточнення класифікацію земель через виокремлення певних класифікаційних ознак.

Варто звернути увагу, що класифікація земель – це умовне розбиття земель на окремі види, на основі притаманних їм ознак з метою їх упорядкування та систематизації.

У працях науковців є достатня кількість класифікаційних ознак, за якими виділяють ті чи інші землі. Так, Т. В. Машкова виділяє такі класифікаційні ознаки: якісні параметри, ступінь використання в господарській діяльності, ступінь використання в обробітку, користування та власність [2]. В. В. Ільчак класифікує всі землі за функціональним призначенням, походженням, власністю, галуззю використання, правом приватизації [1]. О. Ф. Ярмолюк виокремлює такі класифікаційні ознаки: за суб'єктами прав власності, за ознакою користування та власності, за ступенем використання в господарській діяльності, за галузевою ознакою, за ознакою участі в іпотечному кредитуванні [3].

Так, на підставі опрацювання наявних підходів пропонуємо такі класифікаційні ознаки та різновиди земель:

1. Функціональне призначення: виробничі (залучені до процесу виробництва); невиробничі (не беруть участь у процесі виробництва та призначені для цілей невиробничого споживання); землі, передані в оренду; землі, передані під заставу.

2. Суб'єкт прав власності: земельні ділянки державної власності; земельні ділянки комунальної власності; земельні ділянки у власності юридичних осіб; земельні ділянки у власності фізичних осіб.

3. Юридичний статус: земельні ділянки на правах власності; земельні ділянки на правах постійного користування; земельні ділянки на правах оренди; земельні ділянки на правах земельного сервітуту, земельні ділянки на правах емфітевзису, земельні ділянки на правах суверфіцію.

4. Цільове призначення: сільськогосподарські землі, промислові, природно-заповідного фонду, оздоровчо-рекреаційного фонду, лісового призначення, водного фонду.

5. Ступінь використання в господарській діяльності: діючі (використовуються на підприємстві); не діючі (не використовуються); у запасі (не введенні в експлуатацію та певний час не використовуються).

Запропонована класифікація є передумовою для вдосконалення організації та методики аналітичного та синтетичного обліку та дозволяє отримувати інформацію за напрямками використання земель у процесі діяльності для прийняття ефективних управлінських рішень та забезпечення інформаційних потреб користувачів. Також вона забезпечує аналіз структури землі та дозволяє оцінювати рівень її використання в розрізах, що відповідають потребам управлінського обліку.

**Список використаних джерел:** 1. *Ільчак О. В.* Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Ільчак Ольга Вікторівна. – К., 2016. – 234 с. 2. *Машкова Т. В.* Обліково-інформаційне відображення якісних параметрів сільськогосподарських угідь : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Машкова Тетяна Володимирівна. – К., 2016. – 225 с. 3. *Ярмолюк О. Ф.* Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Ярмолюк Олена Феліксівна. – К., 2009. – 165 с.

**В. В. Ясишена**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

**Ю. В. Западнюк**, студент

Вінницький навчально-науковий інститут економіки ТНЕУ, м. Вінниця, Україна

## **АДАПТАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ ЗВІТНОСТІ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

*Ключові слова:* адаптація, звітність, МСФЗ, П(С)БО.

Глобалізація світових економічних ринків, динамічна зміна податкового законодавства, поглиблення інтеграції у світову економіку, широкомасштабний розвиток підприємництва, банківських та інших фінансових установ поставили на сьогодні особливо важливим питання про входження нашої країни до європейського та світового економічного простору.

Як відомо, Україна вже давно прагне стати членом Європейського Союзу, але процес набуття статусу країни-члену Євросоюзу вимагає перегляду всього чинного законодавства, удосконалення системи обліку та звітності. У зв'язку з цим 18 березня 2004 року було затверджено Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу». Цим Законом було визначено обов'язковість безпосереднього застосування підприємствами Міжнародних стандартів фінансової звітності. Перехід на МСФЗ надасть українським підприємствам можливість залучення інвесторів, доступ до ринку міжнародних капіталів, а сформована звітність відрізнятиметься інформативністю та прозорістю для користувачів [1].

Метою цієї роботи є висвітлення питань щодо адаптації українських підприємств до міжнародних стандартів, їх проблеми та перспективи прийняття.

На шляху свого розвитку Україна все ж зробила перші кроки до переходу на МСФЗ у 1998 році, коли Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. З 1997 р. переклад на українську мову і публікацію здійснює за ліцензійною угодою Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Також було прийнято відповідні нормативні документи, які не тільки регламентують застосування міжнародних стандартів фінансової звітності та обліку, але й включають певні роз'яснення для компаній контролюючих і координуючих органів та аудиторських фірм. Найбільш вагомим питанням була розробка та застосування такої методології бухгалтерського обліку і звітності, яка відповідає міжнародним стандартам, адже саме вони носять рекомендаційний характер ведення бухгалтерського обліку. Саме тому з 2012 року публічні акціонерні товариства, банківські установи, страхові компанії, а також компанії, які займаються видами діяльності, затвердженими Кабінетом Міністрів України, зобов'язані складати й опубліковувати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Суб'єктам господарювання, які не входять до вищезазначеного списку, надали право самостійно приймати рішення про використання МСФЗ для складання звітності [2].

Нині міжнародні стандарти обов'язкові для всіх суб'єктів господарської діяльності – у 91 країні світу, для частини суб'єктів – у 6 країнах, дозволені до застосування поряд з національними стандартами – у 26 країнах. Також у більшості країн звітність відповідно до МСФЗ зобов'язані готувати публічні компанії, цінні папери яких обертаються на відкритих торгах. Також необхідно звернути велику увагу на проблеми, які можуть виникнути у переході на МСФЗ, адже цей процес є доволі складним та трудомістким. Тому ці труднощі можна вирішити таким чином: навчанням працюючого персоналу; написанням чітких облікових політик, що дасть змогу підвищити дисциплінованість співробітників у процесі ведення бухгалтерського обліку, а також тісна співпраця з Міжнародною федерацією бухгалтерів та РМСБО, де на сьогодні втілюються проекти з розроблення достовірного й однозначного перекладу міжнародних стандартів, що базуватимуться на єдиному термінологічному словнику та спеціальному програмному забезпеченні. На рівні суб'єкта господарювання проблему адаптації фінансової звітності до МСФЗ можна вирішити через залучення спеціалізованих аудиторських чи консалтингових фірм; працевлаштування персоналу з відповідними знаннями, кваліфікацією чи сертифікатами; проведення додаткового навчання для вже працюю-

чих спеціалістів підприємства. Також великих зусиль необхідно докласти для подолання мовного бар'єра, оскільки офіційна мова МСФЗ – англійська, а це значно ускладнює роботу з нововведеннями у стандартах і своєчасністю їх застосування. Суттєвих труднощів під час складання звітності за міжнародними стандартами можуть також зазнати ті підприємства, які автоматизували процес ведення обліку та складання звітності, оскільки форми і структура фінансових звітів можуть не збігатися [3].

Звичайно, що зміни несуть певні труднощі, які необхідно поступово вирішувати, але не можливо не врахувати тих переваг, які здобуде наша держава у разі переходу на міжнародні стандарти, а саме:

- забезпечення порівнянності показників звітності з іншими суб'єктами господарювання, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на міжнародні ринки;
- забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- полегшення процесу прийняття управлінських рішень інвесторами та кредиторами, завдяки підвищенню інформативності фінансової звітності;
- можливість перевірки звітності світовими аудиторами;
- використання МСФЗ дозволяє значно скоротити час і ресурси, необхідні для розробки нових національних правил формування звітності, адже такі стандарти закріплюють досить тривалий досвід ведення обліку і звітності в умовах ринкової економіки.

Міністерство фінансів України регулярно вносить зміни до Національних стандартів, наближаючи їх до міжнародних, і таким чином скорочує різницю між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою світовою практикою, тому впровадження МСФЗ в Україні – лише питання часу.

Отже, МСФЗ – це нова фінансова мова, якою спілкуються провідні компанії світу. Саме знання цієї мови допоможе Україні активніше брати участь у процесах інтеграції та глобалізації і дозволить наблизитися до могутніх світових фінансових інституцій. Запровадження Міжнародних стандартів дасть змогу розширити експортні можливості України завдяки залученню іноземних інвесторів, що приведе до зниження безробіття, росту економіки, та активного розвитку українських підприємств. Для успішного впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності необхідно, у першу чергу, реалізувати такі, найбільш важливі пункти: внести належні зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; призначити відповідальних за адаптацію і впровадження міжнародних стандартів; розробити та адаптувати нормативно-правову базу бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні до законодавства ЄС та МСФЗ; наблизити національні стандарти бухгалтерського обліку до міжнародних; визначити перелік суб'єктів, які зобов'язані надавати звітність за МСФЗ; спланувати заходи з перепідготовки та навчання спеціалістів з МСФЗ у системі вищої освіти; створити фактичний механізм контролю за дотриманням принципів та вимог МСФЗ [4].

**Список використаних джерел:** 1. *Карпузова Т. В.* Необхідність переходу України на міжнародні стандарти фінансової звітності / Т. В. Карпузова // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 20.9. – С. 176–179. 2. *Перехід українських компаній на МСФЗ без труднощів [Електронний ресурс] // EBS. Unleashing corporate dynamism.* – Режим доступу : <http://www.ebskiev.com>. 3. *Трачова Д. М.* Перехід на міжнародні стандарти обліку та звітності: проблеми на перспективі / Д. М. Трачова, Л. А. Сахно // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2012. – № 2 (18), т. 6. – С. 270–276. 4. *Циган Р. М.* Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Р. М. Циган, І. В. Кашуба // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1 (47). – С. 145–147.

**Н. Ю. Дедюхіна**, студентка

**О. В. Полякова**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДОХОДУ ВІД ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

*Ключові слова:* облік, дохід, звичайна діяльність, операційна діяльність, інша діяльність, інвестиційна діяльність.

Доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників) [1].

Під звичайною діяльністю мають на увазі будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Звичайна діяльність, у свою чергу, поділяється на операційну та іншу (фінансову й інвестиційну).

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Виходячи з визначення операційної діяльності, можна сказати, що саме доходи від цієї діяльності становлять основну питому вагу в складі доходів більшості сфер виробництва.

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Витрати, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут та ін.

Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, оперативну оренду активів, отримання доходів або понесення втрат від курсової різниці, створення резервів сумнівних боргів, отримання грантів і субсидій, уцінку запасів, здійснення досліджень та розробок, отримання або сплату санкцій за господарськими договорами тощо.

Інша діяльність підприємства розділяється на інвестиційну і фінансову.

Інвестиційною діяльністю вважають придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства [3].

У наш час бажання підприємств максимізувати власний дохід та недосконалість чинного законодавства створюють умови для здійснення порушень у веденні обліку доходів.

У сучасних економічних умовах підприємства відображають витрати більш у повному обсязі, ніж доходи. З доходів підприємства можливе зниження суми виручки від реалізації продукції і, як результат, зниження бази оподаткування підприємств ПДВ, а це у свою чергу призводить до тінізації економіки. Саме тому проблема повноти та своєчасності відображення доходів є основною проблемою обліку доходів підприємств.

Також у наш час існує проблема рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його доходів чинному законодавству. На сьогодні відповідальність за діяльність підприємства лежить на його власниках, тому на кожному підприємстві повинен бути належний рівень відповідальності за правильність відображення у фінансовій звітності доходу. Крім цього, має існувати певний рівень контролю за здійсненням вищезазначених операцій, що дозволить уникнути порушень [2].

Також існує проблема, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами.

До проблем обліку також належить проблема встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їх ролі в зростанні поточних доходів підприємства [4].

Отже, можна зробити висновок, що чинна система обліку доходів є недосконалою і потребує змін. Пріоритетними напрямками для цього є: внесення поправок до нормативно-правової бази, впровадження новітніх технологій, співробітництво в галузі бухгалтерського обліку.

**Список використаних джерел:** 1. *Гура І. О.* Облік видів економічної діяльності [Електронний ресурс] : навч. посіб. / І. О. Гура. – К. : Знання, 2004. – 541 с. – Режим доступу : <http://library.if.ua/book/2/198.html>. 2. *Маренич Т. Г.* Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах України / Т. Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 12–13. 3. *Режим доступу* : [buklib.net/books/22848](http://buklib.net/books/22848). 4. *Швець В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

УДК 657

**Я. І. Расулова**, студент

**О. М. Клименко**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

*Ключові слова:* облік, товарно-матеріальні цінності, документування, автоматизація.

Товарно-матеріальні цінності (ТМЦ) - це сукупність предметів праці, призначених для оброблення, перероблення або використання у промисловому виробництві, будівництві, сільському господарстві, а також засоби праці, які за чинним законодавством включаються до складу оборотних засобів як малоцінні та швидкозношувальні предмети (МШП) або як товари для продажу [1]. За допомогою аудиту обліку товарно-матеріальних цінностей підприємство отримує інформацію про прийом матеріальних запасів за кількісною та якісною ознакою; збереження одержаних запасів на складах і у коморах; норми витрат на виробництво; псування товарно-матеріальних цінностей; дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Нині на підприємствах величезне значення надається питанням автоматизації рішень завдань з обліку, контролю, аналізу та аудиту матеріально-виробничих запасів. Це пояснюється складністю та трудомісткістю здійснення обліку ТМЦ. З метою раціональної організації обліку та контролю за використанням товарно-матеріальних запасів на підприємстві необхідно розробити напрямки вдосконалення обліку, ними можуть бути:

1. Створення графіків документообігу з обліку запасів і доведення до виконавців їх функцій під час створення і перевірки первинного документа; видача розпорядчої документації особам, що відповідають за здійснення тієї або іншої господарської операції; контроль з боку працівників бухгалтерії за правильністю оформлення первинної документації з обліку виробничих запасів (включення в обов'язок бухгалтера, що робить обробку документа, цієї функції через посадові інструкції та встановлення відповідальності за її недотримання).

2. Удосконалення процесу документування.

Тобто значно поліпшити організацію обліку виробничих запасів можна, якщо ширше використовувати накопичувальні документи (лімітно-забірні картки, відомості тощо), картки складського обліку як витратний документ щодо відпущених матеріалів (бездокументальну систему оформлення витрат матеріалів) [3]. Доцільною також є розроблення єдиної форми документа (на відпущення матеріалу), призначеної для машинного оброблення. У цей документ варто включити всі об'єкти основного та допоміжного виробництва під відповідними кодами, які б указували напрям використання матеріальних ресурсів – основні вироби, запасні частини, товари народного споживання, разові замовлення, ремонтно-експлуатаційні потреби.

3. Мінімізація ймовірності псування матеріалів на складі.

Дотримання умов зберігання матеріалів. Для цього потрібно дотримуватися правил пожежної безпеки, виключити зберігання на відкритому повітрі. Необхідно мінімізувати втрати запасів у результаті крадіжок, зловживань, псування, непродуктивного витрачання, для цього потрібно правильно організувати охорону складських приміщень.

4. Стеження за ретельним і своєчасним проведенням інвентаризацій, контрольних та вибіркового перевірок.

5. Раціональне використання матеріалів.

Керівництво повинно після кожної проведеної інвентаризації визначити, які ресурси і в яких кількостях необхідні для успішного функціонування організації і поліпшення її роботи. Адже нестача матеріалів порушує режим роботи підприємства, у той час як надлишок уповільнює оборотність оборотних коштів, збільшує витрати на зберігання, завантажує складські приміщення.

6. Комп'ютеризація обліку на місцях складського господарства з встановленням локальної системи мережі.

Нині відсутність комп'ютеризованого обліку руху товарно-матеріальних цінностей від дозволу до відпуску й отримання займає значну частину робочого часу від керівника до конкретної особи, яка випускає продукцію. Комп'ютеризація обліку приведе до скорочення робочого часу працівників обліку та матеріально-відповідальної особи з ведення складського обліку.

7. Автоматизація обліку товарно-матеріальних запасів.

Для здійснення безперервного технологічного процесу виробництва, підприємства повинні створити відповідні запаси матеріалів, напівфабрикатів, палива тощо на складі. На сьогодні існує багато програмних продуктів для ведення обліку. Серед яких: «1С: Підприємство», «АБ Офіс 2000», «Акцент», «Бест-Про», «РС-Фінанси», «Свод», «Універсал», «Парус», «Фінанси без проблем», «М.Е.Дос». Введення таких програм на підприємствах дозволить забезпечити суворий порядок приймання, зберігання і збуту сировини, матеріалів, комплектуючих виробів і т. ін.; спростити оформлення операцій прийняття і збуту товарно-матеріальних цінностей.; бухгалтеру отримати значення будь-якого необхідного показника з інформаційної бази за необхідний проміжок часу, що істотно підвищить рівень управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Таким чином, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів вітчизняними підприємствами приведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності, дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль за наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також досягти їх економії.

**Список використаної літератури:** 1. Давидов Г. М. Аудит [Електронний ресурс] : навч. посіб. / Г. М. Давидов. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, КОО, 2011. – 363 с. – Режим доступу : <http://buklib.net/books/35634/>. 2. Навроцький С. А. Автоматизація обліку в малих сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] / С. А. Навроцький, С. І. М'яка // Наукові праці ПДАА. – Режим доступу : <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2010/01/159.pdf>. 3. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

УДК 657.01

**Л. Т. Богуцька**, канд. екон. наук, старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

## **СИСТЕМА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ: ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ ТА ЗАВДАННЯ ВПРОВАДЖЕННЯ**

**Ключові слова:** стратегічний облік, стратегічний управлінський облік, завдання стратегічного управлінського обліку.

У процесі провадження господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності важливим є забезпечення їх стратегічної стійкості на ринку, що зумовлює побудову та функціонування «нової підсистеми» – стратегічного управлінського обліку. Розвиток стратегічного управлінського обліку зумовлений взаємопов'язаними тенденціями, що діють у сучасному ринковому середовищі: конкуренція між суб'єктами економічних відносин та глобалізація економічних процесів.

Поняття «стратегічний управлінський облік» не є широко вживаним в економічних колах нашої країни. Його лише починають використовувати економісти-науковці, а для практиків це

поки що незвідана грань обліку. Факт появи такого поняття пов'язують із зародженням на початку 70-х років ХХ ст. такої дисципліни, як стратегічний менеджмент, та виходом у світ книги Боба Райана (1998) «Стратегический учет для руководителя». Виникнення потреби у стратегічному обліку на підприємствах бізнесу є закономірним явищем, як реакція на потреби часу.

Вже в 60–70-і роки ХХ ст. у США та розвинених європейських країнах швидко відбувається процес інтеграції методів обліку, аналізу, нормування, планування і контролю в єдину систему отримання даних, їх обробки, трансформації і подання для управління з метою прийняття рішень.

Ця система названа стратегічним обліком та орієнтується не тільки на досягнення оперативної мети (наприклад, отримання прибутку), але й на глобальні стратегічні завдання, що означає подальший рівень поглиблення облікової системи згідно із сучасним баченням ролі та значення інформаційних ресурсів для прогнозування явищ і процесів [3, с. 137–139].

Можна сказати, що вирішальний вплив на процес зміни системи обліку має розвиток менеджменту. Три рівні менеджменту – операційний, тактичний і стратегічний – чітко визначені в кінці ХХ століття і саме вони вимагають нових підходів до формування та інтерпретації інформаційних ресурсів. У розвитку бухгалтерського обліку настав момент, коли наявна система неспроможна задовольнити інформацією потреби користувачів.

Орієнтації на інформацію про минулі події господарського життя сьогодні недостатньо, а тому виникла необхідність диференціювати інформацію на три підсистеми обліку – управлінський, що обслуговує менеджерів операційного рівня (майстрів, механіків, енергетиків, економістів цеху тощо), фінансовий, що узагальнює дані для складання звітності відповідно до стандартів обліку, які використовують менеджери тактичного рівня (адміністративний персонал підприємства), і стратегічний на основі планування, обліку, аналізу інформації, які використовують для стратегічного менеджменту [3, с. 100].

Крім того, «розвиток ринкових відносин у нашій країні розширює сферу облікової діяльності, веде до перехрещення традиційного фінансового обліку з такими науками, як планування, бюджетування, прогнозування, ціноутворення, аналіз та контроль» [3, с. 186]. За таких умов бухгалтер перестає бути фіксатором здійснених подій, а стає активним учасником системи менеджменту на підприємстві: аналітиком, дослідником, прогнозистом, контролером, управлінцем тощо. «Бухгалтер стає не лише фінансовим радником, а й бере участь у формуванні управлінської політики, значну частину робочого часу приділяє прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю в забезпеченні системи управління необхідною інформацією» [3, с. 136]. Але «треба мати на увазі, що до цього часу стратегічне управління розроблено як концепція, що може бути реалізована на практиці в різних варіантах, але інформаційна база, на жаль, не конкретизована» [1, с. 216].

На практиці стратегічний управлінський облік покликаний пов'язувати процес стратегічного управління з обліковим процесом, тому що має з ним ті ж самі об'єкти (фінансові та виробничі ресурси, фінансово-господарські процеси і результати діяльності), що складають у сукупності фінансово-виробничу діяльність.

Також варто зазначити, що зростають вимоги до інформаційного забезпечення стратегічного управлінського обліку, зокрема:

- 1) можливість однозначно і конкретно оцінити рівень виконання управлінських рішень (які переваги і загрози стратегії, на якому етапі виконання стратегії знаходиться підприємство);
- 2) швидка передача даних з бухгалтерії в службу менеджменту (і менеджерам, відповідальним за прийняття стратегічних і тактичних рішень);
- 3) об'єктивність, своєчасність і легкість розрахунку;
- 4) доступна і зрозуміла форма звітності, що надається управлінському персоналу.

Основними завданнями впровадження системи стратегічного управлінського обліку на вітчизняних підприємствах є:

- проведення стратегічного планування з метою висловлення стратегічних завдань;
- визначення вузьких і пошук слабких місць управлінських рішень;
- визначення основних підконтрольних показників відповідно до стратегічних цілей;

– економічний аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища, в т. ч. стратегічної позиції підприємства на ринку, диференціації продукції підприємства, результативності діяльності центрів відповідальності;

– забезпечення взаємозв'язку між стратегічною й оперативною діяльністю підприємства тощо;

– створення умов та забезпечення зацікавлених користувачів достатньою інформацією для проведення найбільш об'єктивного аналізу ефективності діяльності підприємства і всіх його структурних підрозділів;

– визначення критичних показників та планів дій при конкретних показниках, а також визначення відповідності організаційної структури компанії потребам організації системи стратегічного управлінського обліку;

– формування особливо важливої, у т. ч. конфіденційної стратегічної інформації для прийняття конкретних управлінських рішень менеджерами верхнього рівня управління підприємством;

– контроль за ступенем досягнення поставлених стратегічних цілей і завдань підприємства;

– порівняння планових і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин і наслідків цих відхилень;

– проведення аналізу ефективності діяльності компанії та впливу відхилень на виконання стратегічних планів.

Отже, крім традиційних завдань, цілями організації стратегічного управлінського обліку є забезпечення можливості оцінки та аналізу зовнішнього соціально-економічного середовища; адаптація організаційної структури бухгалтерського апарату до організаційної структури системи управління; встановлення організаційних засад системи бухгалтерського обліку відповідно до стратегічних цілей розвитку суб'єкта господарювання.

**Список використаних джерел:** 1. Криштопа І. І. Стратегічний облік як перспективний напрям розвитку бухгалтерського обліку / І. І. Криштопа // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2011. – № 8 (29), ч. 3. – С. 214–220. 2. Кувалдина Т. Б. Сущность, содержание и задачи стратегического учета [Электронный ресурс] / Т. Б. Кувалдина. – Режим доступа : <http://www.lib.csu.ru/vch/088/015.pdf>. 3. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : [монографія] / А. В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303с.

УДК 657.1

**А. В. Змиевский**, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета  
УО «Белорусский торгово-экономический университет», г. Гомель, Республика Беларусь

### **ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

**Ключевые слова:** организация, учет, учетная политика, нормативные документы.

Проблемы организации бухгалтерского учета в Республике Беларусь начали активно обсуждаться в самом конце 90-х годов XX века. Построение рыночной экономики потребовало существенных изменений в методологии бухгалтерского учета. Так, в отношении бухгалтерского учета государство стало устанавливать лишь общий порядок его ведения, обеспечивая всем предприятиям равные условия на рынке. Вопросы же, связанные с конкретными условиями бухгалтерского учета, были переданы непосредственно организациям. В результате сложилась противоречивая ситуация. С одной стороны, организации заинтересованы в раскрытии высококачественной информации о своей деятельности, с другой стороны, большинство коммерческих предприятий практически не имеют возможности формировать документированную систематизированную информацию об объектах бухгалтерского учета.

К наиболее значимым факторам организации бухгалтерского учета относят следующие:

1) внешние факторы организации бухгалтерского учета:

- требования законодательно-нормативных документов к организации бухгалтерского учета, к порядку ведения бухгалтерского учета активов, капитала и обязательств, а также к составлению финансовой отчетности;

- информационные потребности внешних пользователей;
- 2) внутренние факторы организации бухгалтерского учета:
  - миссия бухгалтерского учета на предприятии;
  - требования руководства и финансовой службы к структуре и содержанию бухгалтерской информации;
  - экономическая целесообразность затрат на подготовку и представление бухгалтерской информации пользователям.

Исходя из положений Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», законодательно установлено четкое регулирование ведения бухгалтерского учета на предприятии. Установлено требование наличия бухгалтерии в одной из перечисленных в законе форм. Кроме этого, предъявляются требования к лицам, претендующим на должность главного бухгалтера, а также к порядку разрешения разногласий с директором по поводу информации, предоставляемой в регистрах бухгалтерского учета, о достоверности движения денежных средств и финансового результата на отчетную дату.

Принципы и правила формирования бухгалтерской информации приведены в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Следует сказать, что они носят рекомендательный характер, допуская вариантность в выборе оценок и способов учета. Планом счетов регламентируется порядок ведения бухгалтерского учета активов, собственного капитала и обязательств.

Рассмотрим элементы, составляющие основу рациональной организации учетной работы на предприятии.

Положение о бухгалтерии. К сожалению, в настоящее время отсутствуют нормативные документы, которые бы четко определяли требования к организации бухгалтерской службы в организации. Отдельные положения прописаны в законе «О бухгалтерском учете и отчетности», но их явно недостаточно для создания бухгалтерской службы. Поэтому каждому субъекту хозяйствования необходимо создать внутренний нормативный документ, определяющий следующие основные элементы:

- миссия бухгалтерского учета на предприятии;
- структура главной бухгалтерии и подчиненность ее руководству организации;
- функции и порядок взаимодействия бухгалтерской службы и других подразделений организации;
- должностные обязанности бухгалтеров и главных бухгалтеров;
- внутренний распорядок и ответственность работников бухгалтерии и др.

Положение имеет существенное значение для организаций, так как устанавливает порядок работы бухгалтерской службы в конкретных рабочих условиях организации и обуславливает ее ответственность за информационное обеспечение отдельных подразделений организации. В результате эффективно работающая бухгалтерия позволяет высшему и среднему менеджменту оперировать качественной информацией и принимать действенные управленческие решения.

Учетная политика предприятия. Потребность в учетной политике появилась с внедрением в Республике Беларусь нового режима регулирования бухгалтерского учета, основанного на опыте экономически развитых стран. Она регулируется Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 декабря 2013 г., № 80. Учетная политика формируется главным бухгалтером. В приказе руководителя об утверждении учетной политики должны быть зафиксированы следующие моменты:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, необходимый для ведения бухгалтерского учета организации;
- формы регистров и первичных документов бухгалтерского учета;
- способы проведения инвентаризации;
- порядок оценки активов и обязательств;
- правила проведения документооборота;
- способы контроля операций хозяйствующего субъекта и др.

Стоит отметить, что при формировании бухгалтерской информации и отражении ее в отчетности необходимо учитывать действие бухгалтерских рисков, соответствующих конкретным условиям бизнеса.

Перечень параметров учетной политики не является строго определенным, что дает возможность организации определять ее состав и структуру в соответствии с требованиями, делающие её полезной и достоверной для внешних и внутренних пользователей.

Система внутреннего контроля. Она является формой обратной связи и предусматривает качественную работу организации в системе непрерывной деятельности.

В дальнейшем для совершенствования организации бухгалтерского учета в Республике Беларусь предлагается субъектам хозяйствования разрабатывать внутренние документы, включающие учетную политику организации в целях налогового учета, учетную политику организации в целях управленческого учета и положение о системе внутреннего контроля организации. Эти документы должны разрабатываться в зависимости от цели предприятия, характера действия, масштабов бизнеса, наличия конкретных объектов учета и т. д.

Построение рыночной экономики привело к изменению роли бухгалтерского учета в общественной жизни. В результате бухгалтерская информация стала влиять на информационную и экономическую безопасность как самого предприятия, так и пользователей его информации в масштабах всего общества. Для эффективного внедрения в практическую деятельность бухгалтеров современных методов организации бухгалтерского учета необходимо коренное переосмысление традиционной методологии ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

*УДК 657.1*

**О. Г. Озерова**, викладач обліково-аналітичних дисциплін циклової комісії «Управління та адміністрування»

ДВНЗ «Київський коледж будівництва, архітектури та дизайну», м. Київ, Україна

### **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ЗА НЕЗАРЕЄСТРОВАНИМИ ПОДАТКОВИМИ НАКЛАДНИМИ**

*Ключові слова:* облік, податковий кредит, податок на додану вартість, Єдиний реєстр податкових накладних, податкова накладна, витрати, первісна вартість.

У процесі господарської діяльності суб'єкти господарювання – платники податку на додану вартість (далі – ПДВ) при придбанні товарів та послуг, у тому числі необоротних активів, нараховують податковий кредит з ПДВ лише у випадку оформлення податкової накладної, яка зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних або митної декларації (далі – ЄРПН) [1]. Неврегульованим та суперечливим виглядає порядок відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій щодо нарахування ПДВ за незареєстрованими податковими накладними, за якими минув граничний термін реєстрації у ЄРПН, визначений Податковим кодексом України, що свідчить про актуальність цього дослідження.

Раціональним виглядає введення до Плану рахунків бухгалтерського обліку субрахунку 645 «Податковий кредит непідтверджений» або робочого плану рахунків бухгалтерського обліку рахунку аналітичного обліку до субрахунку 644 «Податковий кредит», який би використовувався для обліку ПДВ за не отриманими та незареєстрованими податковими накладними.

Згідно з Податковим кодексом України суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, зазначені у податковій накладній, зареєстрованих у ЄРПН із порушенням терміну реєстрації, відносять до податкового кредиту за період, в якому зареєстровано податкову накладну в ЄРПН, але не пізніше ніж через 365 календарних днів із дати складання податкової накладної [1]. Водночас, Державна фіскальна служба України (далі – ДФС) у Листі [2] висловлює думку щодо терміну реєстрації податкової накладної в термін 180 календарних днів, що впливатиме на період відображення операцій в обліку та звітності, а отже, порушення принципів бухгалтерського обліку та звітності (обачність, повне висвітлення тощо). При цьому слід акцентувати увагу на тому, що листи ДФС не є нормативно-правовими актами, а мають лише інформаційний характер.

Інструкцією з бухгалтерського обліку ПДВ передбачено включення після закінчення граничного терміну реєстрації податкової накладної суми ПДВ до складу інших витрат операційної діяльності (рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності») [3]. Нормативно-правовим актом передбачена така методологія записів, у тому числі і щодо непідтвердженого податкового кредиту з ПДВ відносно операцій придбання необоротних активів, що суперечить нормам положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адже операції з необоротними активами пов'язані з іншою звичайною діяльністю підприємства.

Також вищезазначена норма має колізію з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [4] та [5], якими передбачено включення суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству до первісної вартості активів. Передбачена фіскальними органами методика бухгалтерського обліку може мати місце відносно запасів, які будуть використані протягом 365 календарних днів з дати придбання та включені до складу собівартості продукції (робіт, послуг). Якщо ж орієнтуватись на норми положень (стандартів) бухгалтерського обліку, то слід збільшити первісну вартість активів через коригування сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)», що негативно вплине на дотримання вимог облікової політики підприємства в частині оцінки запасів.

Суперечливою є вимога Інструкції [3] щодо обліку ПДВ при придбанні необоротних активів, оскільки витрати, пов'язані з їх використанням, не є операційною діяльністю підприємства. У випадку надання пріоритету нормам Інструкції логічно запропонувати механізм обліку непідтвердженого ПДВ через збільшення інших витрат (рахунок 977 «Інші витрати звичайної діяльності»). Включення непідтвердженого податкового кредиту з ПДВ до складу первісної вартості необоротних активів відповідатиме вимогами [4], але призведе до необхідності коригування суми амортизаційних відрахувань, а у випадку виробничих необоротних активів і до зміни виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Порядок відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ за незареєстрованими в ЄРПН податковими накладними наведено в таблиці.

Таблиця

*Облік податкового кредиту з ПДВ за незареєстрованими в ЄРПН податковими накладними*

№ з/п	Зміст господарської операції	Варіант обліку згідно Інструкції [3]		Варіант обліку згідно Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [4; 5]		Альтернативний варіант обліку (запропоновано автором)	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	Придбано основні засоби та введено в експлуатацію	152 10	631 152	152 10	631 152	152 10	631 152
2.	Нарахований податковий кредит з ПДВ за незареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	644/ непідтв.	631	644/ непідтв.	631	644/ непідтв. (645)	631
3.	Визнано суму ПДВ за незареєстрованою в ЄРПН податковою накладною	949	644/ непідтв.	10	644/ непідтв.	977	644/ непідтв. (645)
4.	Донараховано амортизацію основних засобів за минулий рік	-	-	44	131	-	-
5.	Донараховано амортизацію основних засобів за звітний рік	-	-	23,91,92	131	-	-

Отже, вибір порядку відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ за незареєстрованими в ЄРПН податковими накладними повинен базуватись на професійному судженні бухгалтера, постійній роботі з контрагентами, яка полягає у контролі актуальності статусу платника ПДВ, державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності тощо.

**Список використаних джерел:** 1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. Лист ГУ ДФС у м. Києві від 16.02.2016 р. №3786/10/26-15-11-01-18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kyiv.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/66794.html>.

3. *Інструкція з бухгалтерського обліку ПДВ* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. №141. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.  
4. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.  
5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

УДК 657.246

**О.М. Ворона**, бухгалтер

ТОВ «Чернігівські інсталяційні системи», м. Чернігів, Україна

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ІЗ РОЗРАХУНКОВО-КАСОВОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ БАНКУ**

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, розрахунково-касове обслуговування, виписка банку, бухгалтерська довідка, первинний документ.

Для здійснення підприємницької діяльності суб'єкти господарювання укладають договори із банками, які передбачають користування послугами із розрахунково-касового обслуговування. Ці послуги безпосередньо пов'язані з: відкриттям (веденням) поточних рахунків; здійсненням банком за дорученням підприємства розрахунково-касових операцій, що, у свою чергу, зумовлює виникнення витрат періоду, які мають доцільним чином ідентифікуватися в бухгалтерському обліку підприємства. Але нині відсутні методичні рекомендації або інше нормативне підґрунтя, яке б визначало правові засади та порядок відображення витрат із розрахунково-касового обслуговування в обліку підприємства.

На практиці суб'єкти підприємницької діяльності для відображення витрат із розрахунково-касового обслуговування застосовують **банківські документи**: платіжні доручення, банківські виписки, повідомлення банків тощо. На наш погляд, це не є доречним, оскільки банківські документи фіксують факт перерахування або отримання коштів. У нашому випадку здійснюється оплата за надані послуги, які повинні бути зафіксованими в бухгалтерському обліку **окремим документом**, наприклад, якщо розглядаються послуги із:

- операційної оренди легкового автомобіля, то витрати в обліку підприємства оформляються актом наданих послуг із операційної оренди легкового автомобіля;
- утримання будинків та прибудинкових територій – рахунок за відповідний місяць;
- маркетингових досліджень – акт приймання-передачі маркетингових послуг.

Тобто перерахунок грошових коштів банку за послуги із розрахунково-касового обслуговування не є єдиною підставою для визнання витрат в обліку. Необхідно виділити окремий первинний документ, який характеризуватиме особливості та доцільність понесення витрат із розрахунково-касового обслуговування. Найбільш доречним документом слугуватиме **бухгалтерська довідка**, яка має бути розробленою бухгалтером та затвердженою на основі наказу про документообіг в обліковій політиці підприємства.

Законодавцем регламентовано, що у підприємства не тільки повинні бути наявні всі первинні документи, але й належним чином оформлені. Загалом, ч. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV [1] та п. 2.4 Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 року № 88 [2] передбачені **обов'язкові реквізити**, які надають документу статус «**первинного**» – такого, який фіксує факт господарського життя.

Розглянемо типову ситуацію щодо операцій із розрахунково-касового обслуговування підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та запропонуємо приклад бухгалтерської довідки, яка надаватиме відомості про понесені підприємством витрати.

**Ситуація.** ТОВ «Еверест» користується послугами із розрахунково-касового обслуговування поточних рахунків, які здійснює ПАТ «Приватбанк». Ці відносини на юридичному рівні оформлені Договором розрахунково-касового обслуговування від 01.02.2016 року № 1. Відпо-

відно до цього Договору ТОВ «Еверест» має в кінці кожного кварталу сплачувати 3,5 тис. грн за послуги банківського обслуговування.

Розглянемо запропоновану ситуацію за допомогою бухгалтерських проводок в обліку ПАТ «Еверест» (табл.).

Таблиця

*Облік розрахунково-касового обслуговування банку на ТОВ «Еверест»*

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн	Первинний документ
Перераховано кошти за послуги із розрахунково-касового обслуговування	377	311	3 500,00	Платіжне доручення
Відображено суму витрат за отримані послуги	92	377	3 500,00	Бухгалтерська довідка
В кінці періоду адміністративні витрати списані на витрати операційної діяльності	791	92	3 500,00	-

Джерело: узагальнено автором.

Перейдемо до заповнення бухгалтерської довідки, на підставі якої будуть ідентифіковані витрати із розрахунково-касового обслуговування банку (рис.).

<b>Бухгалтерська довідка № 1 від 31.03.2016 р.</b>			
<b>місце складання:</b> ТОВ «Еверест»			
Відповідно до укладеного Договору розрахунково-касового обслуговування від 01.02.2016 року № 1 ТОВ «Еверест» протягом 1 кварталу 2016 року користувалося послугами із розрахунково-касового обслуговування ПАТ «Приватбанк». Протягом 1 кварталу 2016 року ПАТ «Приватбанк» на вимогу ТОВ «Еверест» перераховано кошти на суму 28,5 млн грн та отримано коштів – на суму 34,1 млн грн.			
Згідно з Договором розрахунково-касового обслуговування від 01.02.2016 року № 1 ТОВ «Еверест» щоквартально за надані послуги має сплачувати фіксовану суму грошових коштів у розмірі 3500 грн на користь ПАТ «Приватбанк».			
В обліку здійснений такий запис: Д-т 92 К-т 377 3500 грн.			
Цією бухгалтерською довідкою підтверджені бухгалтерські витрати на загальну суму 3500 гривень.			
Виконав:	<u>головний бухгалтер</u> (посада)	<u>Ворона</u> (підпис)	<u>Ворона О. М.</u> (П.І.П)

*Рис. Приклад бухгалтерської довідки ТОВ «Еверест»*

Джерело: розроблено автором.

Отже, підводячи підсумки проведеного дослідження, варто зазначити таке:

1. Послуги із розрахунково-касового обслуговування банку є малодослідженими та нормативно-нерегульованими, що дозволяє обліковцям здійснювати їх відображення у системі бухгалтерського обліку різносторонньо й не завжди дотримуючись загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

2. Формування витрат із розрахунково-касового обслуговування на основі банківських документів є методично не правильно, оскільки банківські документи фіксують факт надходження та перерахування безготівкових коштів.

3. Витрати із розрахунково-касового обслуговування мають бути зафіксовані на основі бухгалтерської довідки, яка має бути належним чином заповненою – містити обов'язкові реквізити та повністю характеризувати зміст операції.

**Список використаних джерел:** 1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>. 2. *Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.

**А. В. Битківська**, аспірант кафедри аудиту

Науковий керівник: **О. А. Петрик**, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

## **ОБЛІКОВІ НАСЛІДКИ ПРОЦЕДУРИ САНАЦІЇ БОРЖНИКА ДО ПОРУШЕННЯ ПРОВАДЖЕННЯ У СПРАВІ ПРО БАНКРУТСТВО**

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, санація, поворотна фінансова допомога.

З метою відновлення платоспроможності підприємства-боржника безпосередньо до порушення провадження у справі про банкрутство відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14.05.1992 р. № 2343-ХІІ (надалі – Закон № 2343-ХІІ) [7] здійснюється процедура санації (надалі – досудова санація). Заходи, що застосовуються до фінансово неспроможного підприємства в межах цієї процедури, як і в межах будь-якої з процедур відновлення платоспроможності та банкрутства, мають відповідні облікові наслідки.

У межах досудових заходів щодо запобігання банкрутству підприємства його засновниками (учасниками, акціонерами), власниками майна (органом, уповноваженим управляти майном), кредиторами та іншими особами може бути надана фінансова допомога.

У свою чергу, надання фінансової допомоги боржнику є важливим аспектом досудової санації, який потребує відображення в бухгалтерському обліку.

Податковим кодексом України (надалі – ПКУ) [3] визначено, що фінансова допомога може бути надана на поворотній та безповоротній основі. При цьому потрібно зауважити, що відповідно до виду фінансової допомоги відрізняється й порядок її облікового відображення.

Однак Законом № 2343-ХІІ [7] можливість надання безповоротної фінансової допомоги в межах процедури досудової санації виключена, оскільки ч. 4 ст. 5 цього нормативно-правового акта прямо визначено, що у випадку отримання боржником фінансової допомоги він бере на себе відповідні зобов'язання перед особами, які надали таку допомогу. Зазначену норму логічно трактувати як вимогу надання у процедурі досудової санації лише поворотної фінансової допомоги, бухгалтерський облік якої і доцільно розглянути.

Поворотною фінансовою допомогою (надалі – ПФД) ПКУ [3] визначена сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення.

Враховуючи критерії визнання доходів та витрат, визначених п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» [5] та п. 5 П(С)БО 16 «Витрати» [6], можливо стверджувати, що в бухгалтерському обліку підприємства боржника при отриманні ПФД доходи та витрати не визнаються, але виникають зобов'язання перед вищеперерахованими особами. У свою чергу, П(С)БО 11 «Зобов'язання» (п. 6) [4] встановлено поділ зобов'язань з метою бухгалтерського обліку та виокремлено серед інших довгострокові та короткострокові зобов'язання.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [1] для відображення ПФД передбачено рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання». Своєю чергою, якщо ПФД надано за умов її погашення боржником протягом 12 місяців з дати балансу, її доцільно відобразити на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» або на рахунку 607 «Інші короткострокові позики», який, незважаючи на відсутність у Плані рахунків, може використовуватись відповідно до Методичних рекомендацій № 18-424 [2]. Суми одержаних ПФД відображаються за Кт цих рахунків, повернення допомоги боржником – за Дт. За Дт рахунку 55 також відображається переведення зобов'язання до короткострокових, рахунків 685, 607 – переведення короткострокової ПФД у розряд довгострокових зобов'язань у разі відстрочення терміну її повернення. Бухгалтерські проведення за операціями отримання та повернення фінансової допомоги підприємством-боржником наведені у таблиці.

## Облікове відображення операцій з поворотною фінансовою допомогою

Зміст операції	Бухгалтерське проведення	
	Дт	Кт
Отримання короткострокової ПФД	301 (311)	685 (607)
Повернення короткострокової ПФД	685 (607)	301 (311)
Переведення короткострокової ПФД у розряд довгострокових зобов'язань у разі відстрочення терміну її повернення	685 (607)	55
Отримання довгострокової ПФД	301 (311)	55
Повернення довгострокової ПФД	55	301 (311)
Переведення частини заборгованості за довгостроковим зобов'язанням з відшкодування ПФД до складу поточних зобов'язань	55	611
Повернення частини заборгованості за довгостроковим зобов'язанням з відшкодування ПФД, переведеної до складу поточних зобов'язань	611	301 (311)

Таким чином, було розглянуто облікові наслідки процедури досудової санації у частині отримання ПФД. Однак у межах досудової санації відповідно до плану досудової санації можуть здійснюватися й інші заходи відновлення платоспроможності боржника та запобігання його банкрутству, наслідки яких також мають бути відображені в бухгалтерському обліку. Серед таких заходів, наприклад, реструктуризація підприємства, ліквідація дебіторської заборгованості, відчуження майна та погашення зобов'язань боржника через заміщення активів, збільшення статутного капіталу боржника в розмірі встановленому планом санації, продаж частини майна боржника або як цілісного майнового комплексу на аукціоні тощо. Перераховані заходи можливо охарактеризувати як такі, що нечасто зустрічаються у звичайній діяльності підприємства та нехарактерні для неї, тому їх відображення в бухгалтерському обліку фінансово неспроможного підприємства може викликати деякі труднощі. Отже, враховуючи специфіку ситуації, в якій опиняється підприємство-боржник, варто зазначити, що детального дослідження потребує питання облікових наслідків не лише отримання ПФД у процедурі досудової санації, але й інших заходів відновлення платоспроможності та запобігання банкрутству підприємств.

**Список використаних джерел:** 1. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. 2. *Методичні рекомендації* з перенесення сальдо рахунків і субрахунків попереднього Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій на рахунки і субрахунки Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, від 04.02.2000 р. № 18-424. 3. *Податковий кодекс* України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 4. *Положення (стандарт)* бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>. 5. *Положення (стандарт)* бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. 6. *Положення (стандарт)* бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 7. *Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом* [Електронний ресурс] : Закон України від 14.05.1992 р. № 2343-XII. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.

**Т. В. Карлова**, магістр кафедри міжнародного фінансів, обліку та оподаткування  
Науковий керівник: **П. Й. Атамас**, канд. екон. наук, професор, професор кафедри міжнародних фінансів, обліку та оподаткування  
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, м. Дніпропетровськ, Україна

## **ПЕРСПЕКТИВИ ПЕРЕХОДУ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ**

*Ключові слова:* облік, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

Україна – європейська держава. Вона повинна жити не лише в мирі та злагоді, але й тісно співпрацювати в усіх сферах, у тому числі й економіці, насамперед з європейськими державами. Прагнучи до «загальноєвропейського дому», країни, що увійшли до нього, створювали його за допомогою скрупульозного аналізу, зводячи всі сфери життєдіяльності людини до єдиних норм, стандартів, Україна повинна визнати ці «правила гри».

З розвитком міжнародної торгівлі, появою багатонаціональних компаній і глобалізацією ринку капіталу, виникла потреба в гармонізації фінансової звітності компаній різних країн. Тому було необхідно, щоб всі компанії незалежно від національної належності однаково формували та розкривали: поточний фінансовий стан (баланс); фінансові результати (звіт про прибутки та витрати); динаміку фінансового стану (звіт про рух капіталу і грошових коштів). Така стандартизація сприяє підвищенню ефективності світового ринку, зниженню витрат на фінансування діяльності компаній на зовнішніх ринках, спрощенню процесу розміщення акцій та випуску боргових зобов'язань.

Необхідність переходу національної системи обліку на міжнародні стандарти визначається тим, що сучасні економічні реформи призвели до переходу України на ринкову економіку. На цьому етапі Україна поступово інтегрується в європейський економічний простір, відбувається розширення вертикальних та горизонтальних господарських зв'язків, що призводить до самостійності суб'єктів господарювання, яким для прийняття рішень необхідна якісна інформація, що повно та вірогідно відображає усі економічні процеси. Перехід на міжнародні стандарти також обумовлений тим, що стара бухгалтерська звітність вже не відповідає вимогам сьогодення, тому що не відображає реального стану підприємства, простежується стійка тенденція щодо збільшення кількості підприємств, що займаються міжнародним бізнесом, а вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, а також перехід до західної практики ведення бухгалтерського обліку. Також нині існує потреба в іноземних інвестиціях [1].

Загалом міжнародні стандарти фінансової звітності є ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання, а також достовірно визнає доходи та витрати, оцінку активів та зобов'язань. Міжнародні стандарти фінансової звітності дозволяють об'єктивно розкривати і фінансові ризики, що існують у суб'єктів господарювання, а також дозволяють порівнювати результати діяльності з метою забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу[2].

Позитивними сторонами переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності є:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується завдяки дотриманню правил складання, а також численним поясненням до звітності [3].

Бухгалтерський облік – це мова бізнесу. І дуже важливо, щоб цю мову зрозуміли бізнесмени різних країн. Сьогодні у світі існують різноманітні системи бухгалтерського обліку, але Україна повинна обрати свій шлях економічного розвитку.

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з міжнародними стандартами, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України [3].

Для нормального функціонування в будь-якій структурі ринкової економіки необхідно, щоб учасники, приймаючи рішення, мали правдиву й об'єктивну інформацію про майно, грошовий та фінансовий стан, результати роботи (прибуток, дохід або збитки), а також про систему їх формування. Таку інформацію надає система обліку. Але для того, щоб ця інформація була зрозумілою не лише тій людині, яка її збрала, а й іншим: потенційним інвесторам та податковим органам. Для цього використовуються стандарти бухгалтерського обліку, а оскільки, як вже зазначалося, Україна виходить на світовий ринок, то вона буде мати відносини з закордонними інвесторами та партнерами, а отже, є необхідність у тому, щоб вони теж могли «прочитати» цю інформацію, ось чому є важливим впровадження МСФО.

**Список використаних джерел:** 1. Макарова Є. І. Проблеми переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс] / Є. І. Макарова. – Режим доступу : <http://repository.hneu.edu.ua>. 2. Колісник В. Ю. Зіставлення міжнародних та вітчизняних принципів складання фінансової звітності [Електронний ресурс] / В. Ю. Колісник. – Режим доступу : <http://repository.hneu.edu.ua>. 3. Циган Р. М. Перспективи переходу України до Міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс] / Р. М. Циган, І. В.Кашуба. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/2156/1/29.pdf>.

УДК 657

**В. С. Сорока**, магістр

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ОСНОВНІ ЕТАПИ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ЯК ОБ'ЄКТА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, управлінські рішення, звітність, організація бухгалтерського обліку, обліковий процес, етапи.

На сучасному етапі розвитку економіки підприємства працюють на умовах комерційного розрахунку, маючи прагнення уникнути збитковості. Прибутковість, у свою чергу, залежить від великої кількості факторів, зокрема, від правильності та обґрунтованості управлінських рішень, які приймаються на основі систематизованої та узагальненої інформації про діяльність підприємства. Це можливо завдяки організації всієї економічної інформації на підприємстві та повноти інформації, що міститься в бухгалтерському обліку та звітності.

Дослідженню проблем організації обліку та, безпосередньо, облікового процесу присвячена значна кількість досліджень науковців, серед яких: В. С. Лень, Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин, Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, С. А. Кузнецова та інші. Разом з тим поглибленого вивчення потребують питання удосконалення організації облікового процесу з урахуванням викликів сьогодення. Вищезазначене обумовлює актуальність роботи і визначає мету дослідження – вивчення основних аспектів процесу організації обліку на підприємстві, теоретичних та методичних напрацювань науковців щодо розробки раціональної організації обліку.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Організація цього процесу відноситься до компетенції власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й установчих документів.

Організація бухгалтерського обліку — це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального інформаційного забезпечення облікового процесу [5]. Організаційна культура головного бухгалтера також відіграє одну з ключових ролей у забезпеченні раціональної організації обліку [1].

Провідне місце в організації бухгалтерського обліку посідає саме обліковий процес, що є об'єктом організації бухгалтерського обліку та складається з трьох послідовних етапів: первинного, поточного та підсумкового обліку. На етапі первинного обліку здійснюється первинне спостереження та сприйняття господарського факту (явища або процесу), вимірювання в натуральному та вартісному вираженні, фіксування в носіях облікової інформації — документах. Поточний облік характеризується як процес облікової реєстрації господарських операцій на бухгалтерських рахунках та в облікових регістрах. Операціями поточного обліку є реєстрація (запис), арифметичні дії, угруповання і перегруповання даних. Заключний, а саме підсумковий облік має на меті узагальнення даних поточного обліку, формування підсумкових показників, складання звітних форм [3; 4; 7].

Основні елементи будь-якої системи становлять її механізм, систему у статичності (структура, кадри, техніка) і динамічності (процеси, які відбуваються у системі). Упорядкуванням усіх елементів системи бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності характеризується їх організація у широкому розумінні. Така організація полягає в цілеспрямованому впорядкуванні й удосконаленні механізму, структури й процесів бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності як певних сукупностей. Упорядкування частини вузлів (елементів) системи характеризує організацію у вузькому розумінні (як обліковий процес) [2].

Бухгалтерський облік є складовою частиною управлінської системи, яка у свою чергу належить до системи економічної інформації. Для раціональної організації системи бухгалтерського обліку необхідно з'ясувати: по-перше, структуру, особливості технології та організацію виробництва; по-друге, характер і обсяг інформації, необхідної користувачам; по-третє, законодавчі та нормативно-правові акти, що регламентують питання ведення обліку та складання звітності.

З метою більш ефективного здійснення облікового процесу та виконання облікових функцій, обліковим персоналом (виконавцями) повинні бути забезпечені такі умови:

- організаційні – розроблення посадових інструкцій, норм праці облікових працівників та інших організаційних документів;
- інформаційні – отримання належної, своєчасної, правдивої інформацією з усіх підрозділів підприємства;
- технічні – належне обладнання робочих місць (автоматизація РМБ);
- методичні – забезпечення нормативно-правовими та методичними актами, щодо регламентації процесу ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- соціальні – підвищення ефективності роботи облікових працівників завдяки мотивації;
- ергономічні – створення сприятливих умов праці бухгалтерії.

Отже, зважаючи на системну сторону поняття «організація обліку», під час формування процесу організації обліку необхідно враховувати максимально велику кількість факторів, а саме: організаційно-правову форму; галузева належність; нормативно-правові акти; особливості діяльності підприємства (наприклад, наявність експорту) та інше. Процес такого формування має бути послідовним, логічним, що дозволить працівникам бухгалтерії надати управлінцям всіх рівнів точну та достовірну інформацію. Результатом отримання такої інформації є зважене управлінське рішення.

**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 Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 5–6 листопада 2014 р.). – Чернігів : ЧНТУ, 2014. – С. 114–

116. **2. Гнатишин Л. Б.** Організація обліку : навч. посіб. / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин ; М-во освіти і науки України. – Львів : Магнолія-2006, 2014. – 431 с. **3. Карпушенко М. Ю.** Організація обліку : навч. посіб. для студ. екон. спец., які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит» / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с. **4. Ловінська Л. Г.** Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К., 2009. – 237 с. **5. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / за ред. В. С. Леня.** – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. **6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV.** – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. **7. Садовська І. Б.** Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарник, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

УДК 657

**С. І. Дика**, студент

Науковий керівник: **О. М. Андрієнко**, старший викладач ННІ «Обліку, аналізу та аудиту»  
Університет ДФС України, м. Ірпінь, Україна

### **МІЖНАРОДНИЙ РОЗВИТОК ОБЛІКУ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ІНТЕГРАЦІЇ**

***Ключові слова:** бухгалтерський облік, інтеграція, реформування, міжнародні стандарти фінансової звітності, інституційні агенти, інтеграційні процеси.*

Сучасна трансформація вітчизняної економіки, спрямована на розвиток ринкових відносин та інтеграцію у світове співтовариство, визначає принципово нові завдання щодо підвищення рівня управління суб'єктами фінансової діяльності. Важливим напрямом реформування бухгалтерського обліку в Україні в умовах інтеграції є гармонізація фінансової звітності вітчизняних підприємств та установ з міжнародними стандартами, бо саме цим визначається вплив інтеграційних процесів на облік. Цю проблему досліджено у працях вітчизняних та закордонних учених, серед яких: П. С. Боровков, Е. П. Бреслав, Е. В. Глухов, Н. В. Дацій, Е. Ю. Добровольський, Б. М. Карабанов, М. Х. Корецький, Л. В. Нападовська, Л. В. Пельтек, М. О. Скібіцький, П. Хорват та інші, а також професійні установи, як, наприклад, Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) та Українська консалтингова мережа (УКМ). Взагалі поняття «інтеграція» означає об'єднання різних суб'єктів в одне ціле. Це фактично означає об'єднання економік різних країн в одну світову економіку.

Система бухгалтерського обліку перебуває під впливом багатьох факторів. До них відносяться державний устрій, законодавство, фінансово-кредитна політика, податкова система, міжнародні події, стан економіки, внутрішня і зовнішня політика, розвиток технологій, діяльність професійних об'єднань у сфері бухгалтерського обліку, соціально-культурні фактори, система освіти. У різні періоди розвитку суспільства вплив певних чинників на функціонування системи бухгалтерського обліку зростає. Так, сучасна політична та фінансова криза негативно вплинула на середовище, в якому функціонує національна система бухгалтерського обліку. Україна у рейтингу глобальної конкурентоспроможності Всесвітнього Економічного Форуму (ВЕФ) у 2015 р. серед 140 країн світу знаходиться на 79-й позиції (спустилась з 76-го місця (2014 р.) до 79-го місця (2015 р.)) [1, с. 45].

У лютому 2012 року спільні зусилля державних органів та професійної спільноти у процесі застосування МСФЗ були формалізовані у «Меморандумі про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності» [2].

Головні домовленості Сторін у Меморандумі стосувалися таких питань: «координація діяльності у сфері застосування МСФЗ; моніторинг застосування МСФЗ; формування та реалізація заходів щодо застосування МСФЗ; заходів з підвищення кваліфікації бухгалтерів; інформаційної підтримки застосування МСФЗ; співпраця Сторін» [2] (табл.).

Така домовленість державних та недержавних агентів сприяла їх співпраці на шляху удосконалення інституціонального середовища бухгалтерського обліку у напрямку застосування МСФЗ, міжнародної співпраці та інформаційної підтримки установ, які застосовують МСФЗ.

Головні домовленості державних та недержавних інституціональних агентів згідно з Меморандумом про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні МСФЗ від 24.02.2012

Домовленість	Заходи
Координація діяльності у сфері застосування МСФЗ	Координувати діяльність у сфері застосування МСФЗ в Україні для формування єдиних підходів до їх застосування, перекладу, інформаційного супроводження, вирішення проблемних питань та налагодження ефективних відносин у цій сфері, поклавши на Міністерство фінансів України функції основного координатора
Моніторинг застосування МСФЗ	Запровадити постійний моніторинг застосування МСФЗ за спеціальною методикою, розробленою Міністерством фінансів України за участю Сторін Меморандуму
Формування та реалізація заходів щодо застосування МСФЗ	Брати участь у формуванні та реалізації заходів щодо застосування МСФЗ в Україні, які щорічно розробляються за результатами моніторингу, з урахуванням змін у законодавстві, та схвалюються Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України
Заходи з підвищення кваліфікації бухгалтерів	У межах своєї компетенції вживати заходів з підвищення кваліфікації бухгалтерів та забезпечення високого рівня спеціалістів з бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання, які складатимуть фінансову звітність за МСФЗ

Джерело: [2].

На сучасному етапі розвитку національної системи бухгалтерського обліку продовжується процес створення політичних, економічних та соціальних умов поступової інтеграції з Європейським Союзом. Угодою про асоціацію між Україною та Європейським Союзом визнана важливість «комплексного застосування ефективних правил та методики у сферах законодавства щодо заснування та діяльності компаній, корпоративного управління, а також щодо бухгалтерського обліку та аудиту, з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та задля стимулювання торгівлі». Однією з умов Угоди є «впровадження на національному рівні міжнародних стандартів фінансової звітності та поступове наближення законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиту до норм ЄС» [3, с. 40-46].

Процес реформування національної системи бухгалтерського обліку ще не закінчений. Незважаючи на значну кількість якісних змін інституціональної матриці під впливом екзогенних факторів, визначальним серед яких є інтеграція економічної системи України у світовий економічний простір, залишається значна кількість перешкод на шляху формування ефективної домінуючої інституціональної матриці організації бухгалтерського обліку, яка відповідає чинному інституціональному середовищу. Визначення останніх, а також шляхів їх подолання виступає ключем до розуміння напряму реформування облікової системи України та її сталого економічного розвитку, а отже, є пріоритетним напрямом подальшого дослідження.

Отже, широкомасштабні інтеграційні процеси та адаптація вітчизняного законодавства до законодавства Європейського Союзу спричинили трансформаційні процеси у сфері бухгалтерського обліку в Україні у напрямку застосування МСФЗ, міжнародної співпраці та інформаційної підтримки підприємств, установ, які застосовують МСФЗ. Реформування національної системи бухгалтерського обліку викликало потребу в пошуку теорій, що дозволяють дослідити трансформаційні процеси, які відбуваються у системі бухгалтерського обліку, що обумовило обрання в роботі інституціонального підходу.

**Список використаних джерел:** 1. *Задорожний З.-М. В.* Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку / З.-М. В. Задорожний // Вісник ТНЕУ. – 2015. – № 3. – С. 43–53. 2. *Меморандум* про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності від 24.02.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>. 3. *Метелиця В. М.* Інституціональні основи розвитку бухгалтерської професії в Україні / В. М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 40–46.

**В. В. Казмірчук**, студент

Науковий керівник: **С. Й. Сажинець**, канд. екон. наук, професор, професор кафедри обліку та аналізу

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

## **ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ГОТОВОЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА**

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, сільськогосподарська продукція, продукція рослинництва, сільськогосподарський облік, форми первинних документів.

Рослинництво – це один із провідних напрямів діяльності сільськогосподарських підприємств. Його основним завданням є вирощування зернових (пшениця, жито, ячмінь, кукурудза, просо, горох, соя, боби, гречка й ін.), технічних (соняшник, цукровий буряк, льон, ріпак, тютюн тощо), кормових (різні трави, кормовий буряк, картопля, капуста й ін.), баштанних (кавуни, дині, гарбузи, кабачки тощо) та інших видів культур.

Для обліку наявності та руху сільськогосподарської продукції рослинництва використовують рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». На цьому рахунку, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [1], здійснюють аналітичний та синтетичний облік продукції, одержаної від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад у дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання у тваринницьких підрозділах як корми, для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій, насіння та посадкового матеріалу. У зв'язку із відсутністю субрахунків до цього рахунку сільськогосподарські виробники до свого робочого плану рахунків бухгалтерського обліку можуть самостійно передбачити необхідні субрахунки, наприклад, 271 «Продукція рослинництва».

За дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображають прибуткування продукції рослинництва у тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу під час збирання врожаю. При цьому для цілей аналітичного обліку сільськогосподарську продукцію поділяють на: основну, яка є метою діяльності підприємства – зерно, плоди, овочі, зелена маса тощо; супутню, яку одержують від біологічних активів одночасно із основною продукцією – насіння льону, конопель і ін.; побічну, яку теж отримують одночасно з основною – солома, гичка, бадилля тощо. Від окремих біологічних активів рослинництва можуть бути отримані й додаткові біологічні активи, наприклад, розсада овочевих культур, міцелій грибів та ін.

Однією з особливостей діяльності сільськогосподарського підприємства є те, що продукція рослинництва надходить на тік (комори) у надзвичайно короткі терміни в період збирання врожаю. Тому облік вирощеної продукції здійснюють на усіх етапах її переміщення від поля до зерносховища. При цьому можуть застосовувати різні варіанти та форми первинного обліку отриманого врожаю зернових культур. Для документування відповідних операцій використовують типові форми документів, які затверджені ще наказами Міністерства сільськогосподарства (№ 269-2 від 24.11.1972 р. та 269-1 від 16.05.1977 р.) колишнього СРСР і які на сьогодні є чинними. А саме: маршрут (пугівок) на вивезення продукції з поля (форма № 77а); реєстрів відправлення зерна та іншої продукції з поля (форма № 77); талонів комбайнера (форма № 77в) і шофера (форма № 77б) та спеціальних реєстрів. Порядок обліку врожаю зернових культур із використанням вказаних документів охарактеризовано у підручнику [2, с. 272–275]. Конкретний варіант обліку обирає керівництво господарства і таке рішення фіксують у наказі про організацію обліку та облікову політику.

Зерно, яке надходить від комбайнів на тік, підлягає сушінню, очищенню та сортуванню. Після виконання цих операцій складають Акт на сортування та сушіння продукції рослинниц-

тва (форма № 82). Одночасно здійснюють аналіз якості зерна. Ці документи є підставою для оприбуткування зерна за сортами, придатних для використання відходів, та списання непридатних відходів та втрат зерна у процесі його сушіння. Відсортоване зерно відправляють на зберігання до зерносховища. Цю операцію оформляють, зазвичай, накладною внутрішньогосподарського призначення (форма № ВЗСГ-8), яка затверджена Мінагрополітики України [3].

Кількісно-сортовий складський та бухгалтерський аналітичний облік продукції рослинництва ведуть за її видами та місцями зберігання. Тобто об'єктами обліку є сільськогосподарські культури (групи культур) і внутрішньогосподарські підрозділи.

Кількісний облік сільськогосподарської продукції за видами та за місцями зберігання може бути організований декількома способами: у Книзі складського обліку (форма № ВЗСГ-10) [3]; з використанням Карток складського обліку матеріалів (форма № М-12) [4]; з використанням автоматизованих систем формування електронних оборотних відомостей руху продукції.

В аналітичному бухгалтерському обліку фактичну кількість сільськогосподарської продукції відображають за вирахуванням відходів, усушки, чаду зеленої маси у процесі ферментації.

Відпуск продукції в порядку її реалізації зі складів оформляють товарно-транспортними накладними. Типова форма цього документа (форма № 1-ТН) була затверджена спільним наказом Мінтрансу та Мінстату України [5], який пізніше відмінено [6]. Проте сільськогосподарські підприємства можуть їх використовувати, зробивши відповідне застереження у наказі про організацію обліку та облікову політику.

Особливістю обліку сільськогосподарської продукції є й те, що її, при первісному визнанні активом, оцінюють не за фактичною собівартістю, а за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Продукцію, яка підлягає використанню для внутрішньогосподарського виробничого споживання (на посів, відгодівлю тварин тощо), доцільно оцінювати за плановою собівартістю, оскільки фактична собівартість буде відома у кінці року.

Таким чином, правильна організація та врахування всіх особливостей виробництва продукції рослинництва мають важливе значення і впливають на організацію бухгалтерського обліку в цілому.

**Список використаних джерел:** 1. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. 2. *Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами* : підручник / М. Ф. Огітчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. ; за ред. проф. М. Ф. Огітчуга. – 6-те вид., переробл. і доповн. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с. 3. *Про затвердження* Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах : Наказ Мінагрополітики України від 21.12.2007 р. № 929. 4. *Про затвердження* типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ Мінстату України від 21.06.1996 р. № 193. 5. *Про затвердження* типових форм первинного обліку вантажного автомобіля : Наказ Мінтрансу, Мінстату України від 29.12.1995 р. № 488/346. 6. *Про визнання таким, що втратив чинність, накази* Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року № 488/346 : Наказ Міністерства інфраструктури України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України.

УДК 336.71

**К. А. Слюга**, студент

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

ННІ БТ «УАБС» СумДУ, м. Суми, Україна

## **ВПРОВАДЖЕННЯ НОВОГО ПІДХОДУ ДО ОЦІНЮВАННЯ БАНКАМИ РИЗИКУ ЗА КРЕДИТНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ**

*Ключові слова:* банк, резерви, кредитний ризик, резерви під кредитні операції.

У банківській системі України за період з 2014 до 2016 роки чисельність банків, які визнані неплатоспроможними, до яких Фондом гарантування вкладів фізичних осіб введено тимчасову адміністрацію, та банків у стадії ліквідації становить вісімдесят п'ять [1]. Ззна-

чений показник є досить високим, а однією з причин такого його значення є збільшення кредитного ризику загалом по банківській системі.

Виникнення кредитного ризику в банківській системі є невід'ємною частиною всього процесу кредитування, адже надання коштів у тимчасове користування, безперечно, в той чи інший момент може призвести до отримання збитків. Саме тому кожен окремих банк під час проведення операції кредитування має правильно оцінювати кредитний ризик та ефективно ним управляти.

До 30 червня 2016 року банки України для оцінки кредитного ризику використовували Постанову Правління НБУ «Про затвердження Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями» № 23 [2]. Проте Правління Національного банку України від 30 червня 2016 року затвердило «Положення про визначення банками кредитного ризику за активними банківськими операціями» № 351 [3]. Нове Положення НБУ запроваджує новий підхід до оцінювання банками кредитного ризику з метою ефективного управління ним. Основною метою його можна визначити забезпечення повного, а головне своєчасного оцінювання банками розміру кредитного ризику, що в результаті буде позитивно впливати на фінансову стійкість всього банківського сектору України.

Положення № 351 ґрунтується на Базельських принципах банківського нагляду та містить оновлені підходи до оцінювання очікуваних втрат від кредитного ризику. Відмінною особливістю нового Положення є його сумісність з Міжнародним стандартом фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» [4], щодо якого Положення № 23 мало значні відмінності. Визначені новим Положенням № 351 правила щодо оцінки кредитного ризику є досить деталізованими, що в результаті не дасть можливості банками не визнавати низьку якість активів, керуючись при цьому лише формальними правилами.

Однією з основних відмінностей Положення № 351 є застосування рекомендованої Базельським комітетом з банківського нагляду формули для розрахунку банківського ризику, основними компонентами якої є ймовірність дефолту боржника (PD – probability of default), рівень втрат у разі дефолту (LGD – loss given default) та борг за активом (EAD – exposure at default) [3].

Серед інших нововведень у Положенні № 351 важливо виділити можливість оцінювання кредитного ризику позичальника на основі характеристик групи компаній, з якою позичальник пов'язаний відносинами контролю або спільним економічним ризиком. Таке нововведення має дати позитивний результат, адже якщо компанія перебуває у складі групи, то зміна фінансового становища групи може досить сильно вплинути і на фінансовий стан компанії-позичальника.

Положення № 351 затверджує стандартизовані підходи до оцінювання фінансового стану позичальників банку, а саме економетричної скоригованої моделі для боржників – юридичних осіб, та переліку якісних та кількісних показників для інших позичальників. Інші фактори ідентифікації рівня кредитного ризику також передбачені даним Положенням № 351. Якщо виникатимуть ознаки високого кредитного ризику певної кредитної операції, то буде відбуватися пониження категорії якості кредиту, навіть при тому, що економетрична скоригована модель буде визначати кредит як такий, що має високу якість.

Ще одним нововведенням є розширення групової (портфельної) оцінки активів та визначення основних критеріїв такої оцінки, адже кредити, що надані суб'єктам господарювання та фізичним особам у сумі до 2 млн грн, будуть оцінюватись банками на портфельній основі.

Положення № 351 удосконалює вимоги щодо врахування забезпечення під час оцінювання кредитного ризику. При цьому, наприклад, із переліку застави виключено взяття в якості застави майнових прав [3].

Визначені в Положенням № 351 нові підходи до оцінювання кредитного ризику враховують висновки Національного банку України щодо практики оцінки кредитних ризиків, які зроблені за результатами діагностичного обстеження банків.

Національний банк України, затвердивши Положення № 351, зробив черговий крок на шляху до приведення процесу визначення кредитного ризику банківської діяльності та

управління ним у відповідність з міжнародною практикою. При цьому дотримання його практично унеможливило кредитування банками неплатоспроможних позичальників, що в результаті збільшує розмір кредитного ризику.

Застосування Положення № 351 у тестовому режимі введено з 1 вересня 2016 року, а обов'язковим до виконання воно стане з 3 січня 2017 року. При поступовому його впровадженні банки зможуть розробити свої внутрішні положення щодо процесу оцінки кредитного ризику, які будуть побудовані щодо основних вимог Положення № 351. Також банки зможуть оцінити ефективність нових підходів до оцінювання кредитного ризику та вчасно реагувати на зміни.

Таким чином, Положення № 351 «Про визначення банками кредитного ризику за активними банківськими операціями» досить відрізняється від попереднього Положення № 23, адже містить багато нових підходів до оцінювання кредитного ризику. Запровадження зазначеного Положення дасть можливість банкам вчасно виявляти кредитний ризик, управляти ним, або ж запобігати його збільшенню, а також дасть можливість привести банківську систему України під світові стандарти.

**Список використаних джерел:** 1. *Офіційний сайт* Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=75535#2014](https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=75535#2014). 2. *Про затвердження* Положення про порядок формування та використання банками України резервів для відшкодування можливих втрат за активними банківськими операціями [Електронний ресурс] : Постанова Правління НБУ від 25 січня 2012 р. № 23. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0231-12?nreg=z0231-2&find=1&text=&x=0&y=0>. 3. *Про затвердження* Положення про визначення банками кредитного ризику за активними банківськими операціями [Електронний ресурс] : Постанова Правління НБУ від 30 червня 2016 р. № 351. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0351500-16>. 4. *Міжнародний стандарт* фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» від 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_016](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_016).

УДК 657

**А. А. Тарасова**, студент

Науковий керівник: **С. Й. Сажинець**, канд. екон. наук, професор, професор кафедри обліку та аналізу

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

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИКОРИСТАННЯ ВОДИ ДЛЯ ПОТРЕБ ТВАРИННИЦТВА У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Ключові слова:** використання води, витрати виробництва, бухгалтерський облік, сільськогосподарське підприємство, тваринництво.

У процесі діяльності сільськогосподарського підприємства важливим завданням є своєчасне забезпечення тваринництва водою в необхідній кількості та належної якості. У господарствах, враховуючи особливості утримання тварин, слід затвердити норми використання води для виробничих потреб (поїння тварин, прибирання приміщень тощо). Відповідно до цього визначаються обсяги та джерела водопостачання. При значних обсягах споживання води ефективним може бути її придбання централізовано від спеціалізованих підприємств водопостачання. Проте здебільшого господарства споруджують власні системи водозабору, які можуть включати насосні станції, водонапірні вежі, резервуари для відстоювання та зберігання води, споруди для її очищення і обеззаражування, водопровідні мережі, колодязі, спеціальні транспортні засоби й ін.

За умови споживання підприємством води лише із залучених централізованих джерел водопостачання (водопроводів) обсяги її споживання для потреб тваринництва встановлюють за показниками спеціально обладнаних лічильників. Вони є підставою для оформлення актів приймання-здавання виконаних робіт та рахунків на оплату послуг. Списання вартості використаної води та її зарахування до складу витрат виробництва сільськогосподарської продукції відображають за дебетом рахунку 23 «Виробництво», субрахунок, наприклад, 232 «Тва-

ринництво» у кореспонденції з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». При цьому здійснюють розподіл витрат у розрізі видів та груп тварин (велика рогата худоба молочного напрямку, свинарство, птахівництво тощо). Як критерій розподілу можна використовувати норми споживання води на утримання відповідних видів тварин та їхню кількість. Для цілей калькулювання собівартості продукції витрати на водозабезпечення відображають у складі статті «Інші прямі витрати».

Вище зазначено, що господарства, переважно, забезпечують себе водою самостійно із природніх водоймищ (ставки, озера, річки тощо), колодязів, свердловин тощо. Якщо водозабір здійснюють спеціально тільки для потреб тваринництва, то усі витрати щодо водозабезпечення доцільно списувати як інші прямі витрати безпосередньо у дебет субрахунку 232 «Тваринництво» з кредиту рахунків обліку розрахунків за заробітною платою, соціальним страхуванням, зношення основних засобів, розрахунків за податками та ін. Витрати розподіляють за видами та групами тварин.

У випадках, коли забезпечення господарства водою здійснює допоміжний структурний підрозділ сільськогосподарського підприємства, тоді облік витрат щодо водозабезпечення господарства акумулюють на окремому аналітичному рахунку у складі субрахунку обліку витрат допоміжної діяльності, наприклад, 233 «Допоміжні виробництва». На цьому рахунку, який умовно назвемо «Водозабезпечення» (код рахунку, наприклад, 2335), бухгалтерія протягом місяця акумулює усі прямі та непрямі витрати цього напрямку діяльності. Після закінчення місяця відповідальна особа (енергетик сільськогосподарського підприємства) за даними приладів обліку води або, за їх відсутності, розрахунковим методом визначає обсяги водозабирання (у кубічних метрах) та використання води за відповідними видами діяльності (рослинництво, тваринництво, допоміжні виробництва, пожежна безпека, продаж іншим організаціям та населенню тощо). Відповідні документи (акти, відомості тощо) подають до бухгалтерії сільськогосподарського підприємства, де визначають загальний обсяг витрат щодо забезпечення господарства водою, розраховують фактичну собівартість одного кубічного метра води, здійснюють списання та розподіл витрат за напрямками водоспоживання.

У бухгалтерському обліку акумулювання витрат на аналітичному рахунку 2335 «Водозабезпечення» слід відображати проведеннями за дебетом зазначеного рахунку в кореспонденції з кредитом субрахунків 131 «Знос основних засобів» (на суму нарахованої амортизації споруд та устаткування, що використовують безпосередньо для потреб водозабезпечення господарства), 233 «Допоміжні виробництва» (на величину фактичної собівартості різних послуг – транспортних, ремонтних тощо), 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (на величину вартості послуг з електропостачання, ремонтів тощо), 661 «Розрахунки за заробітною платою» (на суму нарахованої зарплати робітникам, безпосередньо зайнятих на роботах із водозабору), 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування», 91 «Загальновиробничі витрати» та ін.

Відповідно до вимог статті 255 Податкового кодексу України [1], суб'єкти господарювання-водокористувачі є платниками до бюджету рентної плати за спеціальне використання води. Об'єктом оподаткування є фактичний обсяг спожитої води. Визначені суми рентної плати в межах встановлених лімітів водовикористання включаються до складу витрат. Тобто в бухгалтерському обліку нараховані обсяги рентної плати за використану для потреб тваринництва воду відображають як інші прямі витрати за дебетом 232 «Тваринництво» у кореспонденції з кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Списання фактичної собівартості використаної у господарстві води для потреб тваринництва обліковують за дебетом рахунку 23 «Виробництво» субрахунок 232 «Тваринництво» у кореспонденції з кредитом субрахунку 233 «Допоміжні виробництва» (аналітичний рахунок 2335 «Водозабезпечення»).

Таким чином, витрати на водозабезпечення є важливою складовою собівартості продукції тваринництва і вимагають належної організації документування, аналітичного та синтетичного обліку.

**Список використаних джерел: 1. Податковий кодекс України від 02.10.2010 р. № 2736-VI.**

**Ю. В. Тригуба**, студент

**А. О. Джобулда**, студент

Науковий керівник: **М. І. Кітченко**, старший викладач кафедри бухгалтерського обліку ННІ фінансів, банківської справи Університету ДФС України, м. Ірпінь, Україна

## **РОЛЬ І ЗНАЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* облік, мале підприємство, господарська діяльність.

Один із перспективних напрямів створення конкурентно-ринкового середовища – розвиток малого бізнесу. Світовий досвід і практика господарювання показують, що найважливішим компонентом ринкової економіки є існування і взаємодія багатьох великих, середніх та малих підприємств, оптимальне співвідношення їх. Найбільш динамічний елемент у структурі народного господарства – мале підприємництво.

Велика кількість малих підприємств у різних секторах економіки в умовах обмеженості фінансових ресурсів, жорсткої конкуренції та фінансової кризи потребує формування ефективної стратегії свого розвитку, визначення цілей та завдань, спрямованих на раціоналізацію діяльності підприємств, забезпечення її планування і контролю. Для досягнення поставлених цілей та оперативного реагування на проблеми діяльності малого підприємства, самого бухгалтерського обліку, який практично повністю зосереджений на задоволенні потреб зовнішніх споживачів інформації та не відповідає потребам менеджменту, вже недостатньо. Керівництво великих українських підприємств вже переконалося, що без управлінського обліку неможливо побачити цілісної картини функціонування бізнесу, а отже, його застосування для малих підприємств є актуальним [1].

Метою цієї статті є обґрунтування необхідності управлінського обліку на малих підприємствах, визначення основних принципів управління, складових та основних сфер діяльності підприємства, які потребують управлінського обліку, з метою отримання максимального фінансового результату.

Дослідженням сутності управлінського обліку, визначенню його складових, методичних аспектів та принципів функціонування, а також питанням актуальності та необхідності його організації на підприємствах приділяли увагу такі науковці: І. А. Бланк, І. Белоусова, М. Д. Білик, Л. Гнилицька, Б. Засадний, Л. В. Джулій, О. О. Довжик, А. Романчук, О. І. Тимченко та багато інших. Проте нині поряд із досягненнями щодо методики і організації управлінського обліку все ще залишаються невирішеними проблеми в його практичному впровадженні та застосуванні на малих підприємствах.

Реформування системи бухгалтерського обліку на малих підприємствах в Україні є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Трансформація цього обліку здійснюється в межах реалізації стратегічного курсу нашої держави на інтеграцію до світового економічного простору, що передбачає адаптацію законодавства України до європейського рівня.

Необхідність дослідження проблем малого бізнесу посилюється також і тим, що повільність та суперечливість просування України шляхом ринкових реформ значною мірою зумовлені саме недооцінкою ролі та значення малого бізнесу як структуроутворюючого елемента ринкової економіки [2].

У процесі діяльності кожного підприємства регулярно виникають питання, а саме: які клієнти та напрями бізнесу приносять реальний прибуток; які джерела фінансування найбільш привабливі – власні чи запозичені; яка реальна собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг), не з погляду бухгалтерського обліку, а з позиції управління витратами; як ефективно використовувати ресурси; як збільшити ринкову вартість підприємства; як вибрати найбільш раціональний напрям інвестування; на яку стратегію діяльності підприємства орієнтуватися на майбутнє. Перелік питань завеликий, але для малого підприємства всі перераховані питання є актуальними. Для отримання відповідей на них та реалізацію ефективних

управлінських рішень керівництву необхідна вдосконалена система управлінського обліку, яка б не лише відповідала реаліям сьогодення, але й враховувала можливість її реалізації для малого бізнесу.

Отже, займання твердої конкурентоспроможної позиції на ринку та розширення діяльності малих підприємств значною мірою залежить не тільки від достовірної бухгалтерської інформації, а від інформації, яка зможе надати власнику малого бізнесу чітке уявлення про стан, розвиток та перспективи діяльності. Для формування необхідних даних на малих підприємствах необхідно впроваджувати систему управлінського обліку, яка зможе забезпечити прийняття ефективних фінансових рішень для належного рівня планування та контролю діяльності. Керівництво повинно чітко формувати уявлення про цілі, завдання та стратегію діяльності малого підприємства, проводити своєчасний аналіз відповідно до змін зовнішнього і внутрішнього середовища та на його основі приймати управлінські рішення для забезпечення успіху бізнесу. На більшості невеликих підприємств відсутнє системне ведення управлінського обліку і складання управлінської звітності, що обумовлено недооцінкою їх значення та ролі в системі обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств [3].

Проаналізувавши необхідність застосування управлінського обліку на малих підприємствах, можна зробити висновок, що для створення та ефективного функціонування системи необхідний цілий комплекс відповідних передумов, а недотримання хоча б одного з них значно знижує ефективність функціонування всієї системи загалом.

До передумов ведення ефективного управлінського обліку належать:

- 1) розуміння та зацікавленість з боку власника бізнесу в необхідності застосування системи та прийняття управлінських рішень;
- 2) узгодження з фінансовим і бухгалтерським (податковим) обліком;
- 3) наявність кваліфікованих фахівців та узгодженість їх дій;
- 4) своєчасне інформаційне забезпечення;
- 5) визначення основних об'єктів управління та питань, які потребують прийняття управлінського рішення [4].

**Список використаної літератури:** 1. *Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.99 р. № 996-ХІ (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 2. *Белоусова І.* Роль управлінського обліку / І. Белоусова // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2005. – № 4. – С. 34. 3. *Гнилицька Л.* Прийняття управлінських рішень на основі обліку інформації системи «директ-костинг» / Л. Гнилицька // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2007. – № 3. – С. 24. 4. *Джулій Л. В.* Особливості управлінського обліку малих підприємств [Електронний ресурс] / Л. В. Джулій, О. О. Синюк // *Наукові конференції.* – Режим доступу : <http://intkonf.org/k-e-n-dzhuliy-l-v-sinyuk-o-o-osoblivosti-upravlinskogo-obliku-malih-pidpriemstv>.

## СЕКЦІЯ 2

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

УДК 657

**Т. А. Гоголь**, д-р екон. наук, проф. кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
**О. В. Ананченко**, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

#### ОБЛІК ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

*Ключові слова:* облік, витрати, лісове господарство.

Лісове господарство – це галузь виробництва, яка займається вивченням, веденням обліку та відтворення, охороною та захистом лісів, а також постачає іншим підприємствам свою продукцію (сировину). Лісове господарство відіграє важливу роль у розвитку нашої країни, адже продукція лісових підприємств є конкурентоспроможною не тільки в нашій країні, а й за кордоном. Однак нині залишається актуальною проблема вдосконалення системи господарювання на підприємствах, що займаються лісовим господарством, складовою частиною якої є раціоналізація методики й організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Суттєвий внесок у дослідження проблем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зробили такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як О. Бородкін, В. А. Дерій, В. М. Жук, В. Б. Івашкевич [1], В. Моссаковський, Л. В. Нападковська.

Недостатньо визначеними є питання щодо організації обліку витрат на підприємствах лісового господарства.

Облік та групування витрат підприємства лісового господарства здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» з урахуванням специфіки підгалузі. Для обліку витрат підприємства лісового господарства застосовуються рахунки 8 та 9 класу рахунків [2].

Витрати на виробництво продукції лісового господарства можна згрупувати за такими ознаками [3]:

1) за видом продукції, робіт, послуг: лісосіки, відведені під всі види рубок; молодняки, пройдені доглядом; насадження, пройдені рубками, пов'язаними з веденням лісового господарства; дороги лісгосподарського призначення, виконані господарським методом;

2) за видами витрат: витрати за економічними елементами (матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати), витрати за статтями калькуляції (сировина і матеріали; енергія технологічна; основна заробітна плата виробничих робітників; витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання; витрати на підготовку й освоєння виробництва);

3) за способами перенесення вартості на продукцію: витрати прямі, непрямі;

4) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: витрати змінні, постійні;

5) за календарними періодами: витрати поточні, довгострокові, одноразові;

6) за доцільністю витрачання: продуктивні, непродуктивні та надзвичайні;

7) за визначенням віднесення до собівартості продукції: витрати на продукцію (витрати на матеріали, зарплата, амортизація верстатів тощо), витрати періоду (витрати на управління, збут продукції та інші операційні витрати).

На підприємствах лісового господарства інформація щодо витрат відображається у таких первинних документах: номенклатура статей витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції; калькуляція; номенклатура статей витрат на утримання та експлуатацію устаткування; номенклатура статей загальновиробничих витрат; номенклатура статей загальногосподарських витрат; номенклатура статей інших виробничих витрат; номенклатура статей позавиробничих витрат; зведений кошторис витрат на виробництво; зведення витрат на виробництво.

Підприємства лісового господарства для обліку витрат використовують рахунки: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» [3].

При побудові обліку витрат на підприємствах лісового господарства необхідно враховувати особливості діяльності, а саме: тривалість операційного циклу росту деревини. Адже здебільшого на підприємствах лісового господарства він більший, ніж на підприємствах інших галузей.

Операційний цикл діяльності підприємств лісового господарства передбачає такі етапи: 1) процес придбання та заготівлі сировини й матеріалів (насіння, саджанців) – перший етап операційного циклу (діяльність з постачання); 2) процес виробництва продукції (вирощування лісу) – другий етап виробничого циклу, пов'язаного з вирощуванням лісу (виробництво, виробничі витрати); 3) процес реалізації продукції – третій етап операційного циклу (збутова діяльність підприємств лісового господарства).

Ліс росте повільно, а використання деревини як готової продукції відбувається періодично, а не безперервно чи щороку. Для нормального відновлення лісових ресурсів доцільно вирубувати лише незначну частину запасів деревини у лісах (2–3 %). Запас деревини, який залишається на корені, повинен перевищувати обсяг щорічно вирубаного деревини у 10-30 разів. Для ефективного управління підприємствами лісового господарства оптимальне співвідношення доходів і витрат відіграє важливе значення, оскільки саме тривалість операційного циклу росту деревини вимагає «розумного» використання деревини з урахуванням термінів її росту, що і є основою раціональної організації та ведення лісового господарства [4].

Важливе значення у процесі організації обліку витрат на підприємствах лісового господарства має раціональна побудова їх аналітичного обліку. При цьому суттєву роль відіграє правильне визначення об'єктів обліку витрат, до яких відносять вид діяльності підприємства (рис.).

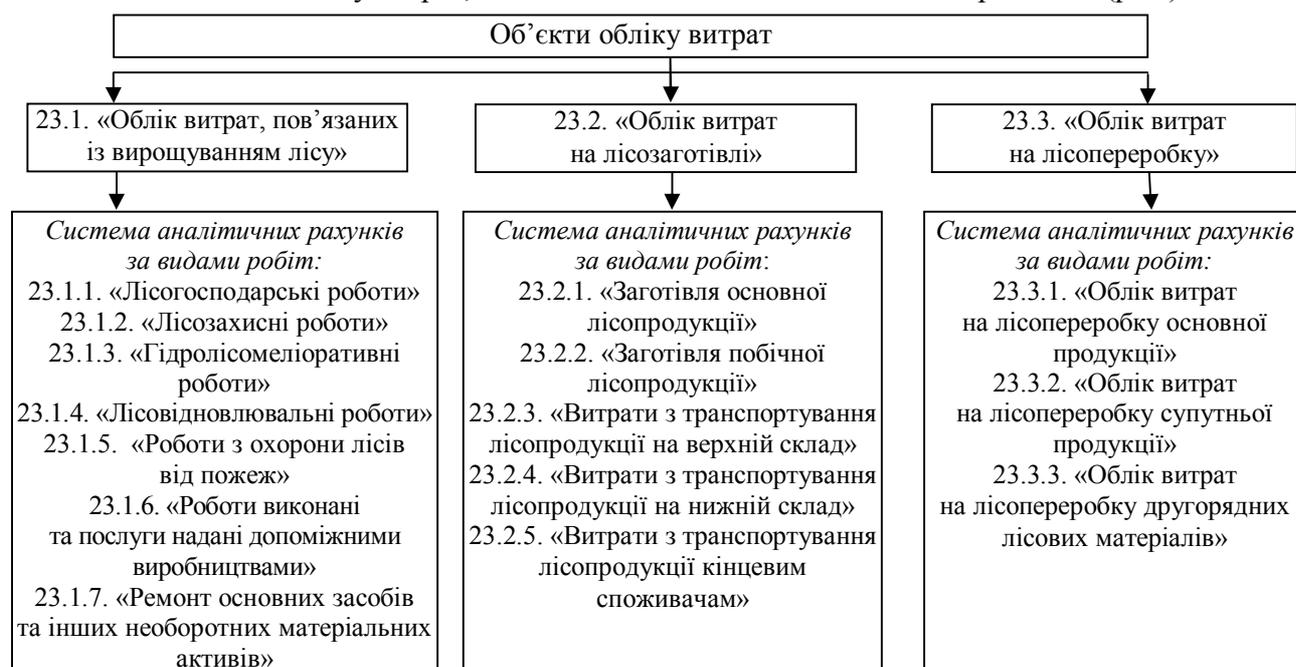


Рис. Об'єкти обліку витрат на підприємствах лісового господарства

Дослідження особливостей обліку витрат на підприємствах лісового господарства та їх відображення в системі бухгалтерського обліку дало можливість запропонувати такі заходи:

1) для раціональної побудови аналітичного обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) необхідно застосувати перелік обов'язкових об'єктів витрат з метою підвищення аналітичності облікової інформації для прийняття управлінських рішень;

2) враховуючи особливості обліку витрат на підприємствах лісового господарства запропоновано організувати облік за центрами відповідальності, адже витрати є різноманітними за характером та їх відношенням до виготовленої продукції, що зумовлює потребу в їх класифікації;

3) для контролю за наявністю та рухом лісових ресурсів запропоновано доповнити форму статистичної звітності № 3-ЛГ інформацією щодо планових показників виробництва продукції, відпуску деревини споживачам у натуральних та вартісних показниках.

**Список використаних джерел:** 1. *Ивашкевич В. Б.* Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М., 1974. – 304 с. 2. *Інструкція* про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. 3. *Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України* : затв. Наказом Державного комітету лісового господарства України від 08.11.2002р. № 146. 4. *Синякевич І. М.* Інструменти екополітики: теорія і практика / І. М. Синякевич. – Львів : ЗУКЦ, 2003. – 188 с.

УДК 338

**А. І. Яковлєв**, д-р екон. наук, проф., зав. кафедри економіки та маркетингу

**Д. О. Скидан**, студент

НТУ «ХП», м. Харків, Україна

### **СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ «СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ» ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ**

*Ключові слова:* собівартість продукції, витрати, виробництво, планування, облік.

До найважливіших показників роботи підприємства та галузі народного господарства в цілому належать собівартість виробництва та собівартість продукції. Для правильного застосування цих показників у господарській практиці необхідно знати економічну природу собівартості, особливості її формування, склад виробничих витрат та шляхи їх зниження.

Найбільш глибоко досліджено собівартість як в історичному, так і в економічному аспекті у працях таких учених, як В. П. Завгородній, А. Ф. Аксененко, П. С. Безруких, І. С. Мацкевічус, П. П. Новченко, В. Ф. Палій, В. М. Пархоменко, В. В. Сопко, С. А. Стуков, М. Г. Чумаченко та ін. Ф. Ф. Бутинець стверджує: «собівартість продукції (робіт, послуг) – це грошове вираження витрат підприємства, пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг» [1].

Витрати на виробництво утворюють виробничу (заводську) собівартість, а витрати на виробництво і збут – повну собівартість промислової продукції. Перелік включених до собівартості поточних витрат визначено ст. 9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Характеристика собівартості за складом витрат наведена в таблиці [3].

Таблиця

*Види собівартості за складом витрат та їх характеристика*

<b>Види собівартості</b>	<b>Характеристика за складом витрат</b>
Технологічна	Прямі витрати на робочому місці, ділянці, бригаді, площі угідь. Сюди відносяться витрати на сировину, матеріали, паливо та інші, які передбачені технологією виробництва продукції, а також витрати на оплату праці робітників, безпосередньо зайнятих у виробничому процесі, і витрати на утримання та використання обладнання. На її основі приймаються рішення щодо доцільності власного виробництва чи придбання необхідних ресурсів, нормативів їх витрачання, ефективного використання обладнання, формування трансфертних цін, результатів діяльності центрів витрат тощо
Виробнича	Технологічна + розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління цехами, бригадами, виробничими підрозділами). Відображає рівень витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг). Відповідно до методики, викладеної в національних П(С)БО, на рахунку 23 «Виробництво» відображається саме виробнича собівартість продукції. Загальногосподарські витрати (адміністративні, витрати на збут) до неї не включають. Згідно з діючою методикою їх відразу відносять на витрати періоду
Повна	Виробнича + загальногосподарські витрати (адміністративні та витрати на збут). Характеризує загальний рівень витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг). У сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку за національними П(С)БО її визначають розрахунковим шляхом. Використовується для цілей планування та встановлення певного рівня ціни [4]

Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних у планованому періоді для виробництва і збуту кожного виду та всієї промислової продукції підприємства, що відповідає вимогам щодо її якості.

Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін [2].

Метою обліку собівартості продукції є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, обчислення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів [4].

Дані обліку витрат використовуються для оцінювання та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків. У зв'язку з цим слід забезпечити повне зіставлення планових та звітних даних щодо складу і класифікації витрат, об'єктів і одиниць калькулювання, методів розподілу витрат за плановими (звітними) періодами [1].

Таким чином, ґрунтуючись на проведеному аналізі, можна зазначити, що собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут.

**Список використаних джерел:** 1. *Бухгалтерський управлінський облік* : підручник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська ; за ред. Ф. Ф. Бутиця. – 2-е вид., переробл. і доповн. – Житомир : Рута, 2002. – 480 с. 2. *Гетьман О. О.* Економіка підприємства : навч. посіб. / О. О. Гетьман, В. М. Шаповал. – 2-ге видання. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с. 3. *Болтянська Л. О.* Економіка підприємства : навчальний посібник / Л. О. Болтянська, Л. О. Андреева, О. І. Лисак. – Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2015. – 668 с. 4. *Садовська І. Б.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

УДК 657.37

**О. В. Будько**, канд. екон. наук, доцент, професор кафедри фінансів та обліку  
Дніпродзержинський державний технічний університет, м. Кам'янське, Україна

### **ЗВІТНІСТЬ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ**

*Ключові слова:* сталий розвиток, звітність, Глобальна ініціатива зі звітності, рівні відповідності, результативність.

За умов глобалізаційних процесів, зміни кліматичних умов, загострення екологічної ситуації у світі та соціальних проблем виникає необхідність реалізації концепції сталого розвитку в практичній діяльності суб'єктів господарювання. Сталий розвиток означає такий розвиток, який задовольняє потреби теперішнього часу, не ставлячи під сумнів можливості майбутнього покоління задовольняти свої потреби. Інформація щодо такого розвитку втілюється як у фінансовій звітності, так і у нефінансових показниках, які характеризують довкілля та соціальну діяльність. Ці показники мають бути відображені у звітах нового формату – звітах сталого розвитку. Складання таких звітів законодавчо не врегульовано, а тому існує безліч підходів щодо їх структури та порядку складання.

Дослідженнями порядку формування звітності сталого розвитку (нефінансової звітності) займалися такі вчені, як Т. В. Давидюк, В. В. Євдокимов, І. В. Замула, С. Я. Король, Н. О. Лоханова, Р. О. Костирко, М. А. Проданчук та ін. Зважаючи на численні дослідження вітчизняних вчених у галузі складання звітів сталого розвитку та досвід світової практики нефінансової звітності, проблеми розробки структури та порядку складання такої звітності все ще залишаються актуальними та такими, що потребують вирішення.

Склад та структура нефінансової звітності на різних підприємствах може відрізнятися, оскільки є різні рекомендації щодо її складання. Також суб'єкт господарювання може скласти такий звіт за власною методикою, яка передбачає підготовку самостійно вибраних показників. Напрямами вирішення проблем складання звітності сталого розвитку є використання світового досвіду відповідно до діючих міжнародних систем, таких як AA 1000 (Account Ability), Глобальний договір, Глобальна ініціатива зі звітності (GRI), стандарти Саншайн. Особливу увагу при цьому слід надати рекомендаціям щодо складання звітності за вимогами системи Глобальної ініціативи зі звітності. Застосування рекомендацій цієї системи передбачає складання нефінансової звітності за стандартизованою формою, що дозволить здійснювати порівняння діяльності компаній у сфері сталого розвитку, визначення їх можливостей та рейтингових позицій.

Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку, яке підготовлено Глобальною ініціативою зі звітності, містить певні критерії, які характеризують економічну, екологічну та соціальну результативність компанії [1].

Показники економічної результативності характеризують аспекти економічної діяльності компанії (прямий та непрямий вплив на економічні системи місцевого, національного та глобального рівнів). Показники екологічної результативності характеризують вплив компанії на живі та неживі природні системи. При цьому розкриваються показники використання сировини, енергії, води, біорізноманіття, викидів, скидів і відходів, а також інформація про відповідність екологічним вимогам, екологічну оцінку постачальників. Показники соціальної результативності визначають підходи до організації праці та гідної праці (зайнятість, взаємини працівників і менеджерів, охорона праці та безпека виробництва, навчання та освіта); характеризують права людини, взаємодію з громадою, відповідальність за продукцію (здоров'я та безпека споживачів, маркування продукції та послуг, реклама).

Головним завданням Керівництва є створення глобальної системи, яка забезпечить стандартизований підхід до побудови прозорого і послідовного процесу підготовки звітності у сфері сталого розвитку. Керівництво чітко визначає принципи, якими повинен керуватися суб'єкт господарювання під час підготовки звітності сталого розвитку (взаємодія із зацікавленими сторонами, контекст сталого розвитку, суттєвість, повнота, збалансованість, порівнянність, точність, своєчасність). Важливим є і те, що у процесі складання звітності суб'єкти господарювання повинні дотримуватися таких підходів:

1) формулювання значущих для суб'єкта господарювання тем (аспектів) та оцінка їх впливу на його діяльність, продукцію, послуги та взаємовідносини із зацікавленими сторонами;

2) встановлення меж вищевказаного впливу на внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства;

3) розстановка пріоритетів щодо виявлених аспектів залежно від їх суттєвості з метою визначення тих, які необхідно включити до звіту, та щодо обсягу поданій по них інформації;

4) розкриття відомостей про підходи у сфері менеджменту, а також показників, які мають відношення до суттєвих аспектів діяльності компанії.

Керівництво пропонує використовувати два рівні відповідності (характеристики обсягу розкриття інформації у звітності) – базовий (core) і повний (comprehensive).

Базовий рівень відповідності передбачає подання у звітності сталого розвитку інформації про те, як діяльність суб'єкта господарювання в економічній і соціальній сферах, а також у сфері охорони навколишнього середовища впливає на сталий розвиток. Обираючи цей варіант, суб'єкт господарювання повинен розкрити у своєму звіті хоча б один показник для кожного з істотних аспектів своєї діяльності.

Повний рівень відповідності в доповнення до базового рівня включає в себе вимоги розкриття додаткових показників за такими темами, як стратегія компанії та її аналіз, її управлінська практика, а також прихильність принципам професійної етики і сумлінності. Обираючи цей варіант, компанія повинна розкрити всі показники для всіх визначених нею суттєвих аспектів своєї діяльності.

Перевагами застосування звітності сталого розвитку є покращення корпоративної ділової репутації, що обумовлюється зростанням інформаційної відкритості та відображенням у звітності інформації про соціально значущі ініціативи компанії. Крім того, однією з найважливіших зацікавлених груп користувачів таких звітів є персонал. Тому впровадження звітів у сфері сталого розвитку дає можливість підвищити лояльність її працівників. Не менш важливими перевагами підготовки звітності сталого розвитку є скорочення викривлень у звіті, удосконалення стратегії компанії, підвищення лояльності клієнтів, сприяння зменшенню викидів в атмосферу, покращання відносин з державними органами, моніторинг довгострокових ризиків та покращання управління ними, зменшення витрат компанії, сприяння прийняттю заходів для підвищення дохідності компанії у довгостроковій перспективі, полегшення доступу до джерел капіталу, податкові та страхові пільги [2].

Основні труднощі під час підготовки звітності сталого розвитку полягають у невідповідності прийнятих у компанії систем обліку та збору даних інформаційним запитам зацікавлених сторін, вимогам міжнародних стандартів, а також недостатній контроль повноти і якості зібраних даних. Все це може призвести до значного спотворення інформації у звітності та неповного розкриття суттєвих питань.

Отже, складання звітності сталого розвитку за стандартами GRI, що передбачає відображення інформації з найбільш важливих питань сталого розвитку, дозволить розширити можливості прийняття рішень всіма зацікавленими сторонами. Така звітність стане основою інформаційно-комунікаційного зв'язку між суб'єктом господарювання і зацікавленими сторонами та допоможе у визначенні стратегічних напрямів діяльності підприємства у сфері сталого розвитку.

**Список використаних джерел:** 1. *Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G4-Part-One.pdf>. 2. *Преимущества отчетности в области устойчивого развития* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EYValue-of-Sustainability>.

UDC 657.1

**V. Onyshchenko**, PhD in Economics, Associated Professor, Accounting, Tax and Audit Department  
Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine

### **CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS PREPARATION USING FULL CONSOLIDATION METHOD**

**Key words:** *consolidated financial statements; group; parent; subsidiary; full consolidation; intragroup transactions; elimination; balance sheet; profit and loss statement.*

Consolidated financial statements (further – CFS) – is the financial statements of a group in which the assets, liabilities, equity, income, expenses and cash flows of the parent and its subsidiaries are presented as those of a single economic entity. This is a definition from IFRS 10 “Consolidated financial statements” [1].

The group in CFS – is parent and its subsidiaries. Subsidiary is an entity controlled by another entity (the parent). Control concept is wider than the right of ownership and considered when the investor is exposed, or has rights, to variable returns from its involvement with the investee and has the ability to affect those returns through its power over the investee [1].

The goal of CFS preparation is to show a group as a single economic entity. Therefore, the CFS present the group like a single imagined company. It is important to eliminate the intragroup transactions to achieve a unification effect, because they distort the financial result, cash flows and the assets and liabilities structure (e.g. double accounting of operations). Procedures of elimination of the intragroup transactions are more disclosed in the claim B.86 “Consolidation procedures” of IFRS 10.

Consolidation of subsidiaries performed by full consolidation (the name of this method is found in specialized literature [2, p. 34], not IFRS – *approx. of Author*). The essence of this method is to add data of subsidiary reporting to data of the parent reporting and to perform certain adjustments. In other words, consolidation is a process of combing of assets, liabilities, equity, income and expenses in article-by-article base and elimination of the results of operations between companies

of the group. Subjects to eliminate are value of investments of parent in assets and liabilities, income and expenses what are generated as a result of intragroup transactions.

Now we consider the example of consolidation procedures. Let JSC “Seasons” is the only founder of LLC “Autumn” (it owns 100% of shares). Table 1 shows a simplified statement of financial position (balance sheet) and profit and loss statement of both companies. JSC “Seasons” sold LLC “Autumn” products worth 1,200 \$, cost of 900\$ in the past financial year. Goods remain unsold in warehouses of LLC “Autumn”. Taxation of business transactions to facilitate is neglected. At the end, LLC “Autumn” have debts to pay for goods before JSC “Seasons” 155 \$.

Column "CFS" in Table 1 is calculated as the sum of columns 2, 3, 4, 5 and 6. Columns 4, 5, 6 show consolidated adjustments made to financial reporting, including:

1) The cost of investment in the LLC “Autumn” is eliminated, which was reflected in the statements of JSC “Seasons” (the long-term financial investment and share capital is reduced for 100 \$). Correcting was carried out by the share capital of LLC “Autumn”, because for parent it is a direct investment as 100\$ accounted as a long-term financial investments and for subsidiary it is the share capital as 100 \$. Table 1 shows the correction details in column 4.

2) Mutual remains of debts are excluded in the amount of 155 \$, which is the result of intragroup transactions (accounts receivable for JSC “Seasons” and accounts payable to LLC “Autumn”). Table 1 shows the adjustment details in column 5.

3) The results of intragroup sales of goods are excluded in the income statement (1200 \$ in revenue from sales and 900 \$ in cost of sales). This adjustment also affected the gross and net profit of 300 \$ (= 1200 – 900). Table shows the adjustment details in column 6.

Table

*Consolidated financial statements preparation, \$*

Figures	Seasons	Autumn	Consolidated adjustments			CFS
			1	2	3	
Balance sheet at the end of the financial year						
Cash	100	50				150
Accounts receivable	1200	400		-155		1445
Inventories	100	–				100
Long-term financial investments	100	–	-100			0
PP&E	100	500				600
All assets	1600	950	-100	-155		2295
Accounts payable	120	350		-155		315
Share capital	400	100	-100			400
Earned profit	1080	500				1580
Equity and Liabilities	1600	950	-100	-155		2295
Profit & Loss Statement for the last financial year						
Sales	5000	4000			-1200	7800
COGS	3000	2600			-900	4700
Gross profit	2000	1400			-300	3100
Administrative expenses	500	400				900
Other expenses	150	375				525
Net profit	1350	625			-300	1675

Consequently, the consolidated financial statements are prepared by the aggregation of all controlled companies and property and it reflects the financial condition and results of economic activities of all companies included in the scope of consolidation as a single economic unit. Promising areas of research in this area can be detailing of elimination procedures of excluding intragroup transactions in complex cases and accounting and analytical support of such adjustments.

**References:** 1. *International Financial Reporting Standard 10 “Consolidated Financial Statements”*. Retrieved from <http://www.frascanada.ca>. 2. *Onyshchenko, V.P.* (2009). *Metodyka ta orhanizatsiia konsolidovanoi finansovoi zvitnosti* [Methods and organization of the consolidated financial statements]. Chernihivski oberehy, Chernihiv, Ukraine (in Ukrainian).

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ОБЛІК ВИТРАТ І МЕТОДОЛОГІЯ ФУНКЦІОНАЛЬНОГО МОДЕЛЮВАННЯ**

*Ключові слова:* облік витрат, управління витратами, бізнес-процеси, методологія функціонального моделювання, графічні нотації.

Побудова ефективної системи обліку та управління витратами підприємств кондитерської галузі здійснюється з урахуванням необхідності постійного обміну й аналізу оперативної і стратегічної інформації. Облік виконує роль універсальної інформаційної бази, на підставі якої здійснюється процес прийняття ефективних управлінських рішень. Забезпечення результативності інформаційної системи управління витратами можливе лише за умов застосування сучасних інформаційних технологій.

В аналізі та побудові моделі обліку витрат, на нашу думку, доцільним є застосування процесного підходу. Його суть, як зазначає С. Чалий, полягає у визначенні існуючих бізнес-процесів. Цей підхід має істотні переваги перед традиційним функціональним управлінням, оскільки забезпечує орієнтацію підприємства на кінцевого споживача на основі горизонтальної інтеграції діяльності підрозділів [1, с. 6]. Опис процесів прискорює обмін інформацією та знижує ризики несвоєчасних та помилкових рішень та дій [2, с. 9].

Моделювання процесів передбачає застосування графічних нотацій. погоджуємося з визначенням О. Томашевського зі співавторами, згідно з яким нотація – це множина символів і правила їх застосування, що використовуються для представлення понять і зв'язків між ними [3, с. 25].

Одним з найбільш популярних форматів опису бізнес-процесів є IDEF (Integration Definition for Function Modeling) – методологія функціонального моделювання.

Методологія IDEF являє собою сукупність методів і моделей концептуального проектування бізнес-процесів підприємства, основними з яких є IDEF0 та IDEF3 нотації [4].

Ця концепція моделювання бізнес-процесів реалізована в багатьох програмних продуктах, найбільш популярними серед них є BPWin / ERWin, MS Visio, БІГ-Майстер та ін. В основі нотації і методології IDEF0 лежить графічна візуалізація бізнес-процесів у вигляді блоків з різною функціональною роллю сторін [5, с. 4–16].

Стандарт IDEF0 являє собою методологію функціонального моделювання і графічну нотацію, призначену для формалізації та опису бізнес-процесів вищого рівня. Опис процесу подібний до моделі «чорного ящика», що містить входи, виходи, управління та механізм, який поступово деталізується до необхідного рівня. Зазначена модель використовується під час організації бізнес-процесів і проектів, заснованих на моделюванні всіх процесів (як адміністративних, так і організаційних). Проте цей стандарт не підходить для опису послідовності бізнес-процесів у часі та алгоритмів виконання робіт. Для вирішення цього завдання стандарт IDEF0 отримав подальший розвиток, у результаті якого був розроблений стандарт IDEF3, призначений для опису бізнес-процесів нижчого рівня. Цей стандарт містить об'єкти – логічні оператори, за допомогою яких вказуються альтернативи та місця прийняття рішень у бізнес-процесі, а також об'єкти – стрілки, за допомогою яких показують послідовність робіт бізнес-процесів у часі [6, с. 4–16].

IDEF3(Integrated DEFinition for Process Description Capture Method)) – методологія документування процесів, які відбуваються в системі (наприклад, на підприємстві), описуються сценарій і послідовність операцій для кожного процесу.

Приклад контекстної діаграми обліку витрат в нотації IDF0 представлено у вигляді рисунку.

Методологія ARIS (Architecture of Integrated Information Systems) являє собою комплекс засобів для аналізу й моделювання діяльності підприємства та розробки систем автоматизації. Ця нотація описує бізнес-процес у вигляді послідовно виконуваних робіт, складається з великої кількості модулів та дозволяє побудувати більш ніж 100 видів моделей для різних аспектів діяльності підприємства [7]. Однак слід зазначити, що використання великої кількості модулів і зв'язків різних типів робить модель громіздкою, менш зрозумілою і наочною.

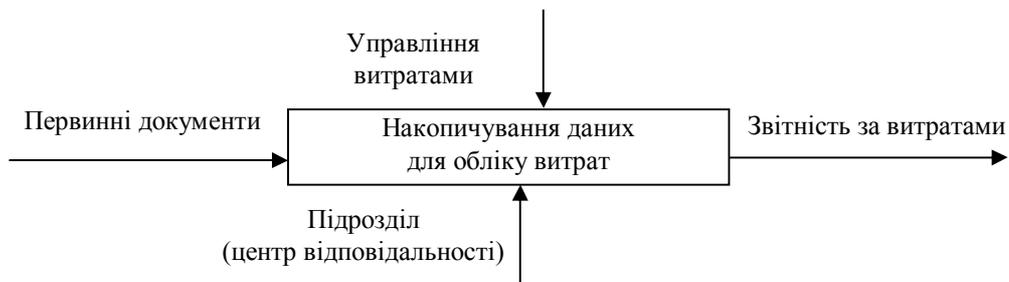


Рис. Приклад контекстної діаграми обліку витрат в нотації IDFO

Джерело: розроблено автором.

Діаграма процесу в ПОЗТ-нотації (Процес – Об’єкт – Зв’язок – Технологія), як і методологія ARIS, відображає послідовність дій. Принциповою відмінністю ПОЗТ-нотації є те, що результатом та ініціатором операції є подія, а не об’єкт. Це зумовлено тим, що для розгляду фахівцем події, йому мають бути представлені відомості про неї. Передача цих відомостей здійснюється за допомогою об’єктів. ПОЗТ-модель являє собою ієрархічно організовану сукупність діаграм і дозволяє описати переважну більшість реальних бізнес-процесів [8].

Застосування графічних методів моделювання процесів обліку витрат дозволить візуалізувати їх з метою ефективного управління та інформатизації.

**Список використаних джерел:** 1. Чалий С. Ф. Автоматизоване управління бізнес-процесами (моделі, методи і технології) : автореф. дис. ... д-ра техн. наук : спец. 05.13.06 / С. Ф. Чалий ; Харків. нац. ун-т радіоелектроніки. – Х., 2007. – 32 с. 2. Ротер М. Учитесь видеть бизнес-процессы. Практика построения карт потоков создания ценности / Майк Ротер, Джон Шук ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс : CBSD, Центр развития деловых навыков, 2005. – 144 с. 3. Інформаційні технології та моделювання бізнес-процесів : [навчальний посібник] / О. М. Томашевський, Г. Г. Цегелик, М. Б. Вітер, В. І. Дубук. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 296 с. 4. Методологія IDEF (Integrated DEfinition) моделювання бізнес-процесів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.r-p-c.ru/solution/metodologiya-idef-integrated-definition-modelirovaniya-biznes-processov](http://www.r-p-c.ru/solution/metodologiya-idef-integrated-definition-modelirovaniya-biznes-processov). 5. Івахненко С. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп’ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області) : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 / Івахненко Сергій Володимирович. – Житомир, 1998. – 225 с. 6. Горбаченко В. И. Создание функциональной модели информационной системы с помощью CASE-средства CA ERwin Process Modeler 7.3 / В. И. Горбаченко, Г. Ф. Убиенных, Г. В. Бобрышева. – Пенза : ПГУ, 2010. – 66 с. 7. Методологія ARIS [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.r-p-c.ru/solution/metodologiya-aris](http://www.r-p-c.ru/solution/metodologiya-aris). 8. ПОСТ–модели для представления диаграмм процессов [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.rudocs.exdat.com/docs/index-442057.html?page=22](http://www.rudocs.exdat.com/docs/index-442057.html?page=22).

УДК 657

**І. М. Вигівська**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту  
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

**О. С. Грицак**, канд. екон. наук, асистент кафедри обліку і аудиту  
Львівський національний лісотехнічний університет, м. Львів, Україна

### ОЦІНКА ПРЕДМЕТІВ ЗАСТАВИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ

**Ключові слова:** облік, оцінка, застава, операції застави, предмет застави, іпотека, тверда застава/заклад, застава цінних паперів, застава товарів у обороті або у переробці, застава майнових прав.

Дослідження питання економіко-правової сутності поняття «застава», зокрема аналіз Цивільного, Податкового, Кримінального процесуального кодексів України, Закону України «Про заставу», дозволило виявити проблему неконвенційності понятійно-категорійного апарату за напрямом дослідження. У ході вирішення цього проблемного питання, враховуючи наявні теоретичні розробки, запропоновано для облікового розуміння сутності поняття «застава» трактувати її як спосіб забезпечення виконання заставодавцем взятих на себе договірних зобов’язань перед заставодержателем через надання певному матеріальному, нематеріальному або фінансовому активу статусу «заставленого» та який може виступати об’єктом купівлі-продажу або об’єктом набуття права власності у разі невиконання заставодавцем умов договору.

Такий підхід до визначення застави дозволяє зрозуміти першочергову сутність поняття та сприяє ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку в операціях застави. Серед цих об'єктів основне місце посідають предмети застави залежно від її видів (іпотека, тверда застава/заклад, застава цінних паперів, застава товарів в обороті або у переробці, застава майнових прав). Тому питання оцінка предмета застави є чи не найбільш проблемним та актуальним.

Особливо гостро питання оцінки постає на переддоговірному етапі отримання кредитних коштів під заставу та у випадку невиконання заставодавцем договірних зобов'язань.

Експертна оцінка заставного активу є обов'язковою лише у випадку іпотечного кредитування, в усіх інших випадках питання оцінки є договірним.

З метою уточнення порядку оцінки предметів застави та удосконалення методичної складової організації бухгалтерського обліку операцій застави запропоновано таке методичне забезпечення оцінки:

1. У переддоговірній роботі з отримання позикових коштів доцільним є приведення вартості предмета застави до справедливої, тому розроблено методичку розрахунку вартості, яка включає показники первісної вартості предмета застави, суми його зносу, експертну оцінку (якщо така є обов'язковою умовою отримання кредиту/позики) або ж справедливу вартість.

Наведені показники дозволяють здійснити перевірку відповідності залишкової вартості справедливій (експертній) та визначити необхідність переоцінки предмета застави для формування вартості, яка буде відображена в договорі та в системі об'єктів заставодержателя.

Вказаний розрахунок здійснюється на вимогу заставодержателя, який декларує її як у положеннях договірної, так і нормах облікової політики. Це дозволяє суб'єктам застави на етапі укладання договору уникнути неточностей щодо фіксації вартості предмета застави у системах бухгалтерського обліку кожного.

2. За умови невиконання заставодавцем умов договору застави виникає необхідність звернення стягнення на предмет застави.

Складність під час оцінювання в цьому випадку пов'язана з тим, що предмет застави на момент його реалізації на публічних торгах (аукціонах) може мати високий рівень морального та/або фізичного зносу, бути зіпсованим (товари в обороті або у переробці), непридатним до використання, простроченим (векселі) тощо. Тому у процесі визначення первинної вартості предмета застави для його участі у публічних торгах заставодержатель за даними листа-запиту, отриманого від заставодавця, а також відповідно експертної оцінки (за умови її економічної обґрунтованості) або ж за методом порівнянь ринкової вартості визначає найбільш об'єктивну вартість предмета застави.

У разі незалучення експерта для оцінки предмета застави залишкова вартість об'єкта коригується на коефіцієнт морального зносу, що дозволяє наблизити вартість предмета застави до справедливої, виходячи з того, що на позабалансових рахунках заставодержателя застава обліковується за договірною вартістю, яка з часом може не відповідати дійсності.

Запропоноване методичне забезпечення дозволяє визначити позитивну або негативну різницю між вимогою кредитора до погашення всіх зобов'язань (за кредитом, відсотками, сумою пені, страховими розрахунками тощо) та доходом від реалізації заставного майна.

Таким чином, розроблені методичні підходи до оцінки предметів застави на переддоговірному етапі отримання кредитних коштів під заставу та у випадку невиконання заставодавцем договірних зобов'язань сприяють достовірному відображенню в обліку заставленого майна та гарантують поверненість позикових коштів.

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

**В. О. Ремесник**, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ЯК ОСНОВНИЙ ЧИННИК ПІДВИЩЕННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

*Ключові слова:* конкурентоспроможність, інформаційні технології, бухгалтерський облік, управління.

Основною стратегічною метою розвитку інформаційного суспільства в Україні є прискорення розроблення та впровадження новітніх конкурентоспроможних ІКТ в усі сфери суспільного життя, зокрема в економіку України, що дозволить підвищити конкурентоспроможність підприємств. Використання ІКТ за умов інтенсивного розвитку ринкових відносин є одним з найбільш важливих елементів ефективного управління [1].

Вагомий внесок у дослідження проблем розвитку та впровадження комп'ютерних інформаційних систем на підприємствах займалися такі вчені, як: М. Т. Барановський, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Г. Г. Кірейцев, Ю. А. Кузьмінський, Ю. І. Осадчий, М. Г. Чумаченко та інші. Питань ролі інформаційних систем у контексті підвищення конкурентоспроможності підприємства досліджували багато вчених. Найбільший внесок у розвиток цього питання здійснили Дж. Пітерсон, І. З. Должанський, А. Томпсон, Т. Ф. Рябова, В. А. Таран та інші. Однак питання використання інформаційних технологій у бухгалтерському обліку та управлінні промисловими підприємствами за сучасних умов поглиблення конкуренції потребує додаткових досліджень.

У сучасному світі одне з провідних місць посідають інформаційні системи та технології, які сприяють підвищенню рівня конкурентоспроможності підприємств. Одним із основних завдань інформаційних систем є впровадження потрібної важливої інформації для організації, що дає можливість раціонального ефективного використання й управління всіма її ресурсами, а також створення технічного та інформаційного середовища для управлінської діяльності великих організацій. Таким чином, інформаційне забезпечення дозволяє працівникам підприємства збирати, зберігати, передавати та обробляти отриману інформацію з метою підвищення рівня ефективності їх праці та якості виробленої продукції [2].

Для ефективного функціонування підприємства необхідно створити інформаційну систему, яка б була здатна протягом тривалого часу задовольняти потреби підприємства. Лише великі підприємства можуть дозволити собі включати до штату фахівців, які у змозі розробити та обслуговувати інформаційну систему, яка відповідатиме потребам підприємства. Для середніх та малих підприємств доцільніше використовувати типові інформаційні системи. На українському ринку на цьому сегменті представлено розробки таких фірм, як «ІС», «Парус», «СофтТАКСІ», «АБ-Система», «Імпакт», «Баланс-Клуб», «Глобал Аудит», «БЕСТ», GMS та деякі інші; у сфері автоматизації торгівлі – фірма «ТРАСКОсофт» тощо.

Підвищення конкурентоспроможності підприємства при використанні інформаційної системи, забезпечення прийняття управлінських рішень досягається за рахунок:

- більш повного обліку наявної інформації у процесі проектування і прийняття управлінських рішень, оскільки особи, які приймають рішення, матимуть оперативний доступ до баз даних всіх автоматизованих систем і, отже, зможуть оптимізувати плани робіт, зміст заявок, розподіл виконавців, виділення фінансів тощо;
- скорочення матеріальних і тимчасових витрат на проектування і виготовлення виробу, оскільки опис раніше виконаних успішних розробок зберігатиметься в базах даних;
- скорочення витрат на експлуатацію завдяки реалізації функції інтегрованої інформаційної підтримки [3].

Впровадження комп'ютеризації має допомогти вирішити такі завдання, як: вдосконалення аналізу і контролю отриманих даних, впровадження більш досконалих форм документів, поліпшення впорядкованості бухгалтерського обліку, підвищення оперативності ведення обліку.

Отже, використання інформаційних технологій для ведення обліку та управління робить підприємство більш конкурентоспроможним за рахунок підвищення його керованості й адаптованості до змін ринкової кон'юнктури. Автоматизація – не самоціль, а цілеспрямована діяльність з раціоналізації й оптимізації організаційно-штатної структури підприємства і його бізнес-процесів.

**Список використаних джерел:** 1. *Волот О. І.* Аналіз використання інформаційно-комунікаційних технологій на підприємствах харчової промисловості регіону / О. І. Волот // Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету. – 2013. – Вип. 24. – С. 333–339. 2. *Грицунов О. В.* Інформаційні системи та технології / О. В. Грицунов. – М. : Харк. нац. акад. міськ. госп-ва ; Х. : ХНАМГ, 2010. – 222 с. 3. *Бельтюков Є. А.* Основні шляхи вдосконалення системи інформаційного забезпечення конкурентоспроможності промислового підприємства / Є. А. Бельтюков // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 2. – С. 228–233.

УДК 331.2

**С. В. Глухова**, канд. екон. наук, доцент кафедри економіки та маркетингу

**А. А. Зотова**, студент

НТУ «ХПШ», Харків, м. Харків, Україна

### СУТНІСТЬ ПОНЯТТЯ «ЗАРОБІТНА ПЛАТА»

*Ключові слова:* заробітна плата, праця, ціна, робоча сила.

Ефективність функціонування та соціальний розвиток підприємства забезпечується передусім формуванням належних індивідуальних і колективних матеріальних стимулів, провідною формою реалізації яких є науково обґрунтована система організації оплати праці різних категорій персоналу.

Організація оплати праці являє собою систему організаційно-правових засобів, спрямованих на встановлення змісту і порядку введення системи оплати праці, тарифної системи, нормування праці, відрядних розцінок, преміювання, інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат, встановлення норм оплати праці при відхиленні від тарифних умов, форм і строків виплати заробітної плати, порядку обчислення середнього заробітку, індексації зарплати у зв'язку зі зміною індексу споживчих цін, компенсації зарплати у зв'язку з порушенням термінів її виплати. Організація оплати праці ґрунтується на наукових принципах, які враховують політику держави в забезпеченні мінімального рівня заробітної плати, рівень розвитку національної економіки та домінуючі форми власності й господарювання [1, с. 30].

У першу чергу слід зазначити, що Закон України «Про оплату праці» трактує її сутність як винагороду, обчислену, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [4].

Однак нині існує велика кількість трактувань сутності заробітної плати, що пояснюється різними науковими поглядами дослідників. Її систематизація надана в таблиці.

Таблиця

*Дослідження поняття «заробітна плата» у літературних джерелах*

Підхід	Сутність	Представники
Вартісний	Заробітна плата розглядається з позиції ціни праці, яку отримує працівник [1, с. 30]	Брезицька К. Ф., Бутинець Ф. Ф., Дубовська О. В.
Ринковий	Заробітна плата – це елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили [4, с. 513]	Колот А. М., Жидовська Н. М.
Мотиваційний	Заробітна плата – це елемент витрат виробництва і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці	Калина А. В., Мочерний С. В., Пашута Н. І., Швець Л. П., Яременко Л. М.
Юридичний	Заробітна плата – винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу	Васильчак С. В., Золотогоров В. Г., Петрова І. Л., Усач В. Б.

Як видно з таблиці, підходи науковців щодо визначення дефініції «заробітна плата» неоднозначні.

Тому, в першу чергу, доцільно визначитися із розумінням заробітної плати у цьому дослідженні.

Зважаючи на багатоаспектність представленої дефініції, вважаємо за доцільне розглядати її з декількох позицій, а саме:

- з позиції підприємця (по-перше, це стаття витрат, що знижує прибуток; по-друге, є мотиваційним чинником);
- з позиції працівника (є основним джерелом доходу і, як наслідок, ознакою підвищення рівня життя);
- як елемент ринку праці (її рівень впливає на попит та пропозицію робочої сили);
- як «грошове вираження вартості та ціни товару «робоча сила» і частково результативності її функціонування» [3, с. 584];
- як економічну категорію, що відображає стосунки роботодавця і найманого працівника [5, с. 185].

Грунтуючись на проведеному аналізі, пропонуємо таке визначення заробітної плати як комплексного індикатору: заробітна плата – це ціна, яку отримує працівник як винагороду в грошовому виразі, що стимулює його до досягнення високих кінцевих результатів праці, з одного боку, і елемент витрат виробництва – з іншого.

**Список використаних джерел:** 1. *Брезицька К. Ф.* Аналіз сучасних систем оплати праці в зарубіжних країнах / К. Ф. Брезицька // *Управління розвитком*. – 2011. – № 8 (105). – С. 30–31. 2. *Економіка праці та соціально-трудова відносини* : підручник / [А. М. Колот, О. А. Грішнова, О. О. Герасименко та ін.] ; за наук. ред. А. М. Колота. – К. : КНЕУ, 2009. – 711 с. 3. *Економічна енциклопедія* : у 3 т. Т. 1 / редкол. : С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2008. – 864 с. 4. *Про оплату праці* [Електронний ресурс] : Закон України від 24.03.1995 № 108/95-ВР. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>. 5. *Тимош І. М.* Економіка праці / І. М. Тимош. – Тернопіль : Астон, 2010. – 347 с.

УДК 657: 658.15

**К. В. Гнедіна**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
**А. П. Атрошенко**, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ПРИЙНЯТТЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*Ключові слова:* управлінське рішення, прийняття управлінських рішень, альтернатива, критерій, показник.

*Розгадуючи секрет успіху управлінців, варто дивитися не на рішення,  
а на спосіб, який дозволив до нього прийти.*

*Джастін Менкес*

Прийняття управлінських рішень, реалізація, моніторинг результатів та оцінювання їх ефективності є невід’ємними складовими процесу управління діяльністю підприємства. Управлінське рішення спрямоване на вирішення певних управлінських завдань. Ефективність управління підприємством залежить від організації процесу прийняття управлінських рішень, а стратегічні управлінські рішення визначають вектор та напрями розвитку суб’єкта господарювання на майбутнє. Імплементация будь-якого управлінського рішення має певні наслідки, які позначаються на загальній результативності діяльності підприємства. В умовах необхідності забезпечення сталого розвитку суб’єктів господарювання особливо важливим є врахування під час прийняття управлінських рішень не лише економічних результатів, а й екологічних та соціальних ефектів. Отже, питання формування обґрунтованих, раціональних, своєчасних управлінських рішень є актуальним у сучасних умовах, а його дослідження має велике практичне значення, оскільки рівень якості управлінських рішень позначається на ефективності функціонування підприємства та визначає перспективи його діяльності.

Дослідженню сутності понять «управлінське рішення» та «прийняття управлінських рішень», розкриттю підходів до їх формування та оцінювання ефективності присвячені наукові праці таких вітчизняних учених, як: І. Б. Гевко, В. Б. Говоруха, В. М. Колпаков, В. С. Лень, Р. М. Лепа, Н. Т. Мала, М. С. Орлів, Ю. Є. Петруня, а також роботи зарубіжних дослідників, таких як: М. Еддаус, Т. Сааті, Р. Стенсфілд, Д. Хіксон, С. Янг та багатьох інших. Водночас потребує подальшого дослідження питання прийняття та оцінювання управлінських рішень у різних сферах діяльності підприємства у сучасних умовах господарювання з метою забезпечення їх ефективності в економічному, екологічному та соціальному аспектах.

Метою цього дослідження є визначення порядку прийняття та оцінювання управлінських рішень на підприємствах у сучасних умовах господарювання.

Прийняття управлінського рішення є багатоетапним процесом, який передбачає вибір альтернативи, кожна із яких оцінюється за певними обраними критеріями. Альтернатива (від лат. *alter* – один (другий) з двох) – необхідність вибору між двома можливостями, що виключають одна одну; кожна з цих можливостей [1]. Як зазначає вчений В. С. Лень, критерій – це мета на перспективу, або вимога до проекту, яка кількісно не виражена, правило порівняння та вибору альтернатив, а також результатів дій та ефекту рішення, що приймається. Автор виділяє три основні групи критеріїв: критерії цілей, критерії засобів (ресурсів), критерії траєкторій (шляхи досягнення мети) [2]. Критерії можуть оцінюватися на основі кількісних та якісних показників, що дозволяє порівнювати альтернативи.

Для порівняння варіантів рішень можна використовувати різні методи моделювання: екстраполяція, технічні, економічні, соціальні та комбіновані експерименти [2]. Оскільки критерії можуть бути різними та не завжди мають кількісну характеристику, то для оцінювання альтернативних рішень та вибору альтернативи можна застосувати метод експертних оцінок, здійснивши ранжування альтернатив за певними критеріями, а також метод аналізу ієрархій Томаса Сааті [3; 4], який використовується для вирішення завдань, що потребують оцінювання альтернативних варіантів рішень за багатьма критеріями в умовах невизначеності та ризику. Застосування цього методу передбачає побудову моделі проблеми вибору рішення, де визначається ціль, критерії та альтернативи.

Під час прийняття управлінських рішень, реалізація яких матиме певні соціальні наслідки, важливим є врахування думки споживачів продукції (послуг) підприємства. У такому разі з метою оцінювання альтернатив слід здійснити анкетування споживачів. При цьому кожному із критеріїв на основі оцінювання значущості його для споживача присвоюється ваговий коефіцієнт за десятибальною шкалою, оскільки для оцінювання альтернатив використовуються різні показники, після чого кожний критерій оцінюється споживачем відповідно до рівня задоволення його вимог [5]. Отже, під час прийняття рішень важливим є застосування системного підходу та врахування усіх факторів впливу на суб'єкт господарювання, альтернатив та ризиків.

Будь-яке управлінське рішення спрямоване на досягнення певної мети (ефекту, результату), а тому й рівень його ефективності може бути оцінений за ступенем її досягнення. Ефект та ефективність є складовими частинами одного цілого, «ефект» відображає результат від реалізації рішення, а «ефективність» – наслідки. Економічну ефективність управлінського рішення можна розглядати одночасно як ступінь досягнення бажаного ефекту (мети, результату), а також як співвідношення ефекту із понесеними у процесі реалізації управлінського рішення витратами. При цьому управлінське рішення може мати позитивний економічний ефект, в той же час у процесі його впровадження можуть мати місце негативні екологічні або соціальні результати (ефекти). Тому до оцінювання ефективності управлінського рішення слід підходити комплексно та застосовувати багатокритеріальний підхід, враховуючи економічні, соціальні та екологічні результати від реалізації рішення.

Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки:

1. У процесі прийняття управлінського рішення важливо чітко сформулювати мету, всебічно дослідити проблему, провести фундаментальний аналіз поточної ситуації та ідентифікувати наявні обмеження для вибору можливих варіантів рішення, визначити альтернативи

та оцінити їх за обраними критеріями на основі системи показників, що дозволить обрати один із можливих варіантів, враховуючи переваги та недоліки і наявні ризики. При обґрунтуванні управлінського рішення для досягнення бажаного ефекту та вирішення певного завдання слід розглядати різні способи його вирішення та формувати багато варіантів рішення (альтернатив), а при оцінюванні альтернатив - використовувати кількісні та якісні критерії.

2. Ефективність управлінського рішення недоцільно оцінювати лише на основі фінансово-економічних показників, оскільки прийняте рішення може мати певні соціальні та екологічні ефекти. Тому до оцінювання управлінських рішень слід підходити комплексно та, визначаючи критерії оцінювання ефективності, враховувати усі наслідки від прийнятого та реалізованого рішення. Отже, для оцінювання ефективності управлінського рішення необхідно застосовувати багатокритеріальний підхід, що передбачає оцінювання інтегральної ефективності управлінського рішення за певними критеріями та системою показників у межах обраних критерії оцінювання.

**Список використаних джерел:** 1. *Філософський енциклопедичний словник* / НАН України, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди ; редкол.: В. І. Шинкарук (голова). – К. : Абрис, 2002. – 742 с. 2. *Лень В. С. Управлінський облік* / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с. 3. *Saaty T. Принятие решений. Метод анализа иерархий* / Т. Саати. – М. : Радио и связь, 1993. – 320 с. 4. *Saaty Thomas L. Decision making with the analytic hierarchy process* / Thomas L. Saaty // *Int. J. Services Sciences*. – 2008. – Vol. 1. – No. 1. – P. 83–98. 5. *Гнедіна К. В. Обґрунтування вибору альтернативи розвитку системи міського пасажирського транспорту* / К. В. Гнедіна // *Вісник ЧДГУ*. – 2013. – № 1 (64). – С. 84–90.

УДК 657.1

**Ю. В. Держилова**, магістр

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## МІСЦЕ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

*Ключові слова:* система бухгалтерського обліку, інформаційні системи, інформаційні потреби стейкхолдерів.

Становлення і розвиток національної економіки значно розширили межі використання інформаційних ресурсів системи бухгалтерського обліку. З'являються нові користувачі облікової інформації, і як результат – нові об'єкти та завдання бухгалтерського обліку. Створюється нова управлінська інформаційна система, основу якої становить підсистема бухгалтерського обліку, яка здатна перетворити необлікову та облікову інформацію і довести її до менеджменту підприємства (управлінський облік) і зовнішніх користувачів (фінансовий облік).

Одним з головних чинників, що впливає на ефективність управління підприємством, є дієздатна система бухгалтерського обліку, що генерує інформацію про взаємозв'язки між діяльністю центрів відповідальності і відповідними показниками, які характеризують ефективність їх діяльності. Розвиток підприємств, зростанням масштабу їх функціонування приводить до збільшення інформаційних потоків підприємства та запровадження на підприємстві комп'ютерних інформаційних технологій.

Науковий інтерес теоретичних та методологічних аспектів розвитку та впровадження комп'ютерних інформаційних систем на підприємствах різних галузей економіки займалися такі вчені, як: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Г. Г. Кірейцев, Ю. А. Кузьмінський, В. С. Лень, Ю. І. Осадчий, М. Г. Чумаченко. Проте багато проблем щодо впровадження інформаційних технологій є неповністю дослідженими.

Аналіз літературних джерел свідчить про відсутність розбіжностей серед науковців та практиків у визначенні інформаційної системи обліку як сукупності інформації, апаратно-програмних і технологічних засобів, засобів телекомунікації, баз і банків даних, методів і процедур, персоналу управління, які реалізують функції збору, обробки, накопичення і обробки інформації для підготовки і прийняття ефективних управлінських рішень.

В управлінському обліку використовується різноманітна економічна інформація, яка складається з планової, нормативної, облікової та іншої позаоблікової інформації.

Створення та використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку сприяє не тільки прискоренню процесу оброблення інформації на підприємствах, але й суттєвому покращенню його організації, що дозволить використовувати позаоблікову інформацію під час прийняття управлінських рішень. Впровадження інформаційної системи дозволяє переходити на нові методи управління, на якісно новий рівень менеджменту і ведення бухгалтерського обліку та є стратегічно важливим для будь-якого підприємства.

Причини, що спонукають підприємства впроваджувати інформаційні системи у сфері бухгалтерського обліку, з одного боку, обумовлені прагненням керівництва зменшити кількість повсякденних робіт або усунути їх повторне проведення, а з іншого боку, – бажанням підвищити ефективність управління діяльністю підприємства за рахунок прийняття оптимальних та раціональних управлінських рішень.

При цьому визначення інформаційних потреб користувачів є складним завданням, що призводить як до об'єктивної неможливості досягнення абсолютної достовірності та повноти інформаційного забезпечення всіх користувачів, так і до неминучого накопичення даних, які не використовуватимуться під час прийняття рішень. Тому виникає необхідність чіткого визначення інформаційного забезпечення користувачів інформації, що одночасно: необхідна для управління; вимагається зовнішніми користувачами та генерується інформаційною системою. Все вищенаведене слід враховувати у процесі розроблення політики бухгалтерського обліку [1].

Таким чином, аналіз економічної літератури вказує, що бухгалтерський облік доцільно розглядати як інформаційну систему [2; 3], метою якої є надання релевантної інформації для прийняття рішень стейкхолдерами. Виходячи з необхідності орієнтації на інформаційні потреби управління під час прийняття рішень система обліку має орієнтуватися на зниження рівня невизначеності та ризику для кожного рівня управлінських рішень.

**Список використаних джерел:** 1. *Лень В. С.* Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура / В. С. Лень, В. А. Нехай // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – № 4 (76). – С. 289–301. 2. *Кірейцев Г. Г.* Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління / Г. Г. Кірейцев, В. А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3 – С. 84–90. 3. *Нехай В. А.* Обліково-аналітичне забезпечення антикризового управління діяльністю сільськогосподарських підприємств : дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / В. А. Нехай ; Національний університет біоресурсів і природокористування України. – К., 2009. – 171 с.

УДК 657

**Н. В. Каткова**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри «Облік і економічний аналіз»

**О. В. Бебло**, магістрант

Національний університет кораблебудування ім. адм. Макарова, м. Миколаїв, Україна

### **ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ: ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ**

**Ключові слова:** облікова політика, дебіторська заборгованість, фінансові інструменти, фінансові активи, доречність, достовірність, фінансова звітність.

Облікова політика є дієвим та ефективним інструментом організації та ведення обліку на підприємстві. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Подібне визначення наводиться у МСБО 8: облікова політика — конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [2].

Фінансова звітність має достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Достовірне подання вимагає від суб'єкта господарювання, зокрема: обирати та застосовувати облікові політики відповідно до

МСБО 8; подавати інформацію (у тому числі облікові політики) так, щоб забезпечувати достатню, достовірну, зрівняну та зрозумілу інформацію.

Якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування МСФЗ. Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розроблення та застосування облікової політики, щоб інформація була достатньою для потреб користувачів з прийняття економічних рішень та достовірною [2].

Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», суб'єкт господарювання у стислому викладі суттєвих облікових політик розкриває інформацію про основу (чи основи) оцінки, що застосовувались під час складання фінансової звітності, а також інші застосовані облікові політики, що є достатніми для розуміння фінансової звітності.

Стосовно фінансових інструментів (зокрема, фінансових активів, до яких відноситься і дебіторська заборгованість) у МСФЗ 7 зазначено, що розкриття такої інформації може охоплювати [3]:

а) характер фінансових активів, що їх суб'єкт господарювання признає як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку; та як суб'єкт господарювання виконав відповідні критерії для такого признаєння;

б) чи обліковується звичайне придбання або продаж фінансових активів на дату операції або на дату розрахунку;

в) якщо рахунок резерву використовується для зменшення балансової вартості фінансових активів, знецінених внаслідок кредитних збитків: критерії для визначення того, коли прямо зменшувати балансову вартість знецінених фінансових активів (або прямо збільшувати, у випадку сторнування часткового списання) та коли використовувати рахунок резерву; критерії для списання сум, віднесених на рахунок резерву, за рахунок балансової вартості знецінених фінансових активів;

г) як визначаються чисті прибутки або чисті збитки за кожною категорією фінансового інструменту;

д) критерії, які застосовує суб'єкт господарювання для визначення того, що існує об'єктивне свідчення того, що відбувся збиток від знецінення;

е) якщо умови фінансових активів, які інакше були би простроченими або знеціненими, були змінені, облікову політику для фінансових активів, які є об'єктом змінених умов.

Стосовно обліку фінансових активів (зокрема, дебіторської заборгованості) згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [4] розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема, метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності) та дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів.

Метод обчислення резерву сумнівних боргів може визначатися за одним із методів, наведених у П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», а саме:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років.

Підприємство відповідно до П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» визнає фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, на дату укладення контракту або на дату

його виконання. Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування [4].

Як бачимо, зазначені рекомендації містять дещо обмежений перелік елементів облікової політики стосовно обліку фінансових активів і, зокрема, дебіторської заборгованості, порівняно з міжнародними стандартами. Крім того, має місце «обов'язковість» вибору одного з наведених у відповідних П(С)БО варіантів методів оцінювання, обліку і процедур, тоді як за міжнародними стандартами управлінський персонал має більшу свободу дій та має застосувати судження під час розроблення та застосування облікової політики, щоб інформація була доречною та достовірною (хоча МСБО 1 вимагає від суб'єктів господарювання розкривати в основних принципах облікових політик інформацію про судження, які використовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик суб'єкта господарювання, і які мають найбільш значний вплив на суми, визнані у фінансовій звітності).

Отже, елементи облікової політики стосовно обліку фінансових інструментів і, зокрема, дебіторської заборгованості повинні надати змогу скласти фінансову звітність, яка міститиме доречну та достовірну інформацію, а також надати змогу користувачам оцінити значущість фінансових інструментів для фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання; характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів та на які суб'єкт господарювання наражається протягом періоду та на кінець звітного періоду, та яким чином суб'єкт господарювання управляє цими ризиками.

**Список використаних джерел:** 1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 2. *МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020/paran2#n2](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020/paran2#n2). 3. *МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_007](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_007). 4. *Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. – Режим доступу : [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat\\_id=293536](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536).

УДК 657.37:657.446

**Г. І. Кузьменко**, канд. екон. наук, доцент кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

### **ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ: МЕТА, ЗАВДАННЯ ТА ЦІЛЬОВА СПРЯМОВАНІСТЬ**

**Ключові слова:** облікова політика, податкова облікова політика, бухгалтерський облік, податковий облік.

Основна увага у наукових працях, професійній літературі та нормативних документах зосереджена на дослідженні питань облікової політики, орієнтованої на складання і подання фінансової звітності. Питання формування облікової політики з метою оподаткування, тобто «податкової» облікової політики, здебільшого залишаються поза увагою. Діюча система нормативно-правових актів, які регламентують організацію бухгалтерського обліку в Україні, в тому числі й у частині податкового обліку (Податковий кодекс України [1], Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2], НП(С)БО 1 [3] та інші положення (стандарти) бухгалтерського обліку), також не містить вимог та рекомендацій щодо визначення та розробки «податкової» облікової політики. Враховуючи те, що національне податкове законодавство не містить конкретних вимог стосовно формування «податкової» облікової політики, суб'єктами господарювання може бути самостійно визначений та обраний один з двох варіантів складання «податкової» облікової політики: 1) відобразити окремі питання податкового обліку в розрізі кожного податку, який сплачує підприємство у відпові-

дних розділах єдиного наказу про облікову політику; 2) розробити окремі накази про облікову політику з метою оподаткування.

Необхідно акцентувати увагу на таких аспектах формування облікової політики в цілому і податкової зокрема. По-перше, облікову політику необхідно розглядати у широкому розумінні – як національну облікову політику, у вузькому – як облікову політику суб'єкта господарювання. По-друге, у визначенні облікової політики повинна відобразитися суть поняття, а не перелічуватися її складові елементи. По-третє, облікова політика повинна розглядатися як інструмент оптимізації оподаткування, оскільки від обраних методів і способів відображення інформації про господарську діяльність в обліку суб'єкта господарювання буде залежати база оподаткування, розмір податкових платежів та рівень оподаткування загалом.

Незважаючи на суттєві відмінності, бухгалтерська облікова політика і податкова облікова політика – це дві сторони одного облікового процесу. Сучасну облікову політику суб'єкта господарювання в цілому можна визначити як сукупність принципів, методів (способів), процедур організації та ведення бухгалтерського і податкового обліку, орієнтованих на складання та подання фінансової і податкової звітності, які забезпечують ефективність фінансово-господарської діяльності. Обґрунтуванням такого підходу та застосування принципу єдності облікової політики є такі обставини. По-перше, як бухгалтерський, так і податковий облік ведуться на основі практично тих самих первинних документів, тому повне розмежування облікової політики на бухгалтерську і податкову облікову політику на практиці зробити досить складно. По-друге, правила формування і застосування податкової облікової політики, внесення до неї змін і доповнень здійснюються на підставі положень нормативно-правових актів бухгалтерського обліку. Іншими словами, облікова політика суб'єктів господарювання, як податкова, так і бухгалтерська, формується за однаковими правилами, хоча встановлення окремих елементів бухгалтерської облікової політики і податкової політики регулюється різними законодавчими актами.

Податкова облікова політика (облікова політика з метою оподаткування) суб'єкта господарювання – це сукупність обраних платником податків (з декількох альтернативних, передбачених нормативно-правовими актами, або визначених самостійно у випадку відсутності чітко встановлених законодавством) принципів, методів (способів) і процедур організації та ведення податкового обліку, порядку обчислення податкових платежів з метою забезпечення їх своєчасної і повної сплати до бюджетів різних рівнів, подання податкової звітності в обсягах і строки, встановлені законом, орієнтованої на оптимізацію оподаткування, зниження податкового навантаження та підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності.

Сформоване визначення повністю розкриває сутність податкової облікової політики, вказує на наявність можливих варіантів її вибору (сукупність обраних принципів, методів, способів і процедур організації та ведення податкового обліку), законність (передбачених нормативно-правовими актами), мету (забезпечення своєчасної і повної сплати податкових платежів, подання податкової звітності в обсягах і строки, встановлених законодавством), а також спрямованість облікової політики (оптимізація оподаткування, зниження податкового навантаження, підвищення ефективності діяльності).

У податковій обліковій політиці підприємства відображається специфіка формування і використання інформації про об'єкти податкового обліку, методика і порядок обчислення бази оподаткування за відповідними податками, які сплачуються підприємством, а також способи виконання податкових зобов'язань перед бюджетами різних рівнів. Крім того, виникає необхідність у розкритті позиції суб'єкта господарювання щодо тих норм, відносно яких законодавець залишив право вибору за підприємством, або ж у випадку, коли: 1) за деякими питаннями податкове законодавство визначає лише загальні норми і правила, але не містить конкретних способів визначення та обчислення податкових платежів; 2) податкове законодавство містить колізії та суперечності, неоднозначне (множинне) трактування окремих норм чи правил; 3) поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Податкового кодексу (пп. 4.1.4 п. 4 ст. 4; п. 5.2 та п. 5.3 ст. 5 [1]). Тому при формуванні податкової політики суб'єктам господарювання надається можли-

вість через створення внутрішнього документа «Податкова облікова політика» аргументовано довести наявність колізій і суперечностей у податковому законодавстві, визначити трактування окремих термінів, які вживаються, однак не розкриваються у податковому законодавстві, і таким чином, обґрунтувати обраний варіант обчислення бази оподаткування, і відповідно оптимізувати систему оподаткування підприємства, мінімізувати свої податкові платежі та ризики.

Облікова політика підприємства з метою оподаткування (податкова облікова політика) повинна вирішувати три основні завдання: 1) організаційно-технічні (організація ведення податкового обліку, розроблення системи податкових реєстрів, розроблення системи документообороту для формування показників податкових реєстрів тощо); 2) вибір найбільш прийнятних для підприємства способів обліку, відносно яких існують альтернативи, передбачені податковим законодавством; 3) висвітлення окремих питань щодо справляння податкових платежів, щодо яких існують суперечності в нормативних актах або які взагалі не регламентовані законодавством. Вирішення вказаних завдань є досить важливим для підприємства у процесі його подальших відносин з податковими органами, а правильно складена облікова політика з метою оподаткування дасть змогу уникнути багатьох конфліктних ситуацій з податковими органами.

**Список використаних джерел:** 1. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами та доповненнями)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2755-17/page1>. 2. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* : Закон України від 16.07.1999 р. №996-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. 3. *Національне положення (стандарт) фінансової звітності 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 зі змінами та доповненнями. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

УДК 657:658

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВАРТІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА**

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, система управління, вартість підприємства, оцінка.

У нинішніх умовах господарювання одним з важливих завдань для вітчизняних підприємств є підвищення ефективності стратегічного планування. Реалізація стратегії, зазвичай, пов'язана з розширенням діяльності підприємства, можливістю інвестування в новітні техніку і технології, застосування в управлінні підприємством інформаційних технологій тощо. Все це, у свою чергу, вимагає пошуку джерел фінансування. Можливість залучення позикових коштів безпосередньо пов'язано з вартістю капіталу компанії.

Отже, на сьогодні постає питання розроблення системи стратегічного планування й управління, орієнтованої на зростання капіталізації підприємства.

Дослідженням питань управління вартістю підприємств займалися зарубіжні науковці-практики Ф. Еванс, Д. Бішоп, С. Рід, Т. Коллер, Дж. Мурін, Е. Джонс, М. Скотт та інші. Цьому питанню, з урахуванням особливостей національної економіки, присвячені роботи і вітчизняних учених, зокрема, Г. Башнянина, М. Бондаря, Л. Костирко, М. Корягіна, В. Костюченко, О. Мендрула, О. Сарапіної, Н. Тертичної, Л. Худолія, М. Чумаченка та ін. Серед російських науковців – А. Аскарів, О. Петрушева, І. Астраханцева, О. Шишкін.

Слід зазначити, що під управлінням вартістю підприємства більшість науковців розглядають інструментарій впливу на внутрішні й опосередковано на фактори зовнішнього середовища, з метою забезпечення його розвитку, адаптації до змін у зовнішньому середовищі, підвищення інвестиційної привабливості на основі оцінки вартості його капіталу.

Нині в теорії та практиці оцінювання та управління вартістю компанії в зарубіжних країнах використовуються дві групи моделей оцінювання вартості капіталу:

1) моделі, що базуються на концепції вартості наведених грошових потоків, які генеруються бізнесом;

2) моделі, що засновані на концепції економічного прибутку.

Ці моделі достатньо представлені в літературі [1–3], але теорія і практика застосування таких моделей для вітчизняних підприємств свідчить про обмеженість їх застосування.

Одним із дієвих підходів до оцінювання вартості підприємства є використання інформаційних ресурсів системи бухгалтерського обліку. Однак на сьогодні більшість вітчизняних науковців наголошують на необхідності вдосконалення системи бухгалтерського обліку, звертаючи увагу на невідповідність формування і змісту інформації, релевантної для прийняття управлінських рішень, складання звітності тощо, інформаційним потребам стейкхолдерів (англ. Stakeholders) щодо вартості капіталу підприємства. При цьому більшість науковців та практиків вказують на наявність конфлікту інтересів між учасниками процесу функціонування підприємства, інформаційні потреби, яких неможливо врахувати лише у фінансовій звітності.

На наш погляд, фінансова звітність повинна слугувати базовим інформаційним підґрунтям для прийняття, на її основі, стратегічних управлінських рішень щодо оцінки вартості капіталу підприємства.

Тому у процесі розроблення політики бухгалтерського обліку на підприємстві під час вибору принципів і методів оцінювання, слід враховувати завдання стратегічного управління вартістю підприємства [4].

Одним із ключових методів обліку є оцінювання, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що ґрунтується на принципі історичної (фактичної) собівартості, отже, пріоритетним є оцінювання активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Оцінювання за історичною собівартістю це, в першу чергу, достовірність інформації про вартість активів підприємства, легкість обрахунків тощо. Разом з цим воно не завжди об'єктивно відображає реальну вартість об'єктів на певний момент часу, тому виникає потреба здійснювати оцінювання на основі професійного судження оцінювача [5; 6].

Проведення експертного оцінювання в окремих випадках регламентується Національними стандартами № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», № 2 «Оцінка нерухомого майна», № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів», Міжнародними стандартами оцінки. При цьому для оцінки майна згідно з національними та міжнародними стандартами оцінки застосовуються такі основні методичні підходи, як витратний, дохідний та порівняльний.

Таким чином, вибір адекватного методу оцінювання в сучасних умовах стоїть досить гостро. Існування великої кількості методів оцінювання вартості капіталу підприємства потребує значного розширення предметної області досліджень у сфері обліково-аналітичного забезпечення управління вартістю підприємства, що передбачає поряд з використанням показників бухгалтерської звітності інших показників, що містяться в позаобліковій звітності та впливають на створення вартості підприємства.

**Список використаних джерел:** 1. Дамодаран А. Инвестиционная оценка: инструменты и методы оценки любых активов / Асват Дамодаран ; пер. с англ. – 6-е изд. – М. : Альпина Паблишерз, 2010. – 1323 с. 2. Коупленд Т. Стоимость компаний. Оценка и управление / Т. Коупленд, Т. Коллер, Д. Муррин. – М. : Бизнес-Олимп, 2008. – 576 с. 3. Уолш К. Ключевые показатели менеджмента / К. Уолш. – М. : Дело, 2000. – 360 с. 4. Лень В. С. Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура / В. С. Лень, В. А. Нехай // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – № 4 (76). – С. 289–301. 5. Нехай В. А. Оцінка: елемент методу чи метод бухгалтерського обліку / В. А. Нехай // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 3(68). – С. 42–47. 6. Нехай В. А. Чи справедлива справедлива вартість? / В. А. Нехай // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : Всеукраїнська науково-практична конференція (25–26 жовтня 2013 р., м. Чернігів). – Чернігів : ЧНТУ, 2013. – С. 35–37.

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### ПРОГРАМНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ В ЕЛЕКТРОННОМУ ВИГЛЯДІ ЗАСОБАМИ ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНОГО ЗВ'ЯЗКУ

*Ключові слова:* електронна звітність, комп'ютерні програми, програмне забезпечення.

Прийняття Законів України “Про електронні документи та електронний документообіг” (№ 851 від 22.05.2003 р.) та “Про електронний цифровий підпис” (№ 852 від 22.05.2003 р.), а також Постанови “Про подання електронної податкової звітності” (№ 233 від 10.04.2008 р.) стало поштовхом до розвитку ринку програмних засобів для автоматизації бізнесу завдяки створенню комп'ютерних програм, які дозволяють подавати звітність у електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку. До них відносяться такі програми, як: “MEDoc”, “Арт-звіт плюс”, “iFin”, “1С-Звіт”, “Єдине вікно подання електронної звітності” (табл.) та інші.

Таблиця

*Характеристика комп'ютерних програм для подачі звітності у електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку*

Показник	Назва програм				
	MEDoc	Арт-звіт плюс	iFin	1С-Звіт	Єдине вікно подання електронної звітності
<b>Функціональні можливості</b>					
Автоматизація подачі звітності	+	+	+	+	+
Створення та реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних	+	+	+	+	+
Створення первинних документів	+	+	+	+	-
Технічна підтримка	+	+	+	+	+
<b>Акредитовані центри сертифікації ключів</b>					
ІВК	-	-	+	+	+
УСС	+	+	-	-	-
“Україна”	+	+	-	+	-
“ДФС”	+	+	-	+	-
Міністерство доходів	-	-	+	-	+
Укрсиббанк	+	-	-	-	-
Masterkey	+	+	+	+	+
УНІС	+	-	-	-	-
<b>До яких органів можливе подання звітності</b>					
Державна фіскальна служба України	+	+	+	+	+
Пенсійний фонд України	+	+	+	+	+
Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	+	-	-	+	-
Фонд зайнятості населення	+	-	-	-	-
Державна служба статистики	+	+	+	+	+
<b>Вартість, грн/рік</b>					
для фізичних осіб	312	240	1000	240	безкоштовно
для юридичних осіб	1502	720	1249	1200	

Джерело: [1–5].

Дані таблиці свідчать, що комп'ютерні програми “MEDoc”, “Арт-звіт плюс”, “iFin”, “1С-Звіт” та “Єдине вікно подання електронної звітності” мають однакові функціональні можливості: автоматизація подачі звітності, створення та реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, створення первинних документів (крім програми “Єдине вікно подання електронної звітності”), а також технічну підтримку з боку розробників

програмного забезпечення. Звітність до Державної фіскальної служби, Пенсійного фонду України та Державної служби статистики можна подати за допомогою “MEDoc”, “Арт-звіт плюс”, “iFin”, “1С-Звіт” та “Єдине вікно подання електронної звітності”. Слід відзначити, що “MEDoc” має можливість подачі звітності до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та Фонду зайнятості населення. Із досліджених програм найдорожчою є “MEDoc” (1502 грн на рік для юридичних осіб та 312 грн – для фізичних осіб), а найдешевшою – Арт-звіт плюс (720 грн на рік для юридичних осіб та 240 грн. – для фізичних осіб).

**Список використаних джерел:** 1. *MEDoc 1С* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт MEDoc 1С. – Режим доступу : <http://www.me-doc.com.ua/modul-otchetnost>. 2. *Арт-звіт плюс 1С* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Арт-звіт плюс. – Режим доступу : <http://art-zvit.com.ua/ru/Art-Zvit-Plus>. 3. *iFin* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт iFin. – Режим доступу : <https://www.ifin.ua/ru>. 4. *1С-Звіт* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт 1С-Звіт. – Режим доступу : <http://www.1c-sed.com.ua>. 5. *Єдине вікно подання електронної звітності* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/elektronna-zvitnist/spetsializovane-klientske-program>.

УДК 657.1

**Н. Й. Радіонова**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Київський національний університет технологій та дизайну, м. Київ, Україна

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНА ОСНОВА ВПРОВАДЖЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

*Ключові слова:* стратегічний управлінський облік, підприємство, елементи обліку, інформаційне забезпечення.

Стратегічний управлінський облік є досить великим напрямком, і під час використання цього виду обліку постає проблема, яким чином можна застосувати стратегічний управлінський облік на практиці, яким чином можна пов'язати стратегічні цілі з оперативними завданнями.

Отже, необхідна деяка технологія для практичного впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

У ході дослідження було виявлено, що процес організації і функціонування стратегічного управлінського обліку ґрунтується на певній організаційно-методичній основі, що включає безліч елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, які утворюють певну цілісність єдності [1].

Сукупність елементів, що характеризує організаційно-методичні основи стратегічного управлінського обліку, зображена на рис.



Рис. Організаційно-методична основа стратегічного управлінського обліку

Джерело: [1].

Організаційно-методична основа стратегічного управлінського обліку складається з трьох взаємопов'язаних блоків.

Перший блок організаційно-методичної бази складають мету, завдання та функції стратегічного управлінського обліку.

Метою організації стратегічного управлінського обліку є інформаційне забезпечення управлінських рішень щодо досягнення стратегічних цілей і завдань підприємства, орієнтованих не тільки на найближче, а й порівняно віддалене майбутнє.

Основними завданнями організації стратегічного управлінського обліку можна вважати:

- формування особливо важливої, у т. ч. конфіденційної стратегічної інформації для прийняття конкретних управлінських рішень менеджерами верхнього рівня управління підприємством;

- економічний аналіз зовнішнього і внутрішнього середовища, у т. ч. стратегічної позиції підприємства на ринку, диференціації продукції підприємства, результативності діяльності центрів відповідальності;

- контроль за ступенем досягнення поставлених стратегічних цілей і завдань підприємства;

- забезпечення взаємозв'язку між стратегічною та оперативною діяльністю підприємства й ін.

При вирішенні завдань стратегічного управлінського обліку виконуються як загальні, так і специфічні функції за такими напрямками:

а) організаційно-управлінське;

б) прогнозно-планове;

в) обліково-аналітичне;

г) контрольно-регулююче [2].

Поставлені мета, завдання та функції можуть бути реалізовані з використанням певних наукових підходів, принципів і методів, що становить другий блок.

Спільними науковими підходами є системний, комплексний і комп'ютерний [3].

Системний підхід означає, що організація і функціонування стратегічного управлінського обліку розглядається як підсистема системи управлінського обліку, які є частиною іншої, більш високого рівня, системи управління підприємством.

Комплексний підхід означає, що в межах промислового підприємства стратегічний управлінський облік розглядається як частина фінансово-виробничої діяльності з комплексним використанням всіх видів інформації.

Комп'ютерний підхід пов'язаний з використанням сучасних комп'ютерних технологій при організації та функціонуванні стратегічного управлінського обліку.

Взаємодія перших двох блоків організаційно-методичних основ стратегічного управлінського обліку неможливо без їх інформаційного забезпечення [4].

Третій блок організаційно-методичної основи складається з інформаційного забезпечення стратегічного управлінського обліку.

Стратегічний управлінський облік спрямований на відображення процесів виробничо-господарської діяльності як в історичному (з урахуванням сформованих показників), так і в перспективному (на основі прогнозу) плані. Місце і роль інформаційного забезпечення управлінської діяльності слід визначити як основну мету й один з методів управлінського обліку.

Недолік інформації та її низька якість значно погіршують можливості ефективного управління виробничою діяльністю. У сучасних умовах господарювання це може призвести до значних втрат, таких як втрати конкурентоспроможності продукції, що виробляється, затримок з її реалізацією, затоварювання складів, несвоєчасність розрахунків і платежів, скорочення забезпеченості обіговими коштами, скорочення попиту.

**Список використаних джерел:** 1. Блаженкова Н. М. Формирование подсистемы стратегического управленческого учета на промышленном предприятии : автореф. дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Наталья Михайловна Блаженкова. – Ижевск, 2004. – 26 с. 2. Мухина Е. Р. Теоретические аспекты стратегического управленческого учета как элемента эффективного управления организацией / Е. Р. Мухина // Вопросы экономики и права. – 2014. – № 8. – С. 104–109. 3. Некрасова Л. А. Стратегічний управлінський облік як інформаційне підґрунтя розробки стратегії підприємства / Л. А. Некрасова, К. І. Некрасова // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2016. – № 18. – С. 150–154. 4. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В. Р. Шевчук // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 281–285.

## КОМЕРЦІАЛІЗАЦІЯ ЗДОБУТКІВ ВНЗ – ВИКЛИК ДЛЯ БУХГАЛТЕРІВ

*Ключові слова:* нематеріальні активи, суб'єкт господарювання у держсекторі, оцінка, ВНЗ.

Сьогодення вимагає кардинальних змін від університетів у сфері комерціалізації їх інтелектуальної власності, у сфері трансфері технологій. По-перше, це вагоме джерело доходів, а по-друге, це показник ефективності, практичності (невідірваності науки від реальності) здобутків академічної спільноти.

І перші кроки на цьому шляху ставлять велику кількість питань перед працівниками бухгалтерії таких університетів. Перш ніж щось продати, необхідно визначитися, що саме будемо комерціалізувати: які саме наробки, статті, підручники/посібники, нові технології, матеріали, процеси тощо [1]. І це слід мати не просто в наявності, а обліковувати на балансі. А щоб поставити об'єкт комерціалізації (далі ОбК) на баланс, слід визначитися – що це з позиції бухгалтерського обліку в державному секторі. Якщо ВНЗ продає підручники, то це матеріальний об'єкт. Якщо навчальний заклад хоче продавати не підручник, а ПРАВО друкувати та реалізовувати підручники іншому суб'єкту господарювання, наприклад, видавництву, то права – це вже нематеріальний актив. І перш ніж продати ці права, вони повинні бути відображені в балансі самого університету.

Якщо ми продаємо нову технологію (наприклад, виробництва печива), то, знову ж таки, відбувається передача саме прав (повністю чи частково) на таку технологію, і ці права повинні обліковуватися як нематеріальний актив [2]. Чому саме нематеріальний актив (далі НМА)? Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» визначає, що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [3]. А вищезагадані права на технологію, нові матеріали, сорти рослин тощо не мають матеріальної форми. НП(С)БО в держсекторі 121 «Основні засоби» визначає активи як ресурси, контрольовані суб'єктом державного сектору в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому та/або матимуть потенціал корисності [4].

Суб'єкт державного сектору – університет – контролює цей вид ресурсів тільки у випадку, якщо між ним та автором/авторами (науково-педагогічним працівником/працівниками, студентами тощо) укладений договір про передачу прав на створені результати інтелектуальної діяльності, або якщо права належать ВНЗ «по умовчанию». Так, згідно зі ст. 11 Закону України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» майнові права на технологію та/або її складові, що створені у процесі виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, належать установам, організаціям та підприємствам – виконавцям цих робіт (далі – виконавці) відповідно до Цивільного кодексу України, крім випадків, коли технологію та/або її складові віднесено до державної таємниці та в інших випадках, визначених законом, що створені у процесі виконання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, майнові права таку на технологію та/або її складові передаються установами, організаціями та підприємствами – виконавцями органам державної влади, Національній академії наук України та галузевим академіям наук, які здійснюють фінансування зазначених науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (далі – замовники), з урахуванням положень Цивільного кодексу України [5].

Чи використання зазначених результатів приведе до отримання економічних вигід у майбутньому, та/або вони матимуть потенціал корисності? Однозначно – так. Бо саме з метою реалізації, а значить і доходу, ми хочемо поставити їх на баланс.

Отже, вищеперелічені права є активами. І якщо ці активи ідентифікувати, тобто актив може бути виділений чи відокремлений від інших активів, то вони визнаються нематеріальними.

Перший крок зроблений – ми визначилися з етапами визнання об'єкта комерціалізації нематеріальним активом. Проте цього замало для відображення цього об'єкта на балансі ВНЗ, наявність такого об'єкта комерціалізації – нематеріального активу – повинно бути підтвердже-

но документально – наявність ліцензійного договору, патенту /свідоцтва тощо, які підтверджують власником права є суб'єкт господарювання в державному секторі – університет.

Наступний крок – оцінка такого нематеріального активу. Розділ другий НП(С)БО в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» містить інформацію про первісне оцінювання НМА, а саме визначає, що об'єкт нематеріальних активів оцінюється за первісною вартістю, якою може бути і вартість придбання у разі придбання за плату; і собівартість виробництва у разі самостійного виготовлення (створення); і справедлива вартість у разі отримання без оплати від фізичних та юридичних осіб (крім суб'єктів державного сектору); і первісна (переоцінена) вартість нематеріальних активів у разі отримання без оплати від суб'єктів державного сектору; і залишкова вартість переданого нематеріального активу в разі отримання в результаті обміну на інший актив.

Той же НП(С)БО визначає і складові первісного оцінювання залежно від шляху надходження об'єкта НМА до університету. Проте у практикуючих бухгалтерів ці норми викликають тільки посмішку. Так, у випадку визначення первісної вартості як собівартості виробництва у разі самостійного виготовлення (створення) необхідно визначитися: скільки часу автор/автори витратили на створення нової технології, права на яку оцінюємо. А якщо викладач-науковець встигав ще читати лекції (практики, семінари)/писати статті (монографії, підручники) або одночасно/паралельно проводив й інші дослідження, результатом яких також НМА. Також непростим питанням є розрахунок витрат електроенергії, тепла, зносу обладнання тощо. Особливо якщо в лабораторії проводиться одночасно декілька досліджень лічильники на воду, електроенергію, встановлені загалом на будівлю.

Звичайно, ВНЗ може звернутися до кваліфікованих спеціалістів – оцінщиків, які мають відповідний сертифікат. Вони (оцінщики) порадують, але все одно запросять вищезгадану інформацію про витрати, а ще їм треба заплатити за роботу від 1500 грн і вище за один об'єкт оцінки. Як правило, більшість університетів не можуть дозволити собі таку розкіш – оплата послуг оцінщика. Тільки у випадку отримання фінансування на проведення дослідження (фінансування міністерствами і відомствами або іншими організаціями) у калькуляцію витрат одразу можна закласти витрати на оцінку та комерціалізацію. І щоб полегшити процес оцінювання і підвищити її достовірність, необхідно заздалегідь проконсультуватися з професіоналами: яка інформація буде їм потрібна для визначення вартості НМА – об'єкта комерціалізації.

Проведений аналіз – це тільки перші кроки бухгалтера на шляху комерціалізації наукових надбань ВНЗ. Попереду ще багато запитань та підводних каменів законодавства.

**Список використаних джерел:** 1. Сизоненко О. В. Об'єкти права інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку / О. В. Сизоненко // Менеджмент : зб. наук. праць – К. : Міжгалуз. ін-т упр., 2006. – Вип. 6. – С. 110–120. 2. Сизоненко О. В. Ключові характеристики НМА / О. В. Сизоненко / Менеджмент : зб. наук. праць – К. : Міжгалуз. ін-т упр., 2008. – Вип. 9. – С. 144–157. 3. *Національне положення* (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10>. 4. *Національне положення* (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>. 5. *Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій* [Електронний ресурс] : Закон України у редакції від 09.12.2015. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/143-16>.

УДК 336.647

**Д. А. Пролейчик**, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Могилевский государственный университет продовольствия, г. Могилев, Республика Беларусь

### **НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ: БУХГАЛТЕРСКИЙ И ФИНАНСОВЫЙ ПОДХОДЫ**

**Ключевые слова:** *финансовые ресурсы, нераспределенная прибыль, капитал, распределение прибыли, использование прибыли.*

Раскрывая содержание элементов финансовой отчетности компаний, принципы МСФО определяют капитал как чистые активы, а именно как остаточную долю участия в активах организации после вычета всех ее обязательств. Именно поэтому раздел баланса, раскрыва-

ющий собственные источники средств организации, по-английски именуется «equity», что в одном из вариантов перевода означает «доля», а по смыслу – «доля собственников» в капитале организации.

В большинстве источников на русском языке указанный термин переведен как «капитал». Отметим, что в экономической литературе трактовка понятия капитала (capital) как остаточной доли собственника (equity) соответствует так называемому бухгалтерскому подходу, которого придерживались немецкие балансоведы начала XX века.

В самом общем виде капитал (и его величина) определяется разностью между суммами бухгалтерских оценок активов и обязательств. Такой подход позволяет рассматривать баланс не только как исключительно следствие записей по счетам в течение отчетного периода, но и как результат измерения элементов картины финансового положения организации (активов и обязательств) на отчетную дату. Капитал, таким образом, рассматривается не столько как результат оценок прошлых событий, сколько как результат сегодняшних оценок текущего состояния организации, которые в большей степени (по сравнению с оценками прошлых событий) могут служить основой для принятия инвестиционных решений, ориентированных на будущее [1].

Резервы, образованные за счет прибыли организации, в качестве элемента капитала принципы МСФО трактуют как демонстрацию в отчетности определенного ограничения на использование заработанной организацией прибыли. Это подчеркивает трактовку капитала, весьма важную для оценки пользователями картины финансового положения организации. В рамках этой трактовки капитал организации за минусом суммы средств, внесенных ее собственниками (и действующими в качестве собственников), представляет собой не изъятую ими прибыль фирмы.

Создание резервов, как отмечается в принципах МСФО, может предусматриваться учредительными документами организации или законодательством с тем, чтобы определенным образом защитить саму организацию и ее кредиторов от последствий возможных убытков. При этом создание таких резервов представляет собой использование нераспределенной прибыли, а не расход (то есть является не фактором прибыли, а ее ассигнованием).

Из приведенных выше рассуждений можно сделать общий вывод о том, что прибыль – это увеличение капитала компании. На основе теоретических конструкций МСФО можно говорить о том, что прибыль представляет собой увеличение капитала на конец периода после сохранения размера первоначального капитала.

Финансовым результатом хозяйственной деятельности любого предприятия является прибыль или убыток, который выступает в роли определенного экономического эффекта. Для предприятия финансовый результат – это «индикатор» его стремления к получению максимальной прибыли.

Перед собственниками и руководством любого предприятия всегда встает вопрос эффективного использования нераспределенной прибыли. Во-первых, инвесторы прибыльного предприятия ожидают хорошую отдачу от своих инвестиций. Во-вторых, они заинтересованы в развитии предприятия, так как в этом случае оно будет приносить больше прибыли, а значит, их дивиденды возрастут. Для роста и развития предприятия собственники должны вкладывать в него нераспределенную прибыль, расширяя деятельность, что в долгосрочной перспективе приведет к повышению доходности и цены активов предприятия, а инвесторы будут зарабатывать больше, чем в случае, если бы они изначально требовали высокие дивиденды.

Нераспределенная прибыль, с точки зрения бухгалтерского учета, с одной стороны, – это регулирующий дополнительный счет к счетам уставного и дополнительного капитала, а с другой стороны – это источник собственных средств предприятия. Собственники дают свои средства предприятию, а значит вправе потребовать их в виде повышенных дивидендов обратно. Счет 84 «Нераспределенная прибыль» отражает информацию о сумме полученной предприятием прибыли, которая подлежит распределению. По дебету данного счета отражаются выплаты доходов учредителям предприятия, отчисления части прибыли в государственный целевой бюджетный фонд национального развития, в резервный фонд.

Таким образом, с точки зрения бухгалтерского учета после выплаты дивидендов, отчислений и прочего распределения, на счете 84 «Нераспределенная прибыль» остается накоп-

ленная за весь период деятельности сумма прибыли предприятия, которая еще не распределена и подлежит распределению. Однако, с точки зрения финансовых потоков, эта сумма прибыли фактически является реинвестированной прибылью в текущую или инвестиционную деятельность предприятия, которая уже им используется, а следовательно, является важным источником собственных финансовых ресурсов.

Дискуссионным является вопрос, с какой целью определяется нераспределенная прибыль именно как источник финансовых ресурсов, ибо она является одним из основных показателей деятельности предприятия для внешних пользователей. Понятие «источника» для финансового менеджмента в первую очередь проявляется в вопросах планирования финансового обеспечения деятельности. Однако данные синтетического и аналитического бухгалтерского учета, а также бухгалтерской финансовой отчетности предоставляют нам информацию только «по факту», то есть без учета возможных «ожиданий».

Подход, определяющий нераспределенную прибыль как источник финансовых ресурсов, позволяет идентифицировать факторы, влияющие на формирование конечного финансового результата, что намного важнее в процессе принятия стратегических решений, нежели использование фактических данных, которые попросту являются базой для дальнейших расчетов.

Таким образом, изучение нераспределенной прибыли и ее значения в деятельности того либо иного предприятия необходимо осуществлять не однобоко, а путем синтеза бухгалтерского и финансового подхода, что позволит, с одной стороны, собственнику оценить эффективность его вложений, а с другой – выявить факторы и оценить ожидания дальнейшего роста «бизнеса».

**Список использованных источников:** 1. Пятов М. Л. Капитал: трактовка МСФО [Электронный ресурс] / М. Л. Пятов, И. А. Смирнова. – Режим доступа : <http://buh.ru/articles/documents/14125>.

УДК 657

**А. А. Макурін**, асистент кафедри обліку і аудиту  
ДВНЗ «Національний гірничий університет», м. Дніпро, Україна

### **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК СОЦІАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ВУГЛЕВИДОБУВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

*Ключові слова:* облік, основні засоби, соціальна відповідальність.

У теперішній час в українському законодавстві немає жодного нормативно-правового акту, який би давав чітке визначення соціальній діяльності для будь-якої промисловості (бізнесу), це притаманно й вуглевидобувній галузі. Гірничий закон, галузеві угоди, концепції розвитку вугільної промисловості також не містять жодного тлумачення стосовно здійснення соціальної діяльності на підприємствах (шахтах). Але влада вже вживає перші заходи, спрямовані на здійснення соціальної діяльності вуглевидобувними підприємствами через турботу влади про населення на основі прийняття Закону України «Про підвищення престижності шахтарської праці» [1; 2].

Соціальна діяльність проводиться на добровільних заходах, які спрямовані на підвищення якості та побудови кращих умов існування працівників підприємства та їх родин, соціуму в цілому. Тобто соціальна діяльність характеризується безкорисною підтримкою громадян, яка спрямована на розкриття їх людського потенціалу для підприємства.

Здійснення соціальної діяльності пов'язане з відображенням інформації про соціальні витрати і результати від використання такого значущого суспільного активу, яким є людський капітал. Недостатність інформаційного забезпечення є одним із факторів, що гальмують розвиток соціальної діяльності в Україні [3].

Наприклад, ДП «Львіввугілля» має унікальний сучасний «Оздоровчо-лікувальний комплекс Ровесник», який являє собою відокремлений підрозділ. Взагалі на балансі ДП «Львіввугілля» на початок 2015 року перебуває 17 об'єктів соціальної сфери, але у протягом року рентабельність підприємства зменшилась, це зумовило передання сімох об'єктів соціальної сфери на баланс міста.

Запропоновано розширити тлумачення поняття «основні засоби», у складі основних засобів, які підприємства використовують під час проведення своєї звичайної діяльності, виділити групу основних засобів соціального призначення та надати цим засобам таке визначення.

Основні засоби соціального призначення – активи, що належать до складу основних засобів невиробничого призначення (до соціальної сфери підприємства), які використовуються підприємством під час здійснення корпоративної соціальної діяльності. Постає необхідність виділити основні засоби за функціональним призначенням, такі як невиробничі основні засоби, «основні засоби соціального призначення» та використовувати аналітичні рахунки до відповідних рахунків обліку основних засобів.

У бухгалтерському обліку згідно з П(с)БО № 7 не визначено ніяких розмежувань щодо виробничих чи невиробничих основних засобів, положення дозволяє амортизувати невиробничі основні засоби незалежно від того, чи використовуються вони у господарській діяльності підприємства чи ні. Витрати пов'язані, з амортизацією таких невиробничих основних засобів, відносять на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Водночас МСБО 16 «Основні засоби» взагалі виключає поділ основних засобів за функціональним призначенням.

Пропонуємо використовувати класифікацію видів корпоративної соціальної відповідальності, що наведена на рис., яку проводять підприємства вуглевидобувної промисловості. Класифікація видів соціальної відповідальності дозволяє відокремити та розрахувати склад витрат залежно від виду та зрозуміти, яка кількість основних засобів соціального призначення використовується.

Мета проведення корпоративної соціальної відповідальності полягає в регулюванні правових і економічних відносин бізнесу з суспільством, розкриває сутності сучасної концепції взаємодії бізнесу з людиною, що в подальшому надає можливості аналізувати корпоративну соціальну відповідальність з погляду бухгалтерського обліку.



Рис. Класифікація корпоративної соціальної відповідальності

Джерело: складено автором.

Проведення соціальної діяльності підприємствами на добровільній основі відображає взаємодію соціуму з бізнесом. А регулювання питань, пов'язаних з відображенням цієї діяльності підприємств у бухгалтерському обліку, дозволяє мати сучасний соціальний бухгалтерський облік, оскільки питання, пов'язані з функціонуванням підприємства та відображенням діяльності підприємств вуглевидобувної галузі, повинні бути відображені у бухгалтерському обліку цього підприємства [4].

**Список використаних джерел:** 1. *Про підвищення престижності шахтарської праці* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T080345.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T080345.html). 2. *Господарський кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://yurist-online.com/ukr/uslugi/yuristam/kodeks/016/69.php>. 3. *Юрченко О. В.* Звітність у системі управління соціальними витратами / О. В. Юрченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 2 (12). – С. 164–169. 4. *Макурін А. А.* Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах

вуглевидобувної промисловості України / А. А. Макурін // Розвиток національної економіки: теорія і практика : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції 3–4 квітня 2015 року, проведеної на базі ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника». – Івано-Франківськ : Крок, 2015. – Ч. 3. – С. 270–271.

УДК 657

**О. П. Руба**, аспірант кафедри обліку і аудиту

Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

Науковий керівник: **М. І. Бондар**, д-р екон. наук, професор, декан обліково-економічного факультету

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

## **ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ**

*Ключові слова:* управлінський облік, виробництво, фармацевтична продукція, зовнішньоекономічна діяльність.

Фармацевтичному ринку України характерні показники стабільності та економічного зростання, що зумовлено постійним попитом населення на фармацевтичну продукцію. Фармацевтична галузь промисловості включає в себе виробництво лікарських засобів, виробів медичного призначення, оптову та роздрібну торгівлю, спеціалізоване зберігання і дистрибуцію (розподіл за допомогою налагодженої збутової мережі аптек, аптечні пунктів).

Фармацевтичні субстанції в Україні виробляють 49 зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності. У структурі вироблених субстанцій 76 найменувань синтетичного походження, а 82 – природного. Субстанції вітчизняного виробництва становлять всього лише 30 % від загальної кількості, всі інші імпортуються з Китаю, Німеччини, Індії, Росії та США [2].

Останнім часом спостерігається збільшення кількості виробництв лікарських форм (зокрема, освоєння нових виробництв), що є традиційними для вітчизняної промисловості. Нині виробництво готових лікарських засобів включає майже всі лікарські форми, які має світова фармацевтична промисловість.

У таблиці наведено обсяги роздрібних продаж лікарських засобів у «аптечному кошику» (включає також косметичні вироби та харчові добавки) у грошовому та натуральному вираженні станом на 1 жовтня 2016 року. Слід зазначити, що незважаючи на щорічне збільшення обсягів роздрібних продаж лікарських засобів у «аптечному кошику» як у грошовому, так і в натуральному вираженні, частка лікарських засобів, що реалізуються населенню, залишається практично на одному рівні – 85 % «аптечного кошику».

Таблиця

*Обсяги роздрібних продаж лікарських засобів у «аптечному кошику» за 2014–2016 рр.  
(станом на 1 жовтня 2016 року)*

Рік	Грошове вираження			Натуральне вираження		
	Обсяг аптечних продажів, млн грн	Частка, %	Частка категорії в «аптечному кошику», %	Обсяг аптечних продажів, млн уп.	Частка, %	Частка категорії в «аптечному кошику», %
2014	2624,7	23,3	85,1	79,3	10,3	62,6
2015	3513,4	33,9	84,7	81,1	2,2	64,9
2016	4260,8	21,3	85,2	90,5	11,5	66,8

Отже, зупинимось більш детально на структурі фармацевтичного виробництва та особливостях обліку фармпродукції для можливості здійснення експортно-імпортних операцій. На відміну від оптової та роздрібною торгівлі, де фармацевтичні товари поділяються на лікарські засоби, медичні вироби, косметику та дієтичні добавки, групування виробництва фармацевтичної продукції здійснюється для цілей управління. Відзначимо, що групування фармпродукції відбувається індивідуально на рівня окремої фармацевтичної компанії, що зумовлено технологічними особливостями виробництва, номенклатурою (асортиментом), зовнішньоекономічною діяльністю тощо.

Загалом, готова продукція на виробництві поділяється за формою (матеріальна та нематеріальна готова продукція; послуга; робота), за ступенем готовності (готова продукція, незавершене виробництво, напівфабрикати), а також за технологічною складністю продукцію – проста та складна.

Складна продукція може бути:

1) основною (продукція комплексного виробництва, яка утворюється в результаті комплексного виробництва, створеного для випуску цього продукту);

2) побічною (продукція, яка утворюється в комплексних виробництвах у процесі виробництва основної продукції і, на відміну від супутньої, не потребує додаткових витрат);

3) супутньою (продукція, отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною продукцією, має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику, відповідає стандартам і призначена для подальшого оброблення або відпуску споживачам) [1, с. 345].

Значний асортимент фармацевтичної продукції та її експорт зумовлюють потребу в її групуванні. Тому з метою уніфікації видів фармацевтичної продукції і гармонізації вітчизняного та світового ринків фармацевтичних товарів доцільно при побудові системи управлінського обліку виробництва фармацевтичної продукції використовувати Українську класифікацію товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД), яка складена на основі Гармонізаційної системи описання та кодування товарів.

Згідно з групою 30 УКТЗЕД фармацевтичну продукцію можна розподілити на:

1) залози та інші органи (3001);

2) кров людей, тварин, сироватки імунні, інші фракції крові, модифіковані імунологічні продукти (3002);

3) лікарські засоби (ліки) із суміші двох або більше продуктів (3003);

4) лікарські засоби (ліки) із змішаних або незмішаних продуктів (3004);

5) вата, марля, бинти та аналогічні вироби (3005);

6) фармацевтичні товари (3006).

Однак слід зазначити, що остання група фармацевтичної продукції включає такий елемент, як фармацевтичні відходи, які в системі об'єктів бухгалтерського обліку не відносяться до готової продукції (за критеріями визнання) і є окремим об'єктом обліку.

Таке групування сприяє ідентифікації центрів відповідальності, прибутку та витрат залежно від технологічних особливостей виробництва та напрямів збуту фармацевтичної продукції.

Таким чином, наведені вище пропозиції дозволять вирішити проблему асиметрії інформаційного забезпечення управління виробництвом на фармацевтичному підприємстві та управління експортом фармпродукції, сприятимуть удосконаленню організаційних засад обліку витрат виробництва та обрання відповідного методичного підходу до обліку витрат та калькулювання.

**Список використаних джерел:** 1. *Голов С. Ф.* Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 8-ме вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с. 2. *Костюк Г. В.* Конкурентоспроможність фармацевтичної промисловості України [Електронний ресурс] / Г. В. Костюк, А. В. Коваленко // Ефективна економіка. – 2013. – № 11. – Режим доступу : <http://www.nauka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=2547>. 3. *Фармацевтична продукція* [Електронний ресурс] // Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності. – Режим доступу : <http://pravoved.in.ua/dictionary/170-uktved/1680-30.html>.

М. М. Ворох, магістр

І. П. Куслій, магістр

Науковий керівник: Ю. М. Перетятко, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**СТАН ВИКОРИСТАННЯ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ***Ключові слова:* бухгалтерський облік, автоматизація, програмне забезпечення.

Згідно зі ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних [1]. Розрізняють меморіально-ордерну, журнально-ордерну, спрощену та автоматизовану форми обліку. Найбільш ефективною формою обліку, на наш погляд, є автоматизована, оскільки вона дозволяє зменшити навантаження на працівників облікового апарату за допомогою пришвидшення процесу реєстрації, накопичення, узагальнення та зберігання інформації про господарські процеси.

Ринок інформаційних систем представлений великою кількістю комп'ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку: “1С: Підприємство”; “Акцент-бухгалтерія”; “Парус-Підприємство”; “Бест Звіт Плюс”; “Галактика” тощо. Кожне підприємство обирає певний програмний продукт відповідно до власної структури та особливостей своєї господарської діяльності.

Дослідимо, яким програмним продуктам для ведення бухгалтерського обліку віддають перевагу підприємства на практиці (табл.).

Таблиця

*Програмні продукти для ведення бухгалтерського обліку*

Програмний продукт	Джерело	Кількість підприємств - партнерів	Найменування деяких підприємств-партнерів
1С: Підприємство	[2; 3]	Понад 176 офіційних найменувань великих корпорацій та холдингів	LG Electronics Ukraine Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана, Olam International Delta Medical, “Zara”, Platinum bank, “Watsons”, “Nokia”, “HarvEast Holding”, ООО “Геце Украина”
Парус-Підприємство	[4]	Понад 20000 підприємств, організацій, компаній, установ	Секретаріат Президента України; Державний комітет статистики України; Українська дитяча спеціалізована лікарня «ОХМАТДИТ», Верховний Суд України, Національний музей історії України, Siemens Ukraine, Державне підприємство “Укрзалізничпостач”
Акцент-бухгалтерія	[5]	20 партнерів	ПП “Казначей-Київ”, ТОВ “Аист”, ТОВ “Імпакт”
“Бест Звіт Плюс”	[6]	Понад 100 000	Департамент морського та річкового транспорту (понад 82 філії), ДП “УКРМОРПОРТ” (19 філій), ПАТ “КІЇВСТАР”, ПАТ “МЕТРО Кеш енд Кері”, фірма “САМ”, “КОКА-КОЛА УКРАЇНА”
“Галактика”	[7]	Понад 54 холдинги, корпорації та підприємства	ПАТ “Альфа-банк” ПрАТ “Запорізький залізорудний комбінат” Промислова група “Арсенал” Альфа-Гарант, Альфа-Банк

Джерело: розроблено авторами самостійно на основі даних [2–7].

На основі проведеного дослідження, представленого в таблиці, можна зробити висновок, що для автоматизації бухгалтерського обліку працівники облікового апарату віддають пере-

вагу комп'ютерним програмам "1С:Підприємство" та "Парус – Підприємство". Це пояснюється тим, що ці програми є зручними у використанні, дозволяють комплексно автоматизувати ведення бухгалтерського та податкового обліку. Слід відзначити, що великі підприємства комерційного спрямування обирають "1С" (LG Electronics Ukraine, Delta Medical, "Zara"), а бюджетні організації – "Парус – Підприємство" (Секретаріат Президента України; Державний комітет статистики України; Державне підприємство "Укрзалізничпостач" тощо). Значну кількість користувачів має програма "Бест Звіт Плюс", яка призначена для підготовки та подачі звітності в електронному вигляді. Цією програмою користуються більше 100 000 підприємств, серед яких "КОКА-КОЛА УКРАЇНА", ПАТ "КИЇВСТАР".

Отже, з метою полегшення ведення бухгалтерського обліку працівники облікового апарату використовують спеціалізовані комп'ютерні програми. Найпопулярнішими з них є "1С:Підприємство", "Парус – Підприємство" та "Бест Звіт Плюс". Такі програми дозволяють повністю автоматизувати процес реєстрації, накопичення, узагальнення та зберігання інформації про господарські процеси.

**Список використаних джерел:** 1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України // Офіційний веб-портал Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 2. *Наши клиенты* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт компанії "ПервыйБит". – Режим доступу : <http://www.1cbit.ua/company/clients/103986>. 3. *Реализованные проекты 1С* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт "АВВУ 1С". – Режим доступу : <http://1c.abbyu.ua/about/projects>. 4. *Користувачі програмного забезпечення Парус* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт корпорації Парус. – Режим доступу : <http://parus.ua/ua/12>. 5. *Партнери* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Акцент. – Режим доступу : <http://www.accent.ua/index.php/about-us/dealers>. 6. *Про компанію "БЕСТ ЗВІТ"* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт "БЕСТ ЗВІТ". – Режим доступу : <http://www.bestzvit.com.ua/company/about.shtml>. 7. *Клиенты в Украине* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт "Галактика". – Режим доступу : <http://galaktika.ua/klienty-v-ukraine>.

УДК 657.1.011.56

**Т. В. Карлова**, магістр кафедри міжнародного фінансів, обліку та оподаткування  
Науковий керівник: **П. Й. Атамас**, канд. екон. наук, професор, професор кафедри міжнародних фінансів, обліку та оподаткування  
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, м. Дніпропетровськ, Україна

### **АВТОМАТИЗАЦІЯ ПРОЦЕДУРИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

*Ключові слова:* інвентаризація, облік, контроль, ефективність, автоматизація обліку.

Спочатку визначимося з поняттям «інвентаризація основних засобів». Інвентаризація основних засобів, якщо говорити доступною та простою мовою, – це перевірка відповідності основних засобів обліковим записам про них.

Інвентаризація завжди була одним із важливих моментів облікової роботи, який дозволяв привести облікові дані у відповідність до реального стану речей на підприємстві. Базові елементи інвентаризаційної роботи знаходимо ще у працях Луки Пачолі, який писав про порядок складання інвентарю та про «позначки» на предметах довгострокового користування (інвентарні номери), а також Анжело де Піетро, який досить повно розвинув вчення про інвентаризацію і вперше запровадив класифікацію інвентаризації на переоблік рухомого і нерухомого майна та цінних речей [3].

Методика організації і проведення інвентаризації, що нині застосовується на практиці, є недосконалою, не формує цілісного уявлення про інвентаризацію, призводить до її проведення з багатьма порушеннями. Як відомо, неякісне проведення інвентаризацій не забезпечує попередження нестач та розкрадань. Неякісне проведення інвентаризації може призводити до того, що не всі об'єкти, які є в наявності, будуть поставлені на облік, тобто будуть прихованими, а як наслідок – дані обліку і звітності будуть недостовірними.

Основні засоби підприємства – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання

послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [4].

Удосконалення методики інвентаризації основних засобів повинне бути спрямовано на оперативне виведення її результатів (звірянні і зіставлення фактичної наявності цінностей з даними бухгалтерського обліку). Так, щоб перевірити відповідність фактичної наявності основних засобів за документами, періодично необхідно проводити інвентаризацію. Для цього необхідно все перерахувати вручну, що є достатньо трудомістким процесом. На нашу думку, процес організації та проведення інвентаризації в сучасних умовах слід автоматизувати, тому ми пропонуємо порядок проведення інвентаризації основних засобів, який значно спростить та прискорить цей процес, який полягає в наступному:

- проводиться маркування основних засобів. Так, за допомогою принтера етикеток друкуємо етикетки зі штрих-кодом, який буде містити найменування, інвентарний номер та місцезнаходження кожної одиниці основних засобів;

- наносимо відпечатані етикетки за допомогою ручного аплікатора етикеток. Він дуже зручний при роботі та дозволяє приклеїти етикетку без значних зусиль. Для деяких видів обладнання, приборів та техніки необхідно застосовувати етикетки з ламінуванням;

- безпосередньо під час інвентаризації беремо термінал збирання даних та зчитуємо всі штрих-коди, що нанесені на основні засоби;

- отримані результати вивантажуємо в базу, підключивши термінал збору даних до ПК.

Результат інвентаризації ми отримуємо без уповільнень, порівнявши отриману інформацію про основні засоби з тією, яка зберігалася у комп'ютері (з бухгалтерською інформацією).

За допомогою терміналу збору даних інвентаризацію можна провести віддалено, наприклад, у підрозділах підприємства, які знаходяться в іншому місті. Зчитавши всі штрих-коди основних засобів у підрозділі, та налаштувати передачу даних таким чином, щоб результати інвентаризації з терміналу збору даних (безпосередньо з місця проведення) через Інтернет потрапляли до бази даних підприємства. Отже, співробітники підрозділів не зможуть змінити результати інвентаризації основних засобів.

Вищевикладений варіант проведення інвентаризації основних засобів дозволяє збільшити ефективність і достовірність обліку, знизити вплив людського фактора і скоротити витрати праці.

**Список використаних джерел:** 1. *Все про бухгалтерський облік* [Електронний ресурс] : Всеукраїнська професійна газета. – Режим доступу : [www.vobu.com.ua](http://www.vobu.com.ua). 2. *Дебет – Кредит* [Електронний ресурс] : журнал. – Режим доступу : [www.dtk.com.ua](http://www.dtk.com.ua). 3. *Івахненко С. В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. – 4-те вид., випр. і доповн. – К. : Знання, 2008. – 343 с. 4. *П(С)БО № 7 «Основні засоби»* : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями). 5. *Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні* : Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV.

УДК 657.1

**І. П. Куслій**, студент

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

*Ключові слова:* облік, організація обліку, сільське господарство, біологічні активи.

За роки ринкових перетворень сільське господарство стало невід'ємною частиною української економіки. В сучасних умовах господарювання в Україні гостро постає питання удосконалення бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Крім того, постає необхідність у перегляді методичного забезпечення ведення раціональної організації обліку та контролю.

Пошуку напрямів вирішення проблемних питань з організації обліку в сільському господарстві присвячені наукові праці таких вітчизняних учених, як Ф. Ф. Бутинець,

В. П. Завгородній, В. В. Сопко, Л. К. Сук, П. Т. Саблук, Н. В. Чебанова, М. Кухарський, В. Д. Шквір, Т. Г. Камінська, М. І. Телегунь, Н. Алпатова, В. Громов, Н. Ткаченко, В. Г. Швець, М. Г. Чумаченко, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев та ін.

Організація бухгалтерського обліку є одним із найбільш відповідальних етапів створення сільськогосподарського підприємства та підготовки до його ефективної діяльності. Без організованого обліку неможлива ефективна господарська діяльність підприємства [3].

Оскільки основним об'єктом бухгалтерського обліку в сільському господарстві є окремий вид біологічних активів або їх група, то сучасні наукові дослідження тісно пов'язані з питанням застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» у контексті організації обліку на сільськогосподарських підприємствах. Оновлення методологічних підходів до організації обліку повинно в першу чергу передбачати: уточнення об'єктів обліку; застосування принципів оцінювання біологічних активів і сільськогосподарської продукції; удосконалення документування господарських операцій у разі застосування комп'ютерних технологій оброблення інформації; формування доходів, витрат і визначення фінансових результатів [4].

Але слід пам'ятати, що основним інструментом організації обліку на підприємстві є облікова політика, від облікових оцінок якої залежить об'єктивність і точність розкриття інформації у фінансовій звітності, тому слід приділити увагу не лише галузевим особливостям сільського господарства при її формуванні, а і загальним вимогам до організації та ведення бухгалтерського обліку. Основні вимоги до організації бухгалтерського обліку наведено на рисунку.



Рис. Вимоги до організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах  
Джерело: складено автором на основі П(С)БО 30 «Біологічні активи» [5].

У наукових джерелах з напрямку дослідження під час розгляду процесу організації обліку виділяють три основні його аспекти: організаційний, методичний і технічний (табл.). Удосконалення організації обліку на сільськогосподарських підприємствах вимагає чіткого визначення складових частин організаційного процесу в кожному з аспектів, здійснення їх аналізу та пропонування шляхів удосконалення.

Таблиця

Основні аспекти організації обліку на підприємстві

Аспекти організаційного процесу	Складові організації
1	2
Організаційний – організація бухгалтерії	<ul style="list-style-type: none"> <li>– визначення структури облікового апарату;</li> <li>– вибір оптимальної системи централізації облікових даних;</li> <li>– встановлення норм праці та часу;</li> <li>– навчання кадрів;</li> <li>– організація робочих місць бухгалтерів;</li> <li>– встановлення взаємозв'язків між підрозділами бухгалтерії;</li> <li>– матеріальне, інформаційне й технічне забезпечення облікових працівників;</li> <li>– організація архіву для збереження облікових даних;</li> <li>– мотивація та контроль праці</li> </ul>
Методичний – вибір методу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– забезпечення організації первинного документування;</li> <li>– встановлення порядку проведення інвентаризації;</li> <li>– вибір методу оцінювання активів (згідно з чинним законодавством);</li> <li>– визначення способу калькулювання;</li> <li>– створення робочого плану рахунків;</li> <li>– визначення форми внутрішньої звітності (за потребою)</li> </ul>

1	2
Технічний – вибір форми	– вибір способу оброблення облікових даних (найдоцільнішого, виходячи з можливостей підприємства); – розроблення облікових реєстрів (їх адаптація до вимог законодавства та самого підприємства); – встановлення порядку здійснення записів у реєстрах і узагальнення даних

Джерело: узагальнено автором [1; 6].

Ретельне виконання всіх етапів організації обліку на підприємстві дасть змогу побудувати сильну внутрішньогосподарську систему, за допомогою якої можливо ефективно керувати всіма напрямками діяльності підприємства, уникаючи виникнення ризиків від втрати контролю над функціонуванням підприємства. Така система не тільки покращить ефективність управління підприємством, але й надасть більші можливості для прогнозування і планування, що відобразиться на результатах діяльності підприємства загалом.

**Список використаних джерел:** 1. *Акименко О. Ю.* Рациональна організація обліку як основа забезпечення ефективного управління підприємством / О. Ю. Акименко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія “Економічні науки”. – 2013. – № 3 (68). – С. 69–75. 2. *Бухгалтерский учет и налогообложение в сельском хозяйстве* : учеб. пособ. / под ред. С. М. Бичковой. – М. : ТК «Велби»; Проспект, 2010. – 298 с. 3. *Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах* / С. Д. Бутко, М. І. Гурін, С. М. Рогаченко, М. Я. Цейтлін. – К. : Урожай, 1968. – 424 с. 4. *Гончаренко Н.* Визначення справедливої вартості біологічних активів з урахування цін активного ринку: методичні та інформаційні аспекти / Н. Гончаренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 40–45. 5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>. 6. *Сльзко Т. М.* Організація обліку / Т. М. Сльзко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

УДК 657

**М. С. Дробноход**, магістр

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ: ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

*Ключові слова:* виробничі запаси, облікова політика, організація бухгалтерського обліку, обліковий процес, етапи.

Необхідною умовою підтримання ефективності діяльності будь-якої галузі на високому рівні є постійна наявність частини оборотних активів у матеріальній формі (запасів). З одного боку, сформовані запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, з іншого – запаси на рівні великих підприємств потребують великих капіталовкладень. Тому від належної організації і ведення обліку запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та загалом ефективність роботи підприємства. Саме тому слід приділити увагу вирішенню питань, пов'язаних із визначенням елементів облікової політики щодо запасів.

Дослідженням питань організації обліку виробничих запасів займалися вітчизняні вчені, зокрема: М. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. В. Сопко, Р. Л. Хом'як та інші. Однак вирішення комплексу суперечливих питань щодо управління виробничими запасами є актуальним для більшості підприємств. Тому метою роботи є: виявлення та аналіз основних проблем щодо відображення в обліковій політиці виробничих запасів.

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів запаси визнаються активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;

- підприємство здійснює управління та контроль за запасами;
- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена [1].

Запаси, визнані активом у результаті минулих подій, стосовно яких існує імовірність того, що підприємство не отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, у звітному періоді активами не визнаються, а їх вартість визнається іншими витратами операційної діяльності [1].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [2].

Важливим елементом облікової політики щодо запасів є одиниця обліку. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Тобто обліковою політикою підприємство може організувати облік виробничих запасів за детальною номенклатурою, тобто за сортами, марками, партіями поставки та іншими видами виробничих запасів. Обґрунтований вибір одиниці обліку запасів відіграє велике значення для контролю за зберіганням і використанням виробничих запасів.

Виробничі запаси в бухгалтерському обліку оцінюють за кожним етапом їх надходження, використання чи вибуття. Саме вибір методу оцінювання є найбільш проблемним питанням щодо виробничих запасів (рис.) [3].



Рис. Методи оцінювання запасів

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 [3].

У процесі формування облікової політики на підприємстві необхідно кваліфікувати всі матеріальні активи за різними критеріями (враховуючи при цьому особливості формування та використання матеріальних активів). Саме тому важливим елементом облікової політики щодо запасів є затвердження обґрунтованого робочого плану рахунків із зазначенням відповідних субрахунків.

Велике значення також має організація аналітичного обліку руху запасів, ведення якого можливе за: матеріально відповідальними особами; місцями зберігання; видами діяльності; групами виробничих запасів та ін.

Ще одним елементом облікової політики щодо запасів є метод обліку транспортно-заготівельних витрат. Згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» транспортно-заготівельні витрати включають: затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів та ін. При доставці запасів власним транспортом виникають витрати на перевезення власним транспортом (вартість паливно-

мастильних матеріалів, витрачених власним автотранспортом на доставку запасів; зарплата водіїв, експедиторів, заготівників; амортизація транспорту, задіяного в перевезенні запасів, та ін.) [4].

Отже, у наказі про облікову політику мають бути розкриті такі питання щодо обліку виробничих запасів: визначення і їх первинна оцінка; облікова одиниця обліку; методи оцінювання під час вибуття; облік транспортно-заготівельних витрат; порядок проведення інвентаризації запасів; затвердження переліку посад, які відповідають за запаси; визначення складу постійної інвентаризаційної комісії, встановлення строків інвентаризації; встановлення відповідальних осіб за первинний облік запасів; затвердження робочого плану рахунків; організація аналітичного обліку руху запасів; розроблення графіка документообігу та ін. Можна стверджувати, що розкриття в наказі про облікову політику вищеперерахованих завдань, а також їх виконання приведе до підвищення ефективності діяльності підприємства.

**Висновки.** Виробничі запаси є основною статтею оборотних коштів та основою життєдіяльності підприємства, тому їх достовірний облік та його організація є невід'ємною частиною управління, без якого неможливе досягнення поточних та довгострокових цілей.

**Список використаних джерел:** 1. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2 (зі змінами та доповненнями)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999 р. № 246* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 3. *Акименко О. Ю.* Облікова політика підприємства та її вплив на систему управління / О. Ю. Акименко, О. І. Шапка // 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 : Чернігів. нац. технол. ун-т, 2015. – С. 80–82. 4. *Дутчак І. Б.* Особливості обліку транспортно-заготівельних витрат [Електронний ресурс] / І. Б. Дутчак. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua./portal/soc\\_gum/sre/2011\\_4/229](http://www.nbu.gov.ua./portal/soc_gum/sre/2011_4/229).

УДК 658.15

**Е. А. Жижина**, студент

Научный руководитель: **Ю. Н. Слапик**, доцент кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита Брестский государственный технический университет, г. Брест, Республика Беларусь

### **СИСТЕМА СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЁТА ПРЕДПРИЯТИЯ**

*Ключевые слова:* учёт, стратегия, баланс, методика.

В условиях постоянной неопределенности относительно тенденций развития экономики Республики Беларусь (инфляция, девальвация, деноминация), внешних экономических и политических факторов у предприятия возникает вопрос об определении хотя бы общей стратегии развития (что делать в перспективе при прогнозировании неблагоприятных (благоприятных) тенденций в развитии отрасли).

Для этого может помочь, кроме всего остального, и стратегический учет, который позволяет сформировать стратегическую отчетность.

Стратегический учет – это интегрированный процесс сбора и представления финансовой и нефинансовой информации для анализа внешней и внутренней среды организации, а также для оценки и контроля процесса выполнения стратегии [1].

По мнению экспертов, для принятия тактических решений руководители должны использовать показатели, характеризующие прибыль организации, а для принятия стратегических решений – показатели, влияющие на стоимость капитала.

В связи с этим для управления стоимостью капитала возникает потребность в использовании стратегического учёта, который функционирует в режиме реального времени и обеспечивает руководителей всей необходимой информацией для принятия эффективных тактических и стратегических решений.

Главным инструментом стратегического учёта является стратегический отчёт. Его использование позволяет ставить на учет имеющие место в настоящее время и прогнозируемые факты хозяйственной жизни, связанные с внешними стратегическими факторами, и определять их влияние на показатели стоимости капитала коммерческой организации.

Особенностью стратегических балансовых отчетов является постановка на учет внешних факторов. Речь идёт об отражении в учетно-аналитической системе фактов хозяйственной жизни с учетом факторов макро- и микросреды и сопутствующих и вытекающих из них рисков.

Факт хозяйственной жизни (ФХЖ) – действие или событие в хозяйственной деятельности экономического субъекта, включающее в себя хозяйственные операции, изменяющее состав его активов, пассивов или финансовых результатов [2].

На основании вышесказанного предлагается методика стратегического балансового отчета, включающая пять этапов.

На первом этапе производится расчет стоимостных показателей капитала по первичному балансу.

Стоимость капитала представляет собой ожидаемую ставку дохода, которую требует рынок в обмен на привлечение в данную инвестицию, исходя из трех базовых принципов предпринимательства: принципа наращивания (получения прибыли на регулярной основе); принципа непрерывности (неопределенно длительный период ведения деловой активности); принципа платности (целесообразное экономическое поведение, состоящее в получении дохода на авансированный ресурс).

В связи с этим на всех этапах составления стратегического баланса целесообразно вести расчет стоимостных показателей, характеризующих собственный капитал.

На втором этапе в зависимости от избранной организацией стратегии, осуществляется постановка на учет ФХЖ с учетом факторов макро- и микросреды и сопутствующих и вытекающих из них рисков.

При исследовании макросреды применяется Pest-анализ. Pest-анализ является инструментом долгосрочного стратегического планирования и составляется на 3-5 лет вперед, с ежегодным обновлением данных [3].

При исследовании микросреды определяются основные факторы, оценивается их значимость и концентрируется внимание на событиях, которые могут оказать влияние на достижение целей. События, влияние которых является отрицательным, представляют собой риски, которые требуют оценки и реагирования со стороны руководства.

Для целей формирования учетного обеспечения необходимо различать термины «риск» и «неопределенность».

Риск – это вероятность возникновения события, которое окажет отрицательное воздействие на достижение поставленных целей.

Неопределенность – экономическая или учетная ситуация, в которой полностью неизвестна вероятность совершения события.

Управление рисками предоставляет руководству основу для эффективного принятия решений в условиях неопределенности, а также управления связанными с ней рисками и возможностями, что увеличивает потенциал организации в повышении своей стоимости.

Уровень риска может оцениваться на основе следующего алгоритма:

$$УР = ВР \cdot РП,$$

где УР – уровень соответствующего риска;

ВР – вероятность возникновения данного риска;

РП – размер возможных финансовых потерь при реализации данного риска [4].

Риски оцениваются с точки зрения присущего и остаточного риска с учетом вероятности их возникновения и степени влияния.

После расчёта уровня риска при составлении стратегического производного баланса возникает необходимость учета неопределенности на основе корректировки данных баланса на коэффициент риска, вызванного неопределенностью.

На третьем этапе формируется оборотно-сальдовая ведомость и стратегический балансовый отчет с последующим расчетом стоимостных показателей капитала.

На четвертом этапе, используя нулевые бухгалтерские проводки, отражаются процессы гипотетической реализации активов и удовлетворения обязательств.

На пятом этапе формируется сводная аналитическая таблица с данными о стоимости капитала по данным бухгалтерского баланса, по данным стратегического балансового отчета, по данным стратегического производного балансового отчета и проводится анализ данных показателей.

Составленный по предлагаемой методике стратегический балансовый отчет не только позволяет оценить и учесть реальное или предполагаемое воздействие на коммерческую организацию различных факторов, осуществить анализ слабых и сильных сторон коммерческой организации, анализ стратегических преимуществ, и организовать на этой основе эффективную систему контроля и управления собственным капиталом.

**Список использованных источников:** 1. *Стратегический управленческий учет* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.uchet24.ru/stragupravuchet.htm>. 2. *Факт хозяйственной жизни* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin\\_enc/30907](http://dic.academic.ru/dic.nsf/fin_enc/30907). 3. *PowerBranding.ru* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://powerbranding.ru/biznes-analiz/pest>. 4. *Электронная библиотека Finances.Social* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://finances.social/finansovyiy-menedjment\\_733/metodyi-pokazateli-ucheta.html](http://finances.social/finansovyiy-menedjment_733/metodyi-pokazateli-ucheta.html).

УДК 657

**О. І. Логін**, студент

Науковий керівник: **Т. Т. Гринів**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аналізу Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

### **ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ВИРОБНИЧОМУ ПІДПРИЄМСТВІ**

*Ключові слова:* готова продукція, облік, виробництво, реалізація продукції, первинні документи, асортимент, номенклатура.

Готова продукція – це продукція, яка закінчена обробкою на підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування, приймання, укомплектування згідно з усіма умовами договорів із замовниками, а також відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві та здана на склад.

Облік готової продукції здійснюється на основі первинних документів – актів, накладних, відомостей випуску продукції; документів, що засвідчують якість цієї продукції.

Побудова обліку продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількість, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, а звідти відбуватиметься її відвантаження та реалізація. Водночас, можливий і інший підхід, коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо у виробника, звідки її відвантажують або передають покупцеві та реалізують. Продукція, яка не має кількісних характеристик, – робота, послуга (посередництво) або великогабаритні вироби (будинки, пароплав) – безпосередньо передається з виробництва покупцеві [6, с. 374].

З використанням комп'ютерної техніки на виробничих підприємствах прийнято вести облік реалізації готової продукції без застосування узагальнюючих документів. Виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція». Цей документ характеризує інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції.

Зважаючи на вищесказане, доцільно було б на підставі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової продукції. Реєстри 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 [3].

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію визначаються П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати». У бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю, яка визначається згідно з П(С)БО 16 «Витрати». П(С)БО 16 «Витрати» визначає два поняття собівартості готової продукції: собівартість реалізованої продукції та виробнича собівартість продукції.

Оцінка готової продукції при її продажі залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватися методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси».

Великий вплив на результати господарської діяльності надають асортимент (номенклатура) та структура виробництва і реалізації продукції.

Таким чином, одним з найважливіших індикаторів ділової активності підприємства і його конкурентоспроможності є своєчасне оновлення асортименту продукції (послуг) з урахуванням зміни кон'юнктури ринку. Також під час формування асортименту і структури випуску продукції виробниче підприємство зазвичай враховує, з одного боку, попит на ці види продукції, а з іншого – найбільш ефективне використання трудових, сировинних, технічних, технологічних, фінансових та інших ресурсів, що є в його розпорядженні.

Якщо обсяг виробництва, а також реалізації продукції збільшується за одним видом і скорочується за іншими видами продукції, то це приводить до зміни її структури, тобто питома вага одних видів продукції зростає, а інших – зменшується.

Під час зміни структури виробництва існує вплив на економічні показники, такі як: обсяг випуску у вартісній оцінці, матеріаломісткість, прибуток, рентабельність. У випадку, коли збільшується питома вага дорожчої продукції, то обсяг її випуску у вартісному вираженні зростає, і навпаки. Те ж саме відбувається з розміром прибутку при збільшенні питомої ваги високорентабельної і, відповідно, при зменшенні частки низькорентабельною продукції.

Якщо ж підприємство випускає продукцію за сортами і відбулася зміна сортового складу, то для аналізу якості виробленої продукції необхідно розрахувати, як змінилися середньозважена ціна і середньозважена собівартість одиниці продукції, а потім за наведеними вище алгоритмам визначити вплив сортового складу на вартість виробленої продукції, виручку і прибуток від її реалізації.

На виробничих підприємствах облік готової продукції можуть вести не лише за фактичними, а за договірними або оптовими цінами, то необхідно вести відокремлений облік відхилень фактичної виробничої собівартості від їх вартості в договірних чи оптових цінах підприємства. Облік готової продукції у вартісному вираженні ведуть за місцем їх зберігання із зазначенням матеріально відповідальних осіб [5, с. 191].

Тим підприємствам, які мають значні обсяги виробництва і реалізації продукції, доцільно використовувати логістичні способи та прийоми управління випуском і збутом продукції, оскільки у збутовій діяльності й інформаційному забезпеченні процесу збуту готової продукції, який ще називають логістичним сервісом, вони дають найкращі результати.

Для інформаційного забезпечення маркетингових і логістичних процедур необхідно формувати і передавати на відповідні рівні управління повну, своєчасну та достатню інформацію про кількісні та вартісні показники щодо залишків готової продукції на будь-який момент часу, про вартість відпущеної оплаченої та неоплаченої продукції, про сегменти ринків збуту і витрати, пов'язані зі збутовою діяльністю. Необхідну інформацію надає система обліку, в якій реєструються всі без винятку операції щодо руху готової продукції та її фактичної собівартості, залишків готової продукції за окремими групами та аналітичними позиціями. При цьому, як правило, облікова інформація вміщує набагато більше даних, ніж їх використовують у системі управління [1, с. 204].

Отже, високий рівень використання облікової інформації для оцінки кількісних та якісних характеристик готової продукції є одним із показників ефективної організації бухгалтерського обліку наявності та руху готової продукції. З метою підвищення ефективності виробництва виробничі підприємства зобов'язані активно вести управлінський облік. Насамперед визначати номенклатуру витрат для планування й обліку конкретного цеху, ділянки; розробляти методику підрахунку та оцінки залишків незавершеного виробництва, а також порядок визначення результатів господарської діяльності.

**Список використаних джерел:** 1. *Економіка підприємства* : навч. посіб. / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, Б. М. Сердюк та ін. – К. : Ельга-Н., КНТ, 2007. – 780 с. 2. *Петришина Н. С.* Проблеми обліку готової продукції та її реалізації [Електронний ресурс] / Н. С. Петришина, Р. В. Перун // ПВНЗ

«Хмельницький економічний університет». – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie\\_2014\\_1\\_9.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie_2014_1_9.pdf).  
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. 5. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с. 6. Свідерський Є. І. Бухгалтерський облік в галузях економіки: навч. посіб. / Є. І. Свідерський. – К.: Знання, 2009. – 233 с.

УДК 657

Д. А. Ольховик, 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 ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКИ НЕПЕРЕДБАЧЕНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Ключові слова:* визнання, зобов'язання, забезпечення, непередбачені зобов'язання.

Розвиток та удосконалення управління сучасними підприємствами вимагають поліпшення інформаційної бази звітних показників. Основою для формування інформації про фінансові ресурси підприємства є бухгалтерський облік та фінансова звітність.

Малодослідженими питаннями бухгалтерського обліку в Україні залишаються питання обліку зобов'язань та забезпечень витрат і платежів.

Методологічні принципи регулювання порядку обліку зобов'язань підприємства визначено П(С)БО 11 «Зобов'язання», проте цей документ має певні недоліки щодо визначення структурних елементів зобов'язань, їх класифікації та принципів відображення в обліку та фінансовій звітності. Це потребує подальших розробок та досліджень у визначеному напрямку з метою поліпшення облікового процесу на підприємствах України.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. Воно виникає тільки тоді, коли актив отримано, або коли підприємство укладає невідмовну угоду придбати актив [2].

Зобов'язання можуть бути монетарними і немонетарними. Монетарні зобов'язання відображають суму грошових коштів, що підлягають сплаті кредиторам, а немонетарні – зобов'язання поставити товари або надати послуги визначеної кількості та якості [1].

Недостатньо висвітленим у науковій літературі є питання визнання та оцінки непередбачених зобов'язань, їх достовірне і своєчасне відображення в обліку.

Особливу групу зобов'язань становлять ті категорії, які обліковують за Балансом, але є дуже важливими позиціями з погляду оцінки впливу потенційних наслідків певних подій на перспективи розвитку підприємства. Серед них потрібно виділити, головним чином, непередбачені зобов'язання.

Згідно з П(С)БО 11 непередбачені зобов'язання – це зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити [3].

За можливістю оцінки зобов'язання поділяються на реальні та потенційні (умовні). Щодо потенційних (умовних) зобов'язань сума і час майбутніх платежів не визначені (оплата відпусток, здійснення гарантійного ремонту). До потенційних зобов'язань відносяться забезпечення і непередбачені зобов'язання [5].

Непередбачені зобов'язання є частиною зобов'язань підприємства та відображаються на позабалансових рахунках за обліковою оцінкою. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація стосовно кожного виду непередбачених зобов'язань у такому обсязі:

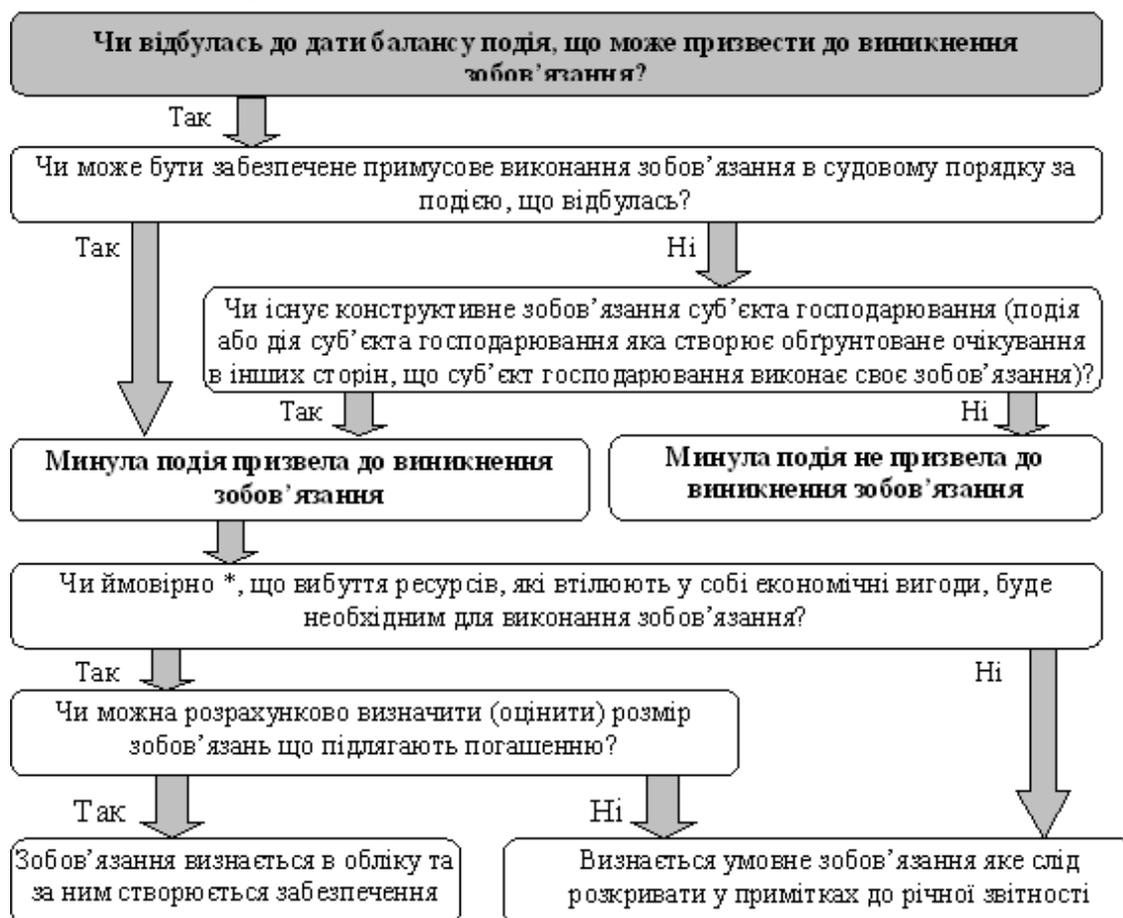
- стислий опис зобов'язання та його сума;
- невизначеність щодо суми або строку погашення;
- сума очікуваного погашення зобов'язання іншою стороною [6].

Таким чином, основними критеріями визнання непередбачених зобов'язань у фінансовому обліку та звітності є:

- виникнення в результаті події або операції, які відбулись у минулому;
- залежність від події або операції, яка відбудеться в майбутньому;
- можливість здійснення події або операції в майбутньому;
- можливість оцінки суми майбутнього зобов'язання.

Складність відображення в господарському обліку непередбачених зобов'язань полягає в тому, що оцінка суми майбутнього зобов'язання потребує додаткового аналізу джерел його виникнення та ризику порушення рівноваги фінансового розвитку підприємства. На жаль, стан організації та методичне забезпечення аналізу і контролю сучасних підприємств знаходиться на неналежному рівні, що ускладнює формування інформаційної бази управління позиковим капіталом підприємства.

Для полегшення процесу визнання забезпечень та непередбачених зобов'язань можна скористатись деревом рішень, що наведено на рисунку.



\* вибуття ресурсів (подія) є ймовірним (ймовірною), якщо більш можливо, що подія відбудеться, ніж не відбудеться.

Рис. Дерево прийняття рішень щодо визнання забезпечень або непередбачуваних зобов'язань (умовних зобов'язань)

Джерело: [6].

Крім того, доцільно відзначити суперечність щодо оцінки непередбачених зобов'язань в П(С)БО 11, в якому зазначено, що сума непередбачених зобов'язань визначається за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення на певну звітну дату, але відповідно до цього ж П(С)БО суму непередбаченого зобов'язання не можна достовірно визначити. Така ж ситуація спостерігається й відносно оцінки забезпечень.

Необхідно враховувати подібність непередбачених зобов'язань та забезпечень, оскільки їх принципова різниця полягає саме в достовірності оцінки суми заборгованості, а це досить суттєво може вплинути на фінансові результати діяльності підприємства. Оскільки суми створених забезпечень визнаються витратами звітної періоду, вони є об'єктом податкового обліку та потребують адекватного відображення у фінансовій звітності.

Доцільним є розробка облікових номенклатур поточного обліку зобов'язань підприємств, враховуючи алгоритм визнання забезпечень та непередбачених зобов'язань, їх класифікації. Впровадження реєстрів розрахункового характеру не тільки забезпечить впровадження оперативного контролю за виникненням різних видів зобов'язань, але й створить інструментарій для налагодження аналізу доцільності створення забезпечень різних напрямків застосування.

Вирішення проблем визнання та оцінювання непередбачених зобов'язань і забезпечень дасть можливість моделювати майбутній фінансовий стан підприємства, знизити негативний вплив різноманітних фінансових ризиків на його розвиток.

**Список використаних джерел:** 1. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : [навч. посіб.] / І. В. Жолнер. – К. : НУХТ, 2012. – 335 с. 2. МСБО 37 “Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua/file/link/364268/file/ias-37.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/364268/file/ias-37.pdf). 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : затв. Наказом Мінфіну від 31 січня 2000 року № 559. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>. 4. Сидоренко О. О. Визнання забезпечень в обліку в контексті їх впливу на фінансовий результат діяльності підприємства / О. О. Сидоренко, М. А. Сливко // Europejska nauka XXI powieką : 2013 : materiały IX Międzynarodowej naukowo-praktycznej konferencji, (07-15 maja 2013 r). – Przemysł. Nauka i studia, 2013. – Т. 4: ро секcjach: Ekonomiczne nauki. – С. 90–92. 5. Тесленко Т. І. Виникнення зобов'язань, їх класифікація та відображення у фінансовій звітності / Т. І. Тесленко // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. – 2014. – № 1 (23). – С. 122–126. 6. Энтони Р. Н. Основы бухгалтерского учета / Р. Н. Энтони. – М., 2013. – 432 с.

УДК 657

**В. С. Сорока**, 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 СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ**

*Ключові слова:* сільськогосподарська продукція, оцінка, справедлива вартість.

У час коли особливо гостро постало питання про Євроінтеграцію України, проблема відповідності вітчизняного бухгалтерського обліку міжнародним стандартам є однією з найважливіших та першочергових до вирішення. Іноземні інвестори, кредитори, постачальники, покупці хочуть бачити перед собою звітність, яка є для них зрозумілою та достовірною. Однією з пріоритетних галузей економіки України є аграрна промисловість, що, напевно, і зумовило затвердження П(С)БО 30 «Біологічні активи», розробленого на основі МСБО 41 «Сільське господарство». Цей Стандарт, з одного боку, наблизив український бухгалтерський облік аграрних підприємств до міжнародного, а з іншого – додав багато питань, одностайну відповідь на які важко дати як теоретикам, так і практикам у сфері бухгалтерського обліку. Зокрема, постала проблема оцінювання біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю.

Велика кількість науковців приділяє увагу питанням організації обліку біологічних активів загалом та проблемам їх оцінювання зокрема – це: Ф. Ф. Бутинець, В. С. Лень, В. М. Жук, І. В. Замула, С. Ф. Голов, О. О. Сидоренко, Д. В. Зоценко та інші. Кількість публікацій, присвячених цьому питанню, з року в рік збільшується, вищезазначене підтверджує актуальність обраної теми дослідження.

Метою дослідження є розкриття проблем, пов'язаних з визнанням та оцінкою сільськогосподарської продукції в Україні, вивчення теоретичних та методологічних підходів щодо визначення вартості продукції АПК.

Згідно із п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи», «сільськогосподарська продукція – це актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання» [1].

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

Деяко спростило життя бухгалтерам затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, відповідно до яких сільськогосподарська продукція визнається активом, якщо:

- підприємство набуло право власності на сільськогосподарську продукцію і несе ризики й отримує вигоди від володіння нею;
- підприємство в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням сільськогосподарської продукції;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням сільськогосподарської продукції;
- вартість її може бути достовірно визначена.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу (у рослинництві – зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання врожаю (заготівлі); у тваринництві – вовна, молоко, яйця, мед, отримані під час настригу, надою, збору тощо) або при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (деревина, отримана при вирубці насаджень тощо) перестає бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив [2].

Після визнання такої продукції активом перед бухгалтером постає проблема достовірної оцінки, що пов'язана насамперед з поняттям справедливої вартості, за якою вона відповідно до п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи» і має бути первісно оцінена та з якої повинні бути вирахувані очікувані витрати на місці продажу. Цей стандарт надає фахівцю з бухгалтерського обліку альтернативу у визначенні первісної вартості сільськогосподарської продукції – оцінку за виробничою собівартістю, визначеною у порядку, передбаченому в П(С)БО 16 «Витрати».

На питання, який саме метод оцінювання обрати, досі не має однозначної відповіді. Проаналізувавши статтю І. В. Замули [3], в якій наведено погляди науковців щодо використання поняття справедливої вартості під час оцінювання сільськогосподарської продукції, можна виокремити основні «за» та «проти» (таблиця).

Таблиця

*Переваги та недоліки використання справедливої вартості під час оцінювання сільськогосподарської продукції*

Переваги	Недоліки
- така вартість є реальною ринковою; - підвищує інвестиційну привабливість підприємства; - максимально задовольняє потреби іноземних користувачів	- важко встановити таку вартість; - є ненадійною (причина: непостійність ринкових цін); - важко врахувати вплив природно-кліматичних факторів

Джерело: узагальнено автором.

Отже, основні недоліки використання справедливої вартості зводяться до складності її достовірного визначення.

Згідно з п. 13 П(С)БО 30 «Біологічні активи» така оцінка ґрунтується на цінах активного ринку. За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію [1].

Якщо такий ринок відсутній, П(С)БО 30 «Біологічні активи» пропонує скористатися одним із запропонованих нижче варіантом:

– Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

– Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

– Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію [1].

Цікавою є також методологія оцінювання сільськогосподарської продукції, щодо якої існує обтяжливий контракт, вірогідніше її відсутність у національних стандартах бухгалтерського обліку, крім фрази: оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами. Таке трактування не відповідає методологічним засадам обліку, адже приймати як справедливу вартість ціну, зазначену в обтяжливому контракті, недоречно [4].

Зважаючи на перспективу розвитку АПК України, можливості розширення зарубіжних ринків збуту та залучення іноземних інвесторів необхідно вдосконалювати методологію оцінювання сільськогосподарської продукції, оскільки сучасні трактування положень та методичних рекомендацій мають двоякий характер.

Важливим є також в майбутньому використання справедливої вартості під час оцінювання сільськогосподарської продукції, сприяння функціонуванню постійно активного ринку та розроблення методологічних норм оцінювання сільськогосподарської продукції, щодо якої існує обтяжливий контракт.

**Список використаних джерел:** 1. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»* : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. 2. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів* : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315. 3. *Замула І. В.* Теоретичні основи оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції рослинного походження / І. В. Замула, П. М. Кузьмович // *Облік і фінанси АПК*. – 2012. – № 1. – С. 23–29. 4. *Сидоренко О. О.* Окремі аспекти обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств України / О. О. Сидоренко, Д. В. Зоценко // *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. – 2012. – № 2 (58). – С. 224–231.

### СЕКЦІЯ 3

#### Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку

УДК 658:621:005.412(477)

**А. В. Череп**, д-р екон. наук, професор, декан економічного факультету

Запорізький національний університет, м. Запоріжжя, Україна

**Л. В. Худолей**, аспірантка кафедри фінансів та кредиту

Запорізький національний університет, м. Запоріжжя, Україна

#### ОЦІНЮВАННЯ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ МАШИНОБУДУВАННЯ НА ЗАСАДАХ КОНЦЕПЦІЇ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНОЇ ЦІЛЬОВОЇ ПРОГРАМИ

*Ключові слова:* оцінка, підприємство, концепція, розвиток, машинобудування, показники, динаміка.

Підприємства машинобудування є основою сучасної економіки будь-якої країни і відіграє вирішальну роль у створенні матеріально-технічної бази економіки України. В економічно розвинених країнах на частку підприємств машинобудування припадає від 30 до 50 % від загального обсягу випуску промислової продукції.

На сьогодні багатогалузевий машинобудівний комплекс – потужний сектор промисловості України, який об'єднує більше 11 тис. підприємств. Загалом до сфери діяльності комплексу відносяться 23 підгалузі машинобудування, до сфери діяльності яких належать 345 промислових підприємств та 63 науково-дослідні організації із загальною кількістю працівників понад 233 тис. осіб.

Частка підприємств машинобудування в українській промисловості перевищує 11%, а його частка у ВВП країни становить близько 12%. На підприємствах машинобудування зосереджена понад 15% вартості основних засобів, майже 6% оборотних активів вітчизняної промисловості та більше 22% загальної кількості найнятих робітників.

Підприємства машинобудування України розвиваються у межах «Концепції Загальнодержавної Цільової програми розвитку промисловості України за період до 2020 року». Відповідно до цієї Програми передбачається збільшення індексу промислової продукції на 2–2,2 % щороку, збільшення частки інноваційної продукції в обсязі виробництва промислової продукції до 50 % та збільшення частки промислових підприємств, що проводять інноваційну діяльність, до 25 % (табл.).

Таблиця

*Показники динаміки обсягу реалізованої продукції підприємств машинобудування України в 2004–2015 рр., млн грн*

Роки	Обсяг реалізованої машинобудівної продукції, млн грн	Абсолютний приріст		Темп росту, %		Темп приросту, %	
		базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий	базисний	ланцюговий
2004	35 133,10	-	-	100,00	100,00	-	-
2005	53 569,30	18 436,20	18 436,20	152,48	152,48	52,48	52,48
2006	59 668,10	24 535,00	6098,80	169,83	111,38	69,83	11,38
2007	68 730,60	33 597,50	9062,50	195,63	115,19	95,63	15,19
2008	98 339,90	63 206,80	29 609,30	279,91	143,08	179,91	43,08
2009	121 780,40	86647,30	23 440,50	346,63	123,84	246,63	23,84
2010	85 833,00	50 699,90	-35 947,40	244,31	70,48	144,31	-29,52
2011	97 056,90	61 923,80	11 223,90	276,25	113,08	176,25	13,08
2012	130 847,90	95 714,80	33 791,00	372,43	134,82	272,43	34,82
2013	140 539,30	105 406,20	9691,40	400,02	107,41	300,02	7,41
2014	113 926,60	78 793,50	-26 612,70	324,27	81,06	224,27	-18,94
2015	101 924,70	66 791,60	-12 001,90	290,11	89,47	190,11	-10,53

Джерело: [1].

Розраховані дані у таблиці свідчать про те, що з 2004 року обсяг реалізованої продукції підприємств машинобудування України за одинадцять років зріс у 3 рази – це видно за базисним темпом зростання. Після світової економічної кризи 2008 року обсяг реалізованої про-

дукції машинобудування 2009 року скоротився майже на 30 % порівняно з 2008 роком. Останнім часом теж спостерігається спад обсягів продукції підприємств машинобудування, що пов'язано з повільним розвитком інноваційних технологій у галузі та поганою підтримкою з боку держави.

Швидкозмінність навколишнього середовища вимагають від сучасних підприємств своєчасної реакції, продуманої поведінки, що дозволило б, забезпечити розвиток суб'єкта господарювання. З огляду на це дуже важливим стає аналіз реального стану промисловості України в цілому та її провідного сектору – машинобудування, що передбачає виявлення сучасних тенденцій та актуальних проблем підприємств машинобудування.

**Список використаних джерел:** 1. *Офіційний сайт* Державної служби статистики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).

УДК 657.05:005.53

**С. В. Калабухова**, канд. екон. наук, професор, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

**Л. В. Чалюк**, аспірант кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

### **ЕКСПРЕС-АНАЛІЗ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**Ключові слова:** грошовий потік, якісь формування, спроможність генерування, збалансованість, ефективність, прийняття рішень.

Метою експрес-аналізу Звіту про рух грошових коштів є одержання користувачами для прийняття економічних рішень інформації про ключові досягнення суб'єкта господарювання у звітному періоді через визначення зміни показників грошових потоків. Оскільки зміна (абсолютне відхилення) залишків грошових коштів у балансі за р.1165 ( $\Delta GK_{1165}$ ) розкриває інформацію про «чистий» рух грошових коштів за звітний період (*Net cash flow*) у формі № 3 за р.3400 ( $ЧР^{ГК}_{3400}$ ), у процедури експрес-аналізу Звіту про рух грошових коштів суб'єкта господарювання рекомендуємо включати перевірку фінансової звітності на арифметичні помилки за формальними ознаками та за суттєвістю:  $ЧР^{ГК}_{3400} = \Delta GK_{1165}$ .

Для проведення експрес-аналізу Звіту про рух грошових коштів суб'єкта господарювання позитивний грошовий потік ( $\sum H^{ГК}$ ) трактуємо як суму надходжень грошових коштів у результаті операційної діяльності ( $H^{ГК}_{ОД}$ ) – сума рядків з 3000 до 3095, надходжень грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності ( $H^{ГК}_{ІД}$ ) – сума рядків з 3200 до 3250 та надходжень грошових коштів у результаті фінансової діяльності ( $H^{ГК}_{ФД}$ ) – сума рядків з 3300 до 3340:  $\sum H^{ГК} = H^{ГК}_{ОД} + H^{ГК}_{ІД} + H^{ГК}_{ФД}$ ; негативний грошовий потік ( $\sum B^{ГК}$ ) – як суму витрачань грошових коштів у результаті операційної діяльності ( $B^{ГК}_{ОД}$ ) – сума рядків з 3100 до 3190, витрачань грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності ( $B^{ГК}_{ІД}$ ) – сума рядків з 3255 до 3290 та витрачань грошових коштів у результаті фінансової діяльності ( $B^{ГК}_{ФД}$ ) – сума рядків з 3345 до 3390:  $\sum B^{ГК} = B^{ГК}_{ОД} + B^{ГК}_{ІД} + B^{ГК}_{ФД}$ .

Процедури експрес-аналізу Звіту про рух грошових коштів суб'єкта господарювання передбачають, що чистий рух грошових коштів за звітний період ( $\sum ЧР^{ГК}$ ) формується з чистого руху коштів від операційної діяльності ( $ЧР^{ГК}_{ОД}$ ) – рядок 3195, чистого руху коштів від інвестиційної діяльності ( $ЧР^{ГК}_{ІД}$ ) – рядок 3295 та чистого руху коштів від фінансової діяльності ( $ЧР^{ГК}_{ФД}$ ) – рядок 3395:  $\sum ЧР^{ГК} = ЧР^{ГК}_{ОД} + ЧР^{ГК}_{ІД} + ЧР^{ГК}_{ФД}$ ; вільний грошовий потік (*Free Cash Flow, FCF*) формується з чистого грошового потоку від операційної діяльності ( $ЧР^{ГК}_{ОД}$ ), що залишився після вирахування капітальних інвестицій у необоротні активи ( $B^{ГК/2.1.2}$ ) для підтримки або розширення виробничої потужності. Наявність вільного грошового потоку підтверджується за такої технічної умови:  $FCF = ЧР^{ГК}_{ОД} - B^{ГК/2.1.2} > 0$ .

Експрес-аналіз формування чистого грошового потоку за звітний період ( $\sum ЧР^{ГК}_{3400}$ ) передбачає зіставлення позитивного грошового потоку ( $\sum H^{ГК}$ ) з негативним грошовим потоком

( $\sum B^{ГК}$ ) та визначення «нормальної» здатності економічної одиниці генерувати грошові потоки за такої технічної умови:  $\sum ЧР^{ГК} = \sum H^{ГК} - \sum B^{ГК} > 0$ . Експрес-аналіз відхилення чистого грошового потоку за звітний період ( $\sum ЧР^{ГК}_{3400}$ ) від чистого фінансового результату, інформація про який розкривається у рядку 2350 (2355) форми № 2, забезпечує інформацією про якість чистого прибутку (збитку) ( $ЧП_{2350}$ ) та розрахунково-платіжну дисципліну економічної одиниці. Чим ближчі значення чистого грошового потоку за звітний період та отриманого чистого фінансового результату, тим вищою є якість чистого прибутку. Визначення «нормальної» розрахунково-платіжної дисципліни економічної одиниці здійснюється за такої технічної умови:  $\sum ЧР^{ГК}_{3400} / ЧП_{2350} \rightarrow 1$ .

Експрес-аналіз формування чистих грошових потоків за видами діяльності передбачає зіставлення позитивних грошових потоків за кожним видом діяльності ( $H^{ГК}_{ОД}, H^{ГК}_{ІД}, H^{ГК}_{ФД}$ ) з негативними грошовими потоками за цими видами діяльності ( $B^{ГК}_{ОД}, B^{ГК}_{ІД}, B^{ГК}_{ФД}$ ) та визначення напрямку змін у русі грошових потоків за кожним видом діяльності. Якщо надходження грошових коштів за видами діяльності перевищують їх витрачання, різниця буде зі знаком «+» і у такому випадку чистий рух коштів за кожним видом діяльності характеризується як «додатний»; якщо витрачання грошових коштів за видами діяльності перевищують їх надходження, різниця буде зі знаком «-» і у такому випадку чистий рух коштів за кожним видом діяльності характеризується як «від'ємний». Якщо  $ЧР^{ГК}_{ОД}, ЧР^{ГК}_{ІД}, ЧР^{ГК}_{ФД} > 0$ , тоді знак «+» вказує на «додатний» чистий рух коштів за видом діяльності. Якщо  $ЧР^{ГК}_{ОД}, ЧР^{ГК}_{ІД}, ЧР^{ГК}_{ФД} < 0$ , тоді знак «-» вказує на «від'ємний» чистий рух коштів за видом діяльності.

Експрес-аналіз чистого руху грошових коштів за звітний період забезпечує інформацією про тип фінансової стабільності у генеруванні грошових потоків на наступний звітний період. Для цього зіставляються «додатний» (+) або «від'ємний» (-) чистий рух коштів від операційної діяльності ( $ЧР^{ГК}_{ОД}$ ), «додатний» (+) або «від'ємний» (-) чистий рух коштів від інвестиційної діяльності ( $ЧР^{ГК}_{ІД}$ ) та «додатний» (+) або «від'ємний» (-) чистий рух коштів від фінансової діяльності ( $ЧР^{ГК}_{ФД}$ ). Висновки щодо типу фінансової стабільності економічної одиниці у генеруванні грошових потоків формуються за допомогою таблиці.

Таблиця

*Експрес-аналіз чистого руху грошових коштів суб'єкта господарювання для прогнозування ймовірності безперервності підприємницької діяльності*

Вид фінансової стабільності у генеруванні грошових потоків	Чистий рух грошових коштів («+» – додатний, «-» – від'ємний)		
	Операційна діяльність	Інвестиційна діяльність	Фінансова діяльність
Абсолютна	+	-	-
Нормальна	+	-	+
Нестійка	-	-	+
Кризова	-	+	+

Експрес-аналіз збалансованості позитивного ( $\sum H^{ГК}$ ) та негативного ( $\sum B^{ГК}$ ) грошових потоків забезпечує корисною інформацією про тенденції фінансової стійкості підприємства. Для цього здійснюється їх порівняння та визначається «нормальна» динамічність валового грошового обороту підприємницької діяльності за такої технічної умови:  $\sum H^{ГК} \approx \sum B^{ГК}$ .

Експрес-аналіз структури грошових потоків підприємства за видами діяльності забезпечує суттєвою інформацією про компетентність суб'єкта господарювання у сфері генерування якісних грошових потоків. «Нормальна» спроможність суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти передбачає, що структура напрямів витрачання коштів (негативного грошового потоку) загалом відповідає структурі надходження цих коштів (позитивного грошового потоку):  $\%B^{ГК}_{ОД} : \%B^{ГК}_{ІД} : \%B^{ГК}_{ФД} \approx \%H^{ГК}_{ОД} : \%H^{ГК}_{ІД} : \%H^{ГК}_{ФД}$ .

Експрес-аналіз ефективності грошових потоків підприємства забезпечує корисною інформацією про тенденції перенесення платіжної спроможності економічної одиниці із сьогодення у майбутнє. Висновок про збереження платіжної спроможності ґрунтується на дотриманні такої технічної умови:  $ЧР^{ГК}_{3400} / \overline{ГК}_{1165} = \Delta ГК_{1165} / \overline{ГК}_{1165} > 0,2$ .

**N. Yushchenko**, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Taxation and Audit

**I. Tertyshnik**, student

Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine

### **ABOUT INFLUENCE OF THE SECTORAL STRUCTURE OF EMPLOYMENT OF THE POPULATION AND THE GROSS DOMESTIC PRODUCT ON THE SALARY LEVEL**

*Key words: salary, economic activities, gross domestic product, economic growth, job creation, works motivation.*

The salary level, as the main source of the income, is a key factor of the social tension forming in society, the solvency, which in turn, directly has effect on the economic activity in the real sector of the national economy. Raising to the level of the European living standards in Ukraine, as a result of carrying out structural reforms, according to the vector of development is determined by the Strategy on Sustainable Development „Ukraine – 2020” [1] as an objective and a top priority. But the people promptly grow poor in Ukraine now and at the same time the rates of utility services also promptly raised. Utility payments according to the new rates exceed salaries of many Ukrainians and, especially, pensions. The working citizens with the low income join the ranks of the poor today, except traditionally disadvantaged population (disabled people, pensioners, families with many children and incomplete families).

The salary shall perform functions of ensuring material stimulation of workers, reproduction, social, accounting, regulating and forming of the effective demand of the population [2]. The discontent of the Ukrainians with the rate of remuneration at times of inflation, when the prices rise and the consumer purchasing power falls, is a natural reaction of people to a situation, when the salary is capable to provide simple reproduction of a labor power at the survival rate. Decrease in motivation to the high-productive work in Ukraine is caused by an essential discontinuity in a price behavior for consumer goods, services and the remuneration of labor, by a reduction of a share of wages, which is spent on savings, in total income of the population, by an unjustified income redistribution for benefit of economically stronger population groups and other factors.

The Ukrainians work just as well as the Poles or the Czechs, but according to the State Statistics Service of Ukraine the average monthly salary in the country in 2014 was 3480 UAH, that it is much less, than other Europeans earn. The President of the Ukrainian analytical center A. Okhrimenko believes, that on condition of getting salary by the Ukrainians at the level of €600, they had an opportunity to pay €150-180 for public utilities, to take out a loan for house-buying and to pay for it €100-200 a month, to pay the health insurance, to spend money for entertainments and services, as in the European Union [3]. But in practice the salary of the average Ukrainian is the lowest not only in the EU, but also in the CIS.

The index analysis (fig.), which is carried out [4] for the study of the influence of employment by industry type, structural changes of the number of employees in different types of economic activity and change of the level of wages in various fields of activity on dynamics of the average salary of workers, didn't show the decisive influence of a sectoral division of labor on the level of its payment through minor changes in the employment pattern in the European countries over the last years and the highest level of wages in three sectors - financial and insurance activities, information and telecommunications and professional, scientific and technical activities – that are typical throughout all countries.

If the average monthly salary of workers remained practically constant in the richest countries of European Community (it increased by 0,15 % in Ireland, in the Netherlands – by 1,4 %) and in one of the poorest - Croatia – it increased by 0,15 %, and there was a growth in Ukraine, as well as in Bulgaria and Romania connected with growth by all types of economic activities. There wasn't considerable structural progress and its influence is insignificant.

As well as in all researched EU countries, workers of the sphere of a financial and insurance activity, where only 1 % of residents is employed, and the sphere of information and telecommunications (about 3 % of people in work) have the highest salary in Ukraine. The greatest number of the population in Ukraine is employed in the industry (nearly 40 %), in the trade (more

than 15 %) on transport, in warehousing, post and express activities (more than 12 %), that determines the average level of the salary by all types of economic activities. 10 % of citizens work in the agricultural industry, their salary is 1/4 lower than average.

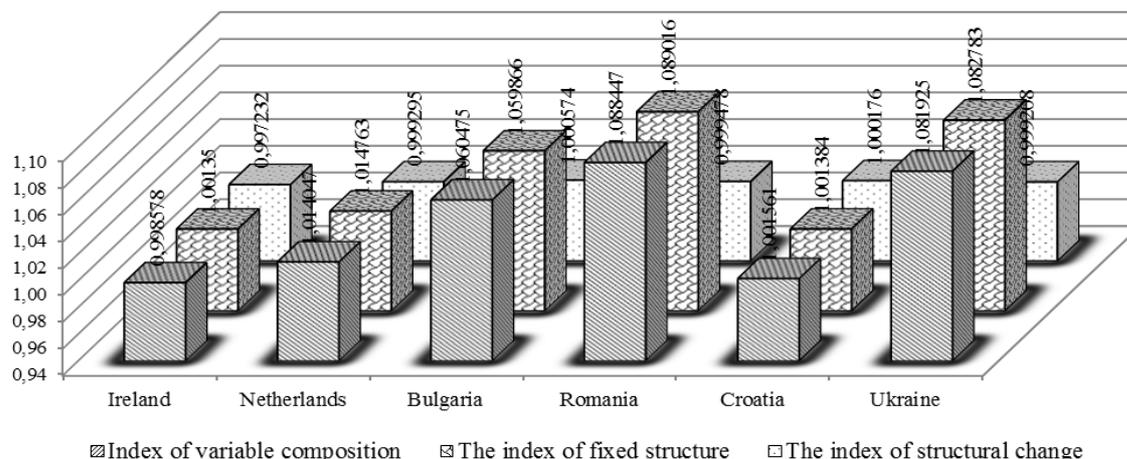


Fig. Dynamics of an average level of the average monthly salary according to all types of economic activities

In 2014 in comparison with the previous year the average monthly salary of workers increased by 8,19 % in 15 analyzed types of economic activities in Ukraine. What is more, it increased due to the salary level increase by each type of economic activity by a mean of 8,28 %, and due to the reduction of the ratio engaged in the industry from 39,5 to 38,6 %, from 5 to 4,5 % in the construction industry, from 12,3 to 12,1 % in transport and other types of activity where the salary is higher in comparison with others, the average salary decreased by 0,08% (it practically didn't change).

The carried-out statistical analysis confirms that the sectoral structure of employment of the population of various countries only partially influences the level of the average salary. A key indicator of economic health of the country, its development is the gross domestic product (GDP) without which the increase of wages and pensions is impossible. According to the IMF the GDP of Ukraine was 1 trillion 452 billion UAH in 2013. At the annual dollar's rate to hryvnia 8,2 it makes \$177 billion. In 2014 the GDP in UAH grew to 1 trillion 566 billion UAH, but in the American currency it decreased to 130,9 billion USD, this is because the annual average rate of 2014 was at the rate of 11,26 UAH for 1,00 USD. In 2015 the GDP in UAH reached 1 trillion 751 billion, but at the annual average rate 21,00 UAH for 1,00 USD it is only 83 billion USD.

It is necessary to develop the economy of Ukraine with a focus on the agricultural industry, the light industry and other industries required in the EU, Asia, Africa, to construct roads, objects of social value etc. that will allow, on the one hand, to increase production of the concrete, metal goods, a brick, and on the other hand - to create new workspaces. In such manner China and the USA got out of crisis and it encouraged the development of these economies. It is necessary to promote growth of domestic IT-business which depends less on political conditions and more on a human capital, to develop a private medical industry, as there is in all developed countries of the world, to increase the Internet-economy, biological innovations in production etc. It is necessary that the economy should produce, the gross product should grow, then the people will work and the salary will grow.

Modern social policy shall be guided not by support of economically vulnerable populations, but by creation of conditions for growth of a motivational potential, a labor mobility and a labor productive activity of national human resources, not on the state income support to each member of society not lower than a minimum subsistence level, but on creation of conditions for development of the productive capacities and their effective implementation.

**References:** 1. Стратегія сталого розвитку „Україна – 2020” [Електронний ресурс] : Указ Президента України № 5/2015 від 12.01.2015 р. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>. 2. Економіка підприємства : навч. посіб. / [за ред. А. В. Шегди]. – К. : Знання, 2005. – 431 с. 3. Експерт рассказал, почему в Украине низкие зарплаты [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://thekyivtimes.ua/economics/418921-ekspert-rasskazal-pochemu-v-ukraine-nizkie-zarplaty.html>. 4. Ющенко Н. Л. Статистичний аналіз середньої заробітної

плати в Україні та країнах Європейського Союзу / Н. Л. Ющенко // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет ; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Економічна думка, 2016. – Т. 24, № 1. – С. 92–105.

УДК 657.631.6

**Л. Б. Іванова**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування і аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ПИТАННЯ АДАПТАЦІЇ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ ДО МІЖНАРОДНОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОСТОРУ**

*Ключові слова:* об'єднанні бази даних, групи показників стійкості та прибутковості, EBIT, EBITDA

З розвитком інтеграційних процесів у міжнародному ринку та з необхідністю залучення в Україну значних фінансових інвестицій стає актуальним вирішення проблеми єдиного інформаційно-фінансового простору. У межах Європейського Союзу відбувається стійка тенденція до формування об'єднаних організацій – створено Європейський комітет з питань державних інформаційно-фінансових агенцій (European Committee of Central Balance Sheet Data Offices – ECCBSO) – ЄКПДФА та дві єдині бази даних – Єдиного банку рахунків компаній – ЄБДРК (Bank for Accounts of Companies Harmonized – BACH), а також Європейської бази даних галузевих показників – ЄБДГП (European Sectoral References Database – ESD) [1].

Завдання ЄКПДФА полягають: у площині поліпшення якості аналізу даних корпорацій (реального сектору економіки), зниження ризиків, підвищення платоспроможності; обміну інформацією, спільних дослідженнях на основі описових даних та даних бухгалтерського обліку, що збираються, зберігаються та надаються державними інформаційними агенціями. Однією з умов якості баз даних є зручність отримання інформації [2]. Важливим кроком для розвитку інвестиційного клімату України є спрямування щодо залучення до участі в ЄБДРК – ЄБДГП, що нині неможливо через низькі рівні достовірності, відкритості інформації корпорацій. Україна має значно нижчий рівень транспарентності інформації, ніж у країнах ЄС. Однією з багатьох причин на фоні нерозвинутого ринку інформаційних послуг та викривлення звітної інформації у нефінансовому секторі є розбіжності у методиці розрахунків економічних показників та структури звітів. Останнє можливо відрегулювати за допомогою трансформації звітів.

Для визначення особливостей розрахункових показників необхідно звернутися до об'єднаної бази даних. Серед 28 показників бази даних, які характеризують фінансовий стан компанії, що аналізується, виділені такі групи: показники аналізу структури; показники фінансової стійкості та обслуговування боргу; показники прибутковості; показники ефективності. Огляд показників надає змогу зробити висновок, що групи структури та ефективності використовуються та збігаються з методикою їх розрахунків, прийнятою на українських підприємствах.

У групах показників фінансової стійкості та прибутковості використовуються показники EBIT, EBITDA, які у вітчизняному фінансовому аналізі застосовуються для визначення рівня банкрутства за допомогою зарубіжних дискримінантних моделей. Постає питання правильності таких розрахунків в українських підприємствах. EBIT (earnings before interest and taxes — прибуток до виключення відсотків та податків) як міра прибутковості дозволяє проводити порівняння компаній з різним співвідношенням боргу до капіталу і з різними податковими ставками. Цей показник – основа для оцінювання бізнесу, тобто ціни, яку потенційний покупець може запропонувати за той чи інший бізнес, примножуючи показник EBIT на певний мультиплікатор. Показник EBIT представляє особливий інтерес для банківських структур. Кредитні установи зацікавлені у високому значенні EBIT, тому що це означає, що підприємство в змозі залучати й обслуговувати позики.

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку IAS, IFRS, стандартах США US GAAP немає єдиної методики визначення цього показника. Якщо взяти за основу розрахунку EBIT у міжнародних стандартах (IAS), то цей показник можна визначити, віднімаючи з виручки прями витрати на виробництво продукції: EBIT = Виручка компанії - Прямі витрати, тобто EBIT – це валовий прибуток підприємства.

Найчастіше ЕВІТ розраховується як виручка за вирахуванням операційних витрат плюс неопераційний дохід [3]

У російському варіанті  $ЕВІТ = \text{Чистий прибуток} + \text{Витрати з податку на прибуток} - \text{відш-кодуння податку на прибуток} + \text{Неопераційні витрати} - \text{Неопераційні доходи} + \text{Відсотки сплачені} - \text{Відсотки отримані}$ . Тобто показник ЕВІТ не залежить від структури капіталу компанії та її податкового режиму [4].

Якщо цей показник використовувати як прибутковість бізнесу, характеристики основної діяльності українських суб'єктів господарювання, необхідно зауважити, що, крім фінансових витрат та доходів, до основної діяльності не відносяться інвестиційні витрати і доходи, а також витрати і доходи іншої діяльності. Тому було б слушним скорегувати прибуток до оподаткування на ці величини – додати витрати та відняти доходи. В такому разі отримуємо ніщо інше, як *прибуток від операційної діяльності*. Хоча у класичному варіанті операційний прибуток входить до розрахунку іншого non-GAAP-показника – OIBDA (operating income before depreciation and amortization) – операційних прибуток до вирахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів.

Показник EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) – це показник чистого прибутку «очищений» від впливу амортизації, відсотків і податку на прибуток, що дозволяє оцінити прибуток компанії незалежно від впливу: розміру інвестицій (поправка на суму нарахованої амортизації); боргового навантаження (поправка на відсотки); режиму оподаткування (поправка на податок на прибуток).  $ЕВІТДА \text{ мінус амортизація} = ЕВІТ$ .

Основне призначення EBITDA в тому, щоб за допомогою цього показника можна було порівнювати різні підприємства, що працюють в одній галузі. Проблемним питанням залишається те, що для фондомістких підприємств оцінка прибутковості та ефективності, розрахованих на основі EBITDA буде неадекватною. «Компанії з високим амортизаційним навантаженням і потребою інвестування, які використовують EBITDA, зацікавлені завищувати свої результати» [4] – це по-перше, а по друге, на вітчизняних підприємствах в умовах кризи зустрічається велика питома вага іншої діяльності, збиток (або в окремих випадках дохід), який суттєво впливає на формування кінцевого результату, прибутку від звичайної діяльності та чистого прибутку.

Таким чином, враховуюче вищесказане, можна зробити такі висновки.

Інтеграційні процеси, як об'єктивна реальність подальшого розвитку країни, його інституційних одиниць, має враховуватися державою у приєднанні до міжнародного інформаційного простору зі створенням відповідних організацій з надання достовірних інформаційних послуг.

Один з напрямів створення транспарентності інформаційного поля є подальший розвиток методики економічного аналізу діяльності, зокрема фінансового стану корпорацій нефінансового характеру.

На нашу думку, є слушним використовувати у групах показників стосовно оцінки стійкості, прибутковості та ефективності корпорацій показники, що характеризують виключно його бізнес, основну діяльність, за допомогою показників ЕВІТ, ЕВІТДА. Такі показники надають змогу відобразити спроможність підприємства погасити кредити фінансових установ, порівняти та оцінити бізнес підприємств різних галузей та країн без врахування кредитної, податкової, амортизаційної політики.

Враховуючи сучасну структуру фінансових звітів та сучасний економічний стан вітчизняних суб'єктів господарювання, коли позаопераційна діяльність може становити суттєву частку та впливати на кінцевий фінансовий результат, вважаємо розширювати коло показників щодо оцінки, діагностики його стану. Поряд з показниками ЕВІТ, ЕВІТДА та показниками, що розраховуються на їх основі, використовувати показники, які є традиційними для вітчизняних підприємств, рентабельності продажів – операційну, звичайної діяльності, чисту.

**Список використаних джерел:** 1. WORKING GROUPS [Електронний ресурс] // Official site of the European Committee of the Central Bureau of balance sheet data (ACCESS). – Режим доступу : <https://www.eccbso.org/wba/default.asp>. 2. Харченко В. Міжнародний досвід формування інформаційно-фінансового простору / В. Харченко // Вісник Національного банку України. – 2014. – № 3. – С. 38–42. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnbu\\_2014\\_3\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnbu_2014_3_20). 3. What is \Earnings Before Interest & Tax – ЕВІТ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.investopedia.com/terms/e/ebit.asp>. 4. Золотухина Т. В. Показатели ЕВІТ и ЕВІТДА: особенности вычисления по данным МСФО-отчетности [Електрон-

ний ресурс] / Т. В. Золотухина // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. Журнал и практические разработки по МСФО и управленческому учету. – 2015. – № 5. – Режим доступа : <http://finotchet.ru/articles/90/>.

УДК 657.622

**А. П. Косяк**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту

Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова, м. Харків, Україна

### **ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*Ключові слова:* фінансова звітність підприємства, фінансово-економічний аналіз, фінансова стійкість, ліквідність.

На сучасному етапі розвитку та діяльності підприємств розглянута їх фінансова звітність і система показників, що характеризує фінансову стійкість і платоспроможність.

Перш за все, що стосується нормативно-законодавчої бази, правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначені згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р., а державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється відповідно до статті 6 цього Закону з метою: по-перше, створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів; по-друге, удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [1].

Основна мета надання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) – це забезпечення, 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:

- а) є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах;
- б) забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за МСФЗ;
- в) витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів [2].

З приєднанням України до міжнародної системи бухгалтерського обліку Міністерством фінансів України був затверджений перелік Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Так, ці нормативні документи визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО).

У таблиці 1 представлена фінансова звітність суб'єктів господарювання згідно з п. 10 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та п. 1 розділу 2 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3; 4].

Таблиця 1

*Повний комплект фінансової звітності за МСБО 1 та НП(С)БО 1*

<b>Відповідно до МСБО 1</b>	<b>Відповідно до НП(С)БО 1</b>
Звіт про фінансовий стан на кінець періоду	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Ф. 1
Звіт про сукупні доходи за період	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Ф. 2
Звіт про рух грошових коштів за період	Звіт про рух грошових коштів за прямим методом, Ф. 3. Звіт про рух грошових коштів за непрямим методом, Ф. 3-н.
Звіт про зміни у власному капіталі за період	Звіт про власний капітал, Ф. 4
Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення	Примітки до фінансової звітності, Ф. 5
Звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності	–

Фінансовий стан – комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, що визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів.

Аналіз фінансової стійкості підприємства є найважливішим етапом оцінювання його діяльності, фінансового благополуччя та головним фактором, що відображає результати його поточного, інвестиційного і фінансового розвитку, містить необхідну інформацію для інвесторів, а також характеризує здатність підприємства відповідати за своїми боргами і зобов'язаннями та нарощувати свій економічний потенціал. Стійкий фінансовий стан підприємства формується у процесі всієї його господарської діяльності, тому оцінювання фінансово-економічного стану здійснюється за допомогою системи, комплексу основних показників (коефіцієнтів), що детально та всебічно характеризують діяльність підприємства.

За даними фінансової звітності розраховуються показники коефіцієнтів фінансово-економічної діяльності підприємства, що наведені в таблиці 2 [5].

Таблиця 2

*Показники коефіцієнтів фінансово-економічної діяльності підприємства*

<b>Найменування показника</b>	<b>Формула для розрахунку</b>
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	$К_{авт.} = \text{ряд.1495 } \Phi.1 / \text{ряд.1900 } \Phi.1$
Коефіцієнт фінансової залежності	$К_{фін.залеж.} = \text{ряд.1900 } \Phi.1 / \text{ряд.1495 } \Phi.1$
Коефіцієнт фінансового ризику	$К_{фін.риз.} = \text{ряд.1595 } \Phi.1 + \text{ряд.1695 } \Phi.1 / \text{ряд.1495 } \Phi.1$
Маневреності збільшення власного капіталу	$К_{ман.} = (\text{ряд.1495 } \Phi.1 + \text{ряд.1595 } \Phi.1) - \text{ряд.1095 } \Phi.1 / \text{ряд.1495 } \Phi.1 + \text{ряд.1595 } \Phi.1$
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$К_{з.в.о.з.} = \text{ряд.1495 } \Phi.1 - \text{ряд.1095 } \Phi.1 / \text{ряд.1195 } \Phi.1$
Коефіцієнт фінансової стійкості	$К_{фін.ст} = \text{ряд.1495 } \Phi.1 + \text{ряд.1595 } \Phi.1 / \text{ряд.1695 } \Phi.1$
Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	$К_{заг.л.} (пок) = \text{ряд.1195 } \Phi.1 / \text{ряд.1695 } \Phi.1$
Коефіцієнт швидкої (поточної) ліквідності	$К_{п.л.} = (\text{ряд.1195} - \text{ряд.1101} - \text{ряд.1102} - \text{ряд.1103} - \text{ряд.1104}) \Phi.1 / \text{ряд.1695 } \Phi.1$
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$К_{аб.л.} = \text{ряд.1165 } \Phi.1 / \text{ряд.1695 } \Phi.1$
Чистий оборотний капітал	$Ч_{о.к.} = \text{ряд.1195 } \Phi.1 - \text{ряд.1695 } \Phi.1$

Таким чином, комплекс показників (коефіцієнтів) дає змогу визначити фактори, які впливають на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання, що дозволяє вжити певних заходів для покращення фінансової стабільності підприємства, зменшення його залежності від зовнішнього середовища і забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності в довгостроковому періоді.

**Список використаних джерел:** 1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змін. і доповн.). 2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1). Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. 3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. 4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. 5. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Р. О. Костирко. – Х. : Фактор, 2007. – 784 с.

УДК 658.338.24

**А. М. Лисенко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

### **ДІАГНОСТИЧНИЙ АНАЛІЗ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

*Ключові слова:* діагностичний аналіз, система управління, підприємство, етапи, результати.

Система управління підприємством є сукупністю об'єднаних загальною метою підсистем з притаманними їм цілями, взаємозв'язками, методами та принципами функціонування. Складовими таких підсистем є організаційні, економічні, технічні, соціальні чинники, які тісно взаємопов'язані між собою та забезпечують процес формування замкнутого контуру управління.

Для ефективного функціонування підприємства необхідно сформувати таку структуру системи управління, за якої забезпечуватиметься як раціональне поєднання ресурсів, так і чітка підпорядкованість цілей окремих підсистем загальній меті функціонування системи.

Системний підхід в управлінні підприємством передбачає: визначення загальної мети системи та сукупності критеріїв, які сприятимуть забезпеченню вибору найбільш оптимального способу її досягнення; побудову дерева цілей та розроблення сукупності заходів, згрупованих у логічній та часовій послідовності й спрямованих на здійснення визначених цілей; виявлення комплексу невирішених проблем, диспропорцій та їх причин.

Зважаючи на цільовий характер процесу управління, системний підхід має бути спрямованим на забезпечення підтримки прийняття економічно обґрунтованих рішень. При цьому слід враховувати, що оцінка поточного стану суб'єкта господарювання залежить від повноти опрацювання сукупності заходів щодо попередження несприятливих ситуацій і подій, які виникають в умовах повної і часткової невизначеності та ризику.

З метою ефективного функціонування системи підтримки прийняття управлінських рішень, виявлення комплексу проблем у діяльності підприємства, диспропорцій та їх причин необхідно застосовувати діагностичний аналіз. Саме економічна діагностика забезпечує підготовку необхідної інформації, достатньої для прийняття ефективних управлінських рішень.

Термін «діагностика» походить від поняття «діагноз», що означає «процес дослідження об'єкта діагнозу з метою одержання результату (діагнозу) – висновку про стан об'єкта» [1], а поняття «діагностичний аналіз» являє собою: «спосіб встановлення характеру порушень нормального ходу економічних процесів на підставі типових ознак, характерних лише для цього порушення» [2, с. 14]; «визначення об'єктивного стану обраних параметрів у діяльності підприємства щодо відповідності поставленим цілям і завданням, вивчення відхилень від нормального стану об'єкта діагностування, причин цих відхилень, тривалості їх протікання, їх інтерпретація для формування висновків і рекомендацій» [3, с. 6].

Розроблення діагнозу в контексті застосування системного підходу в управлінні підприємством спрямована на виявлення специфічних особливостей досліджуваної системи й уточнення вимог до неї, узагальнення базових підходів щодо побудови системи з максимальним урахуванням сукупності ознак, які необхідно дослідити, добір методів та засобів управління системою. Об'єктом діагностики може бути підприємство в цілому як виробничо-економічна система, а також його окремі підрозділи, види діяльності тощо.

Діагностичний аналіз передбачає необхідність безпосереднього обстеження об'єкта на основі ретельного вивчення джерел інформації за декілька звітних періодів, систематизації думок співробітників аналітичної служби підприємства та зовнішніх експертів щодо вирішення тих чи інших проблем. При цьому проявляються симптоми, які призводять до розладу інформаційної системи управління. Встановлення причини таких розладів і є метою «постановки діагнозу».

У такий спосіб визначається комплекс недоліків в управлінні суб'єктом господарювання, після чого виявляють розлади інформаційної системи та встановлюють їх причини на основі максимального урахування детермінованих та стохастичних факторних взаємозв'язків, розробляють інформаційні механізми для недопущення погіршення економічної ситуації на підприємстві.

Основними завданнями діагностичного аналізу в системі управління підприємством є: дослідження та оцінювання стану системи; встановлення причинно-наслідкових взаємозв'язків між економічними показниками, визначення відхилень існуючого стану системи від оптимального; інтерпретація отриманих параметрів, процесів, тенденцій та розробка на цій основі коригувальних рішень щодо поліпшення стану системи.

Залежно від масштабів, цілей і напрямків діагностичного аналізу, а також доступної інформації про проблемні частини діяльності, рекомендується проводити: діагностичний експрес-аналіз; комплексний діагностичний аналіз; діагностичний аналіз функціональних напрямків (підсистем управління); діагностичний аналіз прикладних питань; діагностику проблемних зон; діагностику в проекті організаційного розвитку [3, с. 7]. Проте на практиці під час проведення діагностичного аналізу в системі управління підприємством найбільш часто застосовують такі види діагностики: експрес-діагностика («коротке дослідження різ-

них аспектів діяльності підприємства з метою виявлення проблемних ланок та одержання попередніх оцінок його поточного стану» [4]); детальна (комплексна) діагностика («докладне аналітичне дослідження, що дає поглиблене розуміння поточної ситуації та є основою для розробки як стратегії перетворень у розглянутих сферах діяльності, так і переліку конкретних заходів для досягнення запланованих результатів» [4]).

Експрес-діагностика є «аналізом неповних даних» і допомагає керівництву швидко оцінити поточний стан та проблеми в системі управління підприємством. Комплексна діагностика проводиться, як правило, коли система оперативного моніторингу поточної діяльності не дозволяє чітко визначити основні проблеми та причини їх виникнення.

Діагностичний аналіз у системі управління підприємством складається з таких етапів: виявлення проблем управління економікою суб'єкта господарювання, їх ідентифікація та опис; побудова дерева цілей та виявлення на цій основі першочергових проблем, підбір методів і засобів для вирішення зазначених проблем; розроблення моделей, алгоритмів, рекомендацій щодо послідовності їх вирішення.

Результати діагностичного аналізу в системі управління підприємством мають містити: уточнений варіант критеріїв розвитку суб'єкта господарювання; перелік основних проблем та системних взаємозв'язків; аналіз ключових причин виникнення проблем і дисфункцій; рекомендації щодо вдосконалення існуючої системи управління (за основними напрямками діяльності).

**Список використаних джерел:** 1. Герасимчук Н. А. Діагностика економічних та фінансових ризиків в діяльності сільськогосподарських підприємств та визначення методів їх нейтралізації [Електронний ресурс] / Н. А. Герасимчук // Економіка. Управління. Інновації. – 2010. – № 2 (4). – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/old\\_jrn/e-journals/eui/2010\\_2/10gnavmn.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/e-journals/eui/2010_2/10gnavmn.pdf). 2. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск : ИП «Экоперспектива», 1997. – 498 с. 3. Глухарев С. М. Конспект лекцій з курсу «Економічна діагностика» / С. М. Глухарев. – Х. : ХНАМГ, 2008. – 118 с. 4. Ткаченко А. М. Управління економічною діагностикою будівельного підприємства, як основа його ризик-менеджменту [Електронний ресурс] / А. М. Ткаченко // Ефективна економіка. – 2012. – № 6. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1756>.

УДК 338.27

**В. В. Маслій**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу

**А. В. Сеферовська**, магістр

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

## **ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ**

*Ключові слова:* грошовий потік, аналіз, управління, функції, оцінка, діагностика, прогнозування.

Грошовий потік будь-якого суб'єкта господарювання – це сукупність розподілених у часі надходжень і виплат грошових коштів, які створюються його господарською діяльністю. Повнота, своєчасність та збалансованість забезпечення господарських процесів підприємства грошовими коштами визначають результати його операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, рівень фінансової стійкості, платоспроможності, конкурентоспроможності.

У сучасних умовах господарювання необхідно шукати нові способи ефективного фінансового управління грошовими потоками, а також уміло використовувати економічні методи управління ними. Тому зростає роль економічного аналізу, який є однією із функцій управління грошовими потоками.

Економічний аналіз, як зазначає П. Попович, – це певний комплекс, системне дослідження господарської діяльності підприємств з метою підвищення ефективності та об'єктивності результатів оцінювання [1, с. 18]. Щодо ролі аналізу в управлінні грошовими коштами на рівні підприємства, то важливим його завданням є підготовка множини альтернатив для прийняття орієнтованих на перспективу рішень стосовно налагодження процесу надходження грошових коштів. Це завдання, як зазначає Т.Ковальчук, дуже проблематичне, оскільки в умовах невизначеності (майбутнє завжди є невизначеним) вибір альтернатив та їхнє належне аналітичне обґрунтування є складною процедурою, вимагає глибокого системного дослі-

дження фактів і явищ з метою формування факторів та критеріїв для проведення досліджень і здійснення оцінки стратегій діяльності на їх основі [2, с. 16].

Необхідність ефективного управління грошовими потоками, на думку Н. Барабаш, обумовлюють такі обставини [3, с. 164]:

- 1) грошові потоки забезпечують господарську діяльність в усіх її аспектах;
- 2) економічне зростання підприємства, його фінансову стійкість визначають синхронізовані між собою в обсягах і часі грошові потоки;
- 3) раціональні грошові потоки допомагають забезпечити ритмічну операційну діяльність;
- 4) за ефективного управління грошовими потоками зменшується потреба залучення капіталу;
- 5) оптимізація грошових потоків забезпечує прискорення оборотності оборотних активів підприємства;
- 6) активні форми управління грошовими потоками дають змогу підвищити прибутковість операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів та знизити ризик неплатоспроможності підприємства, що набуває особливої актуальності в умовах фінансової кризи.

Економічний аналіз грошових потоків являє собою оцінку відповідної інформації за допомогою різних прийомів (відносні та середні величини, показники варіації, взаємозв'язку, індекси, аналіз динамічних рядів, коефіцієнтний аналіз тощо) з метою виявлення причинно-наслідкових зв'язків, що зумовлюють результати фінансово-господарської діяльності.

Економічний аналіз у системі управління грошовими потоками може виконувати такі функції:

- 1) оцінювальну: встановлює відмінності фактично досягнутого стану від запланованих чи теоретично обґрунтованих значень показників;
- 2) діагностичну: формування якісної характеристики грошових потоків, встановлення причинно-наслідкових зв'язків;
- 3) прогнозу: обґрунтування рекомендацій щодо приведення грошових потоків до бажаного стану.

Аналіз грошових потоків базується на методі читання та структурно-динамічного аналізу звіту про рух грошових коштів. Крім цього, широко застосовується коефіцієнтний аналіз грошового потоку з урахуванням змісту фінансової звітності. Слід зазначити, що саме фінансові коефіцієнти оцінки грошових потоків доповнюють систему індикаторів оцінки фінансового стану підприємства. Базовими є такі коефіцієнти: якості чистого грошового потоку, ліквідності грошових потоків, ефективності грошових потоків, реінвестування чистого грошового потоку від операційної діяльності [4, с. 258].

Складовими діагностичного аналізу грошових потоків є мета діагностичного аналізу грошових потоків, завдання діагностичного аналізу грошових потоків, об'єкти діагностичного аналізу грошових потоків, користувачі діагностичного аналізу грошових потоків, технологія обробки даних [5, с. 90].

Прогнозування грошових потоків необхідне як попередній етап планування грошових потоків, який дозволяє скласти прогноз генерування грошових потоків, виявити джерела їх надходження в часі та напрямок використання [6, с. 566].

Вищезазначене дає змогу зробити висновки, що застосування аналізу в процесі управління грошовими потоками підприємства дає можливість виробляти ефективні рішення в цій сфері.

**Список використаних джерел:** 1. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник / П. Я. Попович. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2008. – 630 с. 2. Ковальчук Т. М. Аналіз як функція управління: теорія та методологія / Т. М. Ковальчук // Економіка АПК. – 2009. – № 12. – С. 14–21. 3. Барабаш Н. С. Аналіз грошових потоків в системі фінансового менеджменту підприємства / Н. С. Барабаш, М. О. Никонович // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2, т. 2. – С. 164–167. 4. Волощук Л. О. Удосконалення методичного забезпечення аналізу грошових потоків та інвестиційної діяльності промислового підприємства як складових оцінки його фінансового стану / Л. О. Волощук, О. В. Скаленко // Труды Одесского политехнического университета. – 2009. – Вып. 1 (33)-2(34). – С. 256–262. 5. Вареник В. М. Діагностичний аналіз грошових потоків національної економіки / В. М. Вареник // Економічний нобелівський вісник. – 2014. – № 1 (7). – С. 87–94. 6. Ясишена В. В. Методика прогнозування грошових потоків / В. В. Ясишена // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2010. – Вип. 7 (25), ч. 3. – С. 564–572.

**І. А. Свистун**, студент

**О. Ф. Томчук**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аналізу та статистики  
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна

## АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ ТВАРИННИЦТВА: УДОСКОНАЛЕННЯ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

*Ключові слова:* аналіз, біологічні активи, тваринництво.

Нині біологічні активи тваринництва (БАТ) – це об’єкт обліку, що знаходиться на стадії первинного розвитку. Галузь тваринництва має широкі перспективи розвитку. Достатня, своєчасна та релевантна інформація дозволяє приймати виважені управлінські рішення щодо раціонального використання ресурсів у галузі, поліпшення показників діяльності, підвищення конкурентоспроможності БАТ.

Управлінці сільськогосподарських підприємств, найімовірніше, не обізнані у правильно-му і раціональному веденні біологічних активів [1]. Методика «істинного» управління біологічними активами тваринництва зображено на рисунку.

розроблення осособистої методики аналізу, коригування її під своє виробництво БАТ
розроблення додаткових класифікаційних ознак задля уточнення методики аналізу БАТ
вироблення основних організаційних засади аналізу БАТ
визначення основних напрямів управління аналітичним забезпеченням БАТ
постійне оновлення інформаційної бази та удосконалення методів аналізу БАТ

*Рис. Методика аналітичного забезпечення управління біологічними активами тваринництва*

Ця методика дозволяє більш ефективно і раціонально вести діяльність сільськогосподарських підприємств. Важливим залишається питання розроблення додаткових класифікаційних ознак, які допоможуть уточнити методику аналізу біологічних активів тваринництва [2]. Саме класифікаційні ознаки розкривають суть та подальші напрями дослідження біологічних активів тваринництва (табл.).

Таблиця

*Класифікація біологічних активів тваринництва*

№	Види БАТ	Класифікаційна ознака	Причини застосування
1	- власні - орендовані - запозичені*	За правом володіння	Ефективний та якісний розподіл витрат на відповідні види БАТ
2	- до отелення* - які переросли етап статевої зрілості*	За ознакою статевої зрілості	Уточнена аналітика біологічні активи на кожній стадії їхнього дозрівання
3	- штучне запліднення* - природне запліднення*	За способом створення*	Дасть можливість зрозуміти й оцінити вартість біологічного активу

Примітка: \* – розроблено автором.

Розроблена нами класифікація полегшить роботу бухгалтерів, а найголовніше, удосконалив методику аналізу біологічних активів тваринництва.

**Список використаних джерел:** 1. Гудзинський О. Д. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств : монографія / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев. – К. : ПК ДСЗУ, 2009. – 226 с. 2. Лазаришина І. Д. Напрямки удосконалення аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами / І. Д. Лазаришина, Н. Д. Погребник // НУВГП. Серія «Економіка». – 2014. – Вип. 1 (62). – С. 250–258.

**Н. Л. Ющенко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ДО ПИТАННЯ ДІАГНОСТИКИ ФІНАНСОВОГО СТАНУ І ПОШУКУ РЕЗЕРВІВ ЗБІЛЬШЕННЯ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ТА ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* фінансовий стан, стійкість, підприємство, методологічний підхід, аналіз, діагностування банкрутства.

Прибуток підприємств є кінцевим результатом будь-якого бізнесу, головною рушійною силою ринкової економіки як на макро-, так і на макрорівнях, тому важливим завданням сучасного менеджменту є пошук ефективних методів управління, що сприяли б сталому підвищенню прибутковості суб'єктів господарювання, забезпеченню їх життєдіяльності та конкурентоспроможності в умовах динамічних змін, що відбуваються в сучасному світі.

Проблемам методики, теоретичного і практичного обґрунтування основних складових оцінювання фінансового стану – аналізу структури та динаміки показників активу і пасиву балансу, визначення ліквідності та платоспроможності, фінансової стійкості, ділової активності, а також процедурним аспектам дослідження руху грошових коштів та ймовірності банкрутства підприємства присвячені навчальна література [1; 2; 3] та численні дослідження. Так, А. М. Турило, А. В. Агапова систематизували підходи до змісту категорії «фінансовий стан підприємства» [4]. Напрацювання щодо якісного покращення і кількісної оптимізації системи фінансових коефіцієнтів для аналізу фінансового стану підприємств містяться у роботах Л. О. Ващенко [5], Д. В. Кабаченко [6], І. Т. Райковської [7] та ін. Над поєднанням екстраполяційних і експертних методів у процесі інтегрального оцінювання фінансового стану українських підприємств працював О. І. Павленко [8]. Питанням інтерпретації оцінок параметрів фінансового стану з урахуванням складно передбачуваних змін ринкової економіки, флуктуацій на ринках капіталів та інвестицій займалися О. Є. Кузьмін і О. Г. Мельник [9]. Таким актуальним у країнах Євросоюзу методам діагностики фінансово-економічного стану компаній, як стратегічний Due Diligence, метод економічних нормалей, діагностичному бенчмаркінгу, нечітко-множинному методу та ін., їх змісту, етапам реалізації та можливості застосування у практиці українських суб'єктів господарської діяльності приділена увага у наукових працях Н. Є. Сілічевої [10], Л. Н. Булгакової [11], F. Sercovich [12], О. О. Недосєкіна [13, с. 58–104] та інших вітчизняних і зарубіжних науковців.

Попри наявність достатньої кількості досліджень з питань фінансового аналізу ця предметна сфера потребує подальшого розвитку з метою забезпечення вітчизняних підприємств для підвищення їх платоспроможності та вартості найбільш адекватними сучасним умовам вираженого дестабілізуючого характеру впливу на їх економічний стан постійних змін у зовнішньому середовищі функціонування суб'єктів господарювання практичними рекомендаціями щодо методик і збалансованих систем показників.

Упродовж 2015 року Державною службою статистики України, Національним банком України, Нацкомфінпослуг та НКЦПФР (за згодою) з метою розвитку фінансової статистики було удосконалено розрахунки окремих показників індикаторів фінансової стійкості за оновленою методикою відповідно до рекомендацій Міжнародного валютного фонду та забезпечено їх поширення на веб-сайті МВФ і сторінці Офіційного інтернет-представництва Національного банку України «Статистика. Індикатори фінансової стійкості» [14].

У [15; 16] систематизовано та проаналізовано підходи до моделювання фінансового стану підприємств та виокремлено адекватні сучасним умовам практичні напрями аналізу фінансового стану вітчизняних підприємств, здатні задовольнити аналітичні потреби менеджерських структур під час ухвалення управлінських рішень. Для сприяння стійкому і стабільному функціонуванню підприємств, спроможності самостійно захищатися від різних зовнішніх і внутрішніх негативних впливів і реалізовувати власні економічні інтереси, забезпечення економічної незалежності підприємства, спроможності використовувати конкурентні переваги з

метою забезпечення рівноправності участі в ринкових відносинах та здійснення постійної модернізації виробництва, ефективної інвестиційної та інноваційної політики, розвитку кадрового потенціалу підприємства, порівняльний аналіз концептуальних і методологічних підходів до аналізу фінансового стану дозволяє як найбільш адекватний і ефективний інструментарій у сучасних умовах розвитку економіки та можливостей інформаційного забезпечення визнати застосування адаптивних економіко-математичних моделей, в основі яких методи дискримінантного аналізу, нечіткої логіки та нейронних мереж [17].

**Список використаних джерел:** 1. *Базилінська О. Я.* Фінансовий аналіз : теорія та практика : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / О. Я. Базилінська. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 328 с. 2. *Савицька Г. В.* Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2007. – 654 с. 3. *Шкарлет С. М.* Аналіз фінансового стану промислових підприємств / С. М. Шкарлет, Г. В. Кравчук. – К. : ТОВ „Дорадо-Друк”, 2009. – 292 с. 4. *Турило А. М.* Теоретико-методологічні засади визначення сутності і оцінки категорії «економічний стан підприємства» / А. М. Турило, А. В. Агапова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2 (104). – С. 156–159. 5. *Ващенко Л. О.* Оцінка методичного забезпечення аналізу фінансового стану підприємств / Л. О. Ващенко // Інноваційна економіка. – 2009. – № 1. – С. 97–100. 6. *Кабаченко Д. В.* Використання системного підходу при формуванні комплексної оцінки фінансового стану підприємства / Д. В. Кабаченко // Держава та регіони. – 2010. – № 3. – С. 58–62. 7. *Райковська І. Т.* Проблеми застосування методик аналізу фінансового стану в діяльності промислових підприємств / І. Т. Райковська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 154–158. 8. *Павленко О. І.* Вдосконалення механізму оцінки фінансового стану підприємства / О. І. Павленко // Бізнес-навігатор. – 2010. – № 2 (19). – С. 72–78. 9. *Кузьмін О. Є.* Нормативно-критеріальне забезпечення діагностики фінансового стану підприємства / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник // Фінанси України. – 2010. – № 8. – С. 105–114. 10. *Сілічева Н. Є.* Сутність Due Diligence і можливі перспективи розвитку в Україні / Н. Є. Сілічева // Економічний простір. – 2011. – № 45. – С. 288–291. 11. *Булгакова Л. Н.* Операционный леверидж. Золотое правило экономики. Теория и практика [Электронный ресурс] / Л. Н. Булгакова // Финансовый менеджмент. – 2001. – № 4. – Режим доступа : <http://www.finman.ru/articles>. 12. *Sercovich F.* Policy benchmarking in the developing countries and the economies in transition: principles and practice : [report] / F. Sercovich. – UNIDO, January, 2003. – Pp. 372–391. 13. *Недосекин А. О.* Методологические основы моделирования финансовой деятельности с использованием нечетко-множественных описаний : дис... д-ра экон. наук : спец. 08.00.13 «Математические и инструментальные методы экономики». – СПб. : СПбГУ-ЭФ, 2003. – 280 с. 14. *Статистика* індикаторів фінансової стійкості [Електронний ресурс] // Сторінка Офіційного інтернет-представництва Національного банку України. – Режим доступу : [http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58001](http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58001). 15. *Ющенко Н. Л.* Порівняльна характеристика методологічних підходів до проведення аналізу фінансового стану підприємства / Н. Л. Ющенко // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2016. – № 2 (6). – С. 346–356. 16. *Іванова Л. Б.* Аналітичний інструментарій діагностики боржника в умовах фінансового оздоровлення / Л. Б. Іванова, Н. Л. Ющенко, Л. П. Іванов // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2016. – Вип. 13 (49). – Ч. 1. – С. 83–94. 17. *Матвійчук А. В.* Моделювання фінансової стійкості підприємств із застосуванням теорій нечіткої логіки, нейронних мереж і дискримінантного аналізу / А. В. Матвійчук // Вісник НАН України. – 2010. – № 9. – С. 24–46.

УДК 338.012

**А. С. Герасимец**, студент

**И. М. Морозова**, канд. фіз.-мат. наук, доцент, доцент кафедри вищої математики  
Белорусский государственный аграрный технический университет, г. Минск, Беларусь

## **ИНТЕГРАЦИОННЫЕ ПРОЦЕССЫ В СТРУКТУРЕ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

*Ключевые слова:* интеграция, создание, структура, производство, агропромышленный комплекс.

В последние годы в Республике Беларусь активными темпами развивается агропромышленная интеграция, характеризующая объединение и углубление производственно-технологических связей организаций различных, но взаимосвязанных отраслей либо одной отрасли, но различных видов производств в совместном использовании ресурсов, объединении капиталов, так и в создании друг другу благоприятных условий для осуществления экономической деятельности, снятия взаимных барьеров [1, с. 114].

Агропромышленная интеграция является одним из основных факторов, оказывающих существенное влияние на эффективность функционирования сельскохозяйственных предприятий и повышение их организационно-экономической и финансовой устойчивости.

Наиболее развивающимися формами кооперативно-интеграционных связей в агропромышленном комплексе Беларуси в настоящий период являются:

- создание перерабатывающих производств крупнотоварными сельскохозяйственными предприятиями, что позволяет выпускать готовую продукцию из собственного сырья и использовать существенные суммы добавленной стоимости на собственные нужды;

- организация сельскохозяйственными и перерабатывающими предприятиями объединений для совместной переработки и реализации продукции с целью восстановления разрушенных производственно-хозяйственных связей между сельским хозяйством и перерабатывающей промышленностью;

- организация региональных многоотраслевых и продуктовых агропромышленных формирований, эффективное функционирование которых позволяет реализовать принцип выгодного распределения получаемой добавленной стоимости между субъектами кооперации при продвижении продукта от производителя к потребителю.

Процесс создания интеграционных структур по типу агрохолдингов охватил все регионы Беларуси. Лишь в Витебской области, начиная с 2015 года, созданы интегрированные структуры на базе Оршанского комбината хлебопродуктов, Полоцкого комбината хлебопродуктов, Витебского мясокомбината и Глубокского комбикормового завода и Витебской бройлерной птицефабрики. В их состав вошли свинокомплексы, птицефабрики, предприятия по откорму крупного рогатого скота, крупные молочно-товарные фермы и хозяйства, производящие продукцию растениеводства. В сумме они имеют 300 тыс. га сельхозугодий и около 200 тыс. га пашни – 24 % общей площади земель в области.

Главной целью их создания является, снижение затрат – создание новых и развитие действующих интеграционных структур.

К числу важнейших задач создаваемых интегрированных объединений относится:

- расширение рынков сбыта, повышение конкурентоспособности сырья, товаров;

- организация производства, закупок, переработки, транспортировки и сбыта сельскохозяйственной продукции на основе замкнутого технологического и финансового циклов в интересах всех участников;

- улучшение финансового положения участников за счёт объединения капитала и концентрации инвестиций.

На входящих в состав этих структур предприятиях сформирована единая система управления, что позволит постепенно снизить себестоимость товаров, увеличить производство сельхозпродукции на 40–50 %. Планируется получение высокой добавленной стоимости и конкурентоспособности как на внутреннем, так и на внешних рынках.

За годы с начала создания интеграционных структур достигнуты положительные результаты. Например, за январь–май этого года производство молока по всем структурам выросло на 2,7 % (по Оршанской и Полоцкой структурам – на 7,5 % и 7,1 % соответственно), выращивание КРС – на 2,8 %, свиней – в 1,3 раза, птицы – на 25,3 %. В итоге за пять месяцев 2016 года темп роста валовой продукции сельского хозяйства составил 112,1 %, в отдельных структурах даже больше. Кроме того, за январь-апрель возросла выручка от реализации продукции к уровню прошлого года на 343,5 млрд, или на 11,9 % [2].

В целях повышения эффективности хозяйствования, создания условий для развития сельскохозяйственного производства Витебской области и привлечения инвестиций 25 августа 2016 года был принят 320 указ Президента Республики Беларусь «О развитии сельскохозяйственного производства Витебской области».

Все вышеизложенное послужило основой для выполнения исследовательской работы, в которой рассматриваются реорганизационные процессы на «Оршанском комбинате хлебопродуктов». К данному предприятию присоединены три организации сельхозпроизводительного направления, а также «Оршанский молочный комбинат», «Оршанский мясоконсервный

комбинат», «Оршасырзавод», «Птицефабрика Оршанская». Имея значительную задолженность (на 1 июля 2016 года 67 500,22 тыс. бел. руб.) [3], данные предприятия должны организовать свою совместную деятельность таким образом, чтобы получить положительный результат экономического роста.

Работая над обоснованием бизнес-плана деятельности нового агрохолдинга, были предложены к внедрению в процессы управления новой интеграционной структурой автоматизированные системы, которые позволяют детально координировать работу всех входящих в нее организаций.

Используя методы корреляционного анализа, можно обосновать целесообразность привлечения дополнительных финансовых вложений в развитие агрохолдинга и проследить тесноту взаимосвязей между организациями-партнерами, что принесет положительный результат в перспективном планировании деятельности нового интеграционного формирования.

**Список использованных источников:** 1. *Экономика* предприятий и отраслей АПК : учебник / П. В. Лещиловский, В. Г. Гусаков, Е. И. Кивейша ; под ред. П. В. Лещиловского, В. С. Тонковича, А. В. Мозоля. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск : БГЭУ, 2007. – 574 с. 2. *Интеграционные структуры в АПК Витебской области получают развитие в новой пятилетке.* – Режим доступа : <http://news.vitebsk.cc/2016/06/22/integratsionnyie-strukturyi-v-apk-vitebskoj-oblasti-poluchat-razvitie-v-povoy-pyatiletke/>. 3. *О развитии сельскохозяйственного производства Витебской области.* – Режим доступа : <http://www.partnery.by/wp-content/uploads/2016/08/Указ-Президента-Республики-Беларусь-от-25.08.2016-№-320.pdf>.

УДК 621.385.12

**У. Л. Гилка**, канд. екон. наук, викладач кафедри управління підприємницькою та туристичною діяльністю

Ізмаїльський державний гуманітарний університет, м. Ізмаїл, Україна

## **МОЖЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ**

*Ключові слова:* фінансово-економічний аналіз, управління підприємствами, звітність.

Фінансово-економічний аналіз (ФЕА) є найбільш вживаним та універсальним інструментом отримання оціночної інформації про діяльність підприємств. Ідея аналізу полягає в тому, що, використовуючи дані форм бухгалтерської звітності, розраховують певні показники (коєфіцієнти) згідно з заданими формулами. Порівняння значень цих показників із встановленими нормами або орієнтирами дає можливість діагностувати стан підприємства. Основними джерелами інформації для проведення фінансово-економічного аналізу є: баланс підприємства (форма № 1); звіт про фінансові результати (форма № 2); звіт про рух грошових коштів (форма № 3); звіт про власний капітал (форма № 4); примітки до річної фінансової звітності (форма № 5).

Однак щодо використання традиційного ФЕА в управлінні підприємствами існують певні обмеження, які пов'язані з тим, що:

- вимірюються вже досягнуті результати діяльності, а не процеси і фактори, що їх обумовлюють;
- прогностичні можливості аналізу обмежені, оскільки він робиться постфактум;
- вимірюються тільки матеріальні активи, тоді як важливі чинники ефективності (кваліфікація персоналу, якість менеджменту, інтелектуальна власність тощо) залишаються поза межами показників аналізу.

За результатами опитувань фахівців підприємств було виявлено, що, з одного боку, вони не завжди знають як безпосередньо використовувати результати аналізу для прийняття подальших управлінських рішень. З другого боку, результати аналізу незадовільно використовуються у фінансовому управлінні через відсутність методів аналізу, які б відповідали специфічним потребам підприємств. Така ситуація призводить до неадекватного використання методів аналізу, результатом чого є невідповідне відображення фінансово-економічного стану підприємства і, як наслідок, прийняття неоптимальних або хибних управлінських рішень [1].

Фінансово-економічний аналіз має свою визначену сферу застосування і, спираючись тільки на його результати, неможливо вирішувати завдання довгострокового прогнозування стану підприємства, стратегічного планування, комплексного оцінювання потенціалу підприємства, виявлення резервів зростання ефективності, підвищення конкурентоспроможності тощо. Серед показників ФЕА немає таких, що пов'язані між собою причинно-наслідковими залежностями. Саме тому максимум, що може дати ФЕА, – це провести діагностику стану підприємства, але виявити причини, фактори, чинники тощо неможливо, спираючись тільки на наявні показники. У тих випадках, коли аналітики чи практики за результатами проведеного ФЕА намагаються виявити причини небажаних відхилень, щоб вплинути на них, вони змушені залучати додаткову інформацію. Традиційний ФЕА не забезпечує достатню базу для вирішення завдань внутрішнього управління підприємством і низки зовнішніх завдань. Спрощено мету внутрішнього управління будемо розуміти як ефективне використання наявних ресурсів підприємства і забезпечення довгострокового комерційного успіху. Ефективне використання ресурсів забезпечує прибуткову діяльність, а комерційний успіх – утримання та розширення ринкової частки в конкурентному середовищі. До зовнішніх завдань належать, наприклад, забезпечення інтересів інвесторів/акціонерів, виконання соціальної місії підприємства, поглинання або злиття підприємств. За результатами останніх досліджень зроблено висновок, що форма і зміст фінансової звітності, які використовуються сьогодні, не можуть повною мірою задовольняти потреби аналітиків і управлінців, тому потребують удосконалення [2].

Розширення кола показників аналізу призводить до того, що на практиці поряд із мінімальним фінансовим аналізом співіснує так званий поглиблений або комплексний аналіз. Так, поглиблений фінансовий аналіз, на думку його авторів, дає змогу проводити: діагностику поточного і перспективного фінансового стану підприємства; діагностику кредитоспроможності та податкоспроможності; діагностику банкрутства підприємства; обґрунтування стратегії розвитку підприємства, його інвестиційної діяльності з урахуванням структури та вартості джерел фінансування; оцінювання інвестиційної привабливості підприємства на ринку капіталу [3]. Модифікація традиційного ФЕА на стадії формування кінцевих оціночних показників та їх інтерпретації відбувається за такими напрямками:

- «укрупнення» показників через об'єднання кількох із них в один узагальнюючий тобто своєрідна редукція системи показників ;

- «рейтингування» тобто упорядкування показників згідно з їхніми значеннями;

- відображення натуральних вимірників, які здебільшого мають грошовий вираз, у бало-вих одиницях;

- включення експертних оцінок у систему об'єктивних вимірників.

Прагнення теоретиків та практиків до розширення інформаційної бази аналізу і збагачення його новими оціночними показниками приводять до того, що арсенал методів ФЕА постійно видозмінюється. Для розширення можливостей використання традиційного ФЕА фахівці або модифікують розрахунковий інструментарій, вводячи інтегральні показники, рейтинги тощо, або використовують додаткові до бухгалтерської і фінансової звітності джерела інформації. За кордоном паралельно із традиційним ФЕА розробляють і використовують нові прогресивні методи аналізу (наприклад, «збалансована система показників» або «панелі індикаторів»), головна відмінність яких полягає, зокрема, у вимірюванні не тільки результатів діяльності, але і чинників економічних процесів, а також у відображенні нематеріальних активів діяльності підприємств [4].

Таким чином, на цей час визначилися два напрями досліджень з удосконалення ФЕА, один із яких продовжує багаторічні численні дослідження, автори яких намагаються осучаснити традиційний ФЕА за рахунок його доповнення, розширення, трансформації тощо, а другий напрям пов'язаний із пошуком можливостей адаптації вищезазначеного сімейства методів на кшталт «панелей індикаторів» до вітчизняних реалій. Принципова відмінність таких методів полягає в тому, що вони спираються на системи бізнес-аналізу, що забезпечують підтримку прийняття рішень з метою підвищення загальної ефективності діяльності підприємства.

**Список використаних джерел:** 1. Гилка У. Л. Дослідження практики застосування підприємствами фінансово-економічного аналізу / У. Л. Гилка // Економіка. Фінанси. Право. – 2014. – № 9/1. – С. 3–7. 2. Сучасні проблеми розвитку економічного аналізу як інструменту ефективності діяльності : моногра-

фія / за ред. Н. А. Волкової. – Одеса, 2012. – 292 с. 3. *Сіменко І. В.* Фінансовий та управлінський аналіз підприємств: теорія та методологія : монографія / І. В. Сіменко, І. В. Гречина, Л. О. Ващенко. – Донецьк : [ДонНУЕТ], 2013. – 346 с. 4. *Eckerson Wayne W.* Performance Dashboards: Measuring, Monitoring, and Managing Your Business. John Wiley & Sons, 2005. – 256 p.

УДК 657

**І. В. Івах**, магістр

**Н. Я. Стефанович**, ст. викладач кафедри обліку і аудиту

Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

*Ключові слова:* малі підприємства, мікропідприємства, елементи організації бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

Важливе місце в економіці кожної країни посідає малий бізнес і вважається найбільш соціально важливою, перспективною та інноваційною формою ведення підприємницької діяльності. Від розвитку підприємств малого бізнесу залежить стабільний економічний розвиток країни в цілому, через його механізм вирішуються проблеми зайнятості, поповнення бюджету, насичення споживчого ринку товарами і послугами. Зростання значення та ролі малого бізнесу в економіці країни дозволяє отримати значний економічний результат від підприємництва та вирішити багато економічних і соціальних завдань.

Позитивний вплив розвитку підприємств малого бізнесу проявляється у макроекономічних показниках країни. Динаміка основних показників діяльності підприємств малого бізнесу Херсонської області наведена у табл. [1].

Таблиця

*Діяльність підприємств Херсонської області*

Показники	2014 рік	2015 рік	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
<i>Кількість підприємств за розмірами, у т. ч.</i>	8160	8008	-152	-1,9
великі	4	4	0	0,0
% до загальної кількості	0,05	0,05	0	0,0
середні	279	269	-10	-3,6
% до загальної кількості	3,42	3,36	-0,06	-1,8
малі	7877	7735	-142	-1,8
% до загальної кількості	96,53	96,59	0,06	0,1
мікропідприємства	6906	6810	-96	-1,4
% до загальної кількості	84,6	85,0	0,4	0,5
<i>Кількість найманих працівників, осіб, у т. ч.</i>	83 730	77 070	-6660	-8,0
на великих підприємствах	5428	4600	-828	-15,3
% до загальної кількості	6,48	5,97	-0,51	-7,9
на середніх підприємствах	44554	40945	-3609	-8,1
% до загальної кількості	53,21	53,13	-0,08	-0,2
на малих підприємствах	33748	31525	-2223	-6,6
% до загальної кількості	40,31	40,90	0,59	1,5
<i>Обсяг реалізованої продукції, тис. грн</i>	32 063 941,4	44 541 378,1	12 477 436,7	38,9
великими підприємствами	3 868 186,8	5 622 284,3	1 754 097,5	45,3
% до загальної кількості	12,06	12,62	0,55	4,6
середніми підприємствами	15 411 076,1	1 927 7297,4	3 866 221,3	25,1
% до загальної кількості	48,06	43,28	-4,78	-10,0
малими підприємствами	12 784 678,5	19 641 796,4	6 857 117,9	53,6
% до загальної кількості	39,87	44,10	4,23	10,6
<i>Фінансові результати до оподаткування, тис. грн</i>	-2 500 621,8	2 378 517,7	4 879 139,5	195,1
великих підприємств	-445 526	-372 886	72 640	16,3
середніх підприємств	-1 748 962,4	573 825,9	2 322 788,3	132,8
малих підприємств	-306 133,4	2 177 577,8	2 483 711,2	811,3

Аналіз статистичних даних щодо тенденцій розвитку малого підприємництва у Херсонській області свідчить про тенденцію до скорочення їх кількості. Так, в 2015 році в порівнянні з 2014 роком кількість малих підприємств скоротилась на 142, мікропідприємств – на 96. Кількість зайнятих у них скоротилась на 2,2 тис. осіб за аналізований період, а обсяги реалізації продукції та прибуток до оподаткування збільшились відповідно на 6 857 117,9 тис. грн та 2 483 711,2 тис. грн. На малих підприємствах зайнято 40,9 % працюючого населення Херсонщини, що знижує соціальну напруженість на ринку зайнятості.

Статистичний аналіз свідчить про певне згортання діяльності малих підприємств на фоні нарощування темпів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Статистичні дані щодо кількості малих підприємств носять теоретичний характер та адекватно не характеризують ситуацію розвитку малого бізнесу в регіонах і країні.

Стабільний і стійкий розвиток, а також розширення діяльності підприємств малого бізнесу в Україні безпосередньо залежать від розвитку інфраструктури малого бізнесу, дієвої і активної підтримки державних органів на всіх рівнях, доступу до пільгових кредитних ресурсів, інформаційної та технічної підтримки малого бізнесу.

Дослідження нормативно-правових актів з організації бухгалтерського обліку малих підприємств дозволило визначити такі альтернативи щодо елементів системи бухгалтерського обліку:

- ведення обліку з використанням загального, спрощеного плану або без плану рахунків;
- застосування спрощеної, простої форми обліку або спрощеного обліку доходів і витрат;
- форми узагальнення інформації про витрати підприємства: або за характером витрат, або за функцією витрат (використання рахунків 8 класу, тільки 9 класу, одночасно 8 і 9 класу);
- форми фінансової звітності – фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва, спрощений фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва або фінансова звітність за МСФЗ.

Структура бухгалтерської служби на малих підприємствах має бути спрощеною до такої міри, щоб здійснювати мінімальні матеріальні і трудові витрати, забезпечуючи при цьому повноту і достовірність даних бухгалтерського обліку, можливість складання фінансової звітності та задоволення інформаційних потреб користувачів.

Щодо співвідношення з системою оподаткування, малі підприємства мають право обирати загальну систему, яка передбачає сплату податку на прибуток, або спрощену систему – сплату єдиного податку. Також для малих підприємств існують альтернативи щодо сплати ПДВ.

Виділення на нормативному рівні окремої групи малих підприємств – мікропідприємства – не забезпечені пільговими умовами організації бухгалтерського обліку, а застосовують вимоги, передбачені для малих підприємств.

**Список використаних джерел: 1.** Статистична інформація Державної Служби Статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.org>.

УДК 657.338:334.68

**Є. О. Ліндер**, аспірант

Науковий керівник: **С. В. Калабухова**, канд. екон. наук, проф. кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ, Україна

### **ЗАСТОСУВАННЯ СТАТИСТИЧНИХ МЕТОДІВ ДЛЯ ПРОГНОЗУВАННЯ ЙМОВІРНОСТІ БАНКРУТСТВА СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

**Ключові слова:** банкрутство, оцінка ймовірності банкрутства, статистичні моделі, дискримінантний аналіз, бінарний вибір, кластерний аналіз, аналіз виживання.

Питанню визначення ймовірності банкрутства підприємств приділяється значна увага з боку вітчизняних та зарубіжних науковців. Розробленням статистичних методик і критеріїв прогнозування банкрутства займались такі провідні вчені, як Е. Альтман, У. Бівер, Р. Ліс, Г. Спрінгейт, Дж. Таффлер та інші. Серед вітчизняних науковців можна виділити роботи О. О. Терещенка [1], Д. В. Ящука [2], Т. І. Лепейка [3] та ін.

Метою дослідження є розгляд значення статистичних методів для аналізу ймовірності банкрутства господарюючих суб'єктів.

Статистичні моделі використовуються для оцінювання ймовірності банкрутства об'єктів господарювання найбільш часто. Особливостями таких моделей є:

- основна увага приділяється можливим ознакам банкрутства;
- джерелом інформації є фінансова та бухгалтерська звітність підприємства;
- моделі можуть бути як одновимірними, так і багатовимірними;
- використовуються класичні статистичні алгоритми моделювання.

У фаховій літературі з економічного аналізу виділяють такі основні методи побудови статистичних моделей:

- 1) дискримінантний аналіз;
- 2) аналіз умовної ймовірності;
- 3) кластерний аналіз;
- 4) аналіз виживання;
- 5) бінарний вибір.

У світовій та вітчизняній практиці серед статистичних моделей найбільш широко застосовуються моделі на основі дискримінантного аналізу (Discriminant analysis). Цей підхід полягає в аналізі співвідношення фінансових коефіцієнтів, побудові дискримінантної функції та розрахунку інтегрального показника  $Z$ , на основі якого з певною ймовірністю можна передбачити банкрутство суб'єкта господарювання.

Однією з найвідоміших моделей прогнозування банкрутства вважається  $Z$ -score Е. Альтмана (1968) [4]. Учений розробив за допомогою множинного дискримінантного аналізу лінійне рівняння, в якому п'ять найбільш важливих фінансових показників були ретельно зважені. Формула моделі для виробничих підприємств, чії акції розміщені на фондовому ринку, виглядає таким чином:

$$Z = 3,3 \cdot K1 + K2 + 0,6 \cdot K3 + 1,4 \cdot K4 + 1,2 \cdot K5,$$

де  $K1$  – власний оборотний капітал / сумарні активи – показник ліквідності;  $K2$  – нерозподілений прибуток / сумарні активи – показник рентабельності;  $K3$  – операційний прибуток / сумарні активи – показник фінансової спроможності;  $K4$  – ринкова капіталізація / балансова вартість позик – показник фінансового важеля;  $K5$  – продажі / сумарні активи – показник активності. Значення  $Z$ -рахунку є основою для розподілу підприємств на дві групи: підприємства-банкрути та фінансово стійкі підприємства згідно з такими умовами:  $Z < 1,8$  – ймовірність банкрутства дуже висока;  $Z > 3$  – ймовірність банкрутства мала;  $1,8 < Z < 3$  – ймовірність банкрутства змінюється від невеликої до високої;  $Z < 2,675$  – банкрутство можливе в найближчі 2-3 роки;  $Z > 2,675$  – становище фірми досить стійке.

Такий підхід дав можливість звести значення декількох фінансових показників до єдиного ( $Z$ -рахунок), що дозволило однозначно оцінювати фінансовий стан господарюючого суб'єкта. Принцип розподілу підприємств на банкрути та фінансово стійкі відповідно до значень  $Z$ -рахунку ліг в основу таких досить широко поширених моделей, як моделі Ліса, Таффлера, Фулмера, Спрінгейта та ін. [4].

Існують дві головні причини того, чому в дослідженнях взаємозалежностей між змінними і терміном існування господарюючих суб'єктів часто не може бути успішно застосована класична техніка лінійної регресії. По-перше, термін існування зазвичай не є нормально розподіленою величиною, що є серйозним порушенням припущень для оцінювання регресії за методом найменших квадратів. По-друге, є проблема з незавершеними спостереженнями. Застосування аналізу виживання покликане вирішити обидві вищеописані проблеми. Як інструмент аналізу часто застосовують модель пропорційних інтенсивностей (ризиків) Кокса. Дослідження за допомогою моделі пропорційних ризиків Кокса показали, що вона здатна з високою точністю передбачати банкрутства банків [5].

Як показує практика, на відміну від багатьох інших статистичних процедур, методи кластерного аналізу використовуються здебільшого тоді, коли немає будь-яких апріорних гіпотез щодо класифікації. Кластерний аналіз дозволяє розглядати великий (хоча і обмежений) обсяг інформації і різко скорочувати масиви інформації, робити їх компактними і наочними. Істотну роль цей метод відіграє під час аналізу сукупностей часових рядів, що характеризують економічний

розвиток (наприклад, загальногосподарської і товарної кон'юнктури). Найбільш часто використовується два основних типи кластерного аналізу: ієрархічний і метод k-середніх. [6].

Модель бінарного вибору [7] – модель залежності бінарної змінної (що набуває всього два значення – 0 і 1) від сукупності факторів. Побудова звичайної лінійної регресії для таких змінних теоретично некоректна, оскільки умовне математичне сподівання таких змінних дорівнює ймовірності того, що залежна змінна набуває значення 1, а лінійна регресія допускає як негативні значення, так і значення більші за 1. Тому зазвичай використовуються деякі інтегральні функції розподілу. Найчастіше використовуються нормальний розподіл (пробіт), логістичний розподіл (логіт), розподіл Гомперца (гомпіт).

Дослідження показало, що статистичні методи є найбільш широко вживаними, ефективними та відносно простими методами прогнозування банкрутства вітчизняних та зарубіжних підприємств. Поряд з класичними дискримінантними моделями поширення набувають новітні методи, такі як кластерний аналіз, моделі бінарного вибору та аналіз виживання.

**Список використаних джерел:** 1. *Терещенко О. О.* Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посіб. / Олег Олександрович Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с. 2. *Яцук Д. В.* Застосування бінарних дерев рішень для побудови моделей прогнозування стану платоспроможності українських підприємств / Д. В. Яцук // Збірник наукових праць Львівського національного університету імені Івана Франка. Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 18. – С. 227–232. 3. *Лепейко Т. І.* Аналіз сучасних методик прогнозування ймовірності банкрутства підприємств / Т. І. Лепейко // Університетські наукові записки. Економіка. – 2010. – № 2. – С. 163–173. 4. *Новикова А. Б.* Z-моделі оцінки вероятности банкрутства предприятий корпоративного сектора экономики: критика, направления совершенствования / А. Б. Новикова, М. А. Халиков // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 2-10. – С. 2213–2221. 5. *Shumway, T.* Forecasting bankruptcy more accurately: a simple hazard model / T. Shumway // Journal of Business // University of Chicago. – 1999. – Vol. 74, № 1. – P. 101–124. 6. *Дюран Б.* Кластерный анализ / Б. Дюран. – М. : Статистика, 2012. – 130 с. 7. *Ясницкий Л. Н.* Интеллектуальные информационные технологии и системы: учеб.-метод. пособие / Л. Н. Ясницкий ; Федер. агентство по образованию, ГОУВПО «Перм. гос. ун-т». – М., 2007. – 234 с.

УДК 657

**А. С. Макаренко**, аспірантка кафедри статистики та економічного аналізу

Науковий керівник: **В. К. Савчук**, д-р екон. наук, проф., зав. кафедри статистики та економічного аналізу НУБіП

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

### АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА СТАНУ ЛІСІВ

**Ключові слова:** аналітичні показники, лісові ресурси, аналіз стану лісів.

До багатств лісу необхідно ставитись дуже раціонально, адже Україна – малолісна держава, середня лісистість якої становить 15,6 % (при нормі не менше 30 %). До особливостей лісів та лісового господарства України відносяться:

- відносно низький середній рівень лісистості території країни;
- зростання лісів у різних природних зонах (Полісся, Лісостеп, Степ, Українські Карпати та гірський Крим), що містить істотні відмінності щодо лісорослинних умов, методів ведення лісового господарства, використання лісових ресурсів та корисних властивостей лісу;
- переважно екологічне значення лісів та висока їх частка (до 50 %) з режимом обмеженого лісокористування;
- високий відсоток заповідних лісів (15,8 %), який має стійку тенденцію до зростання;
- історично сформувалась ситуація закріплення лісів за численними постійними лісокористувачами (для ведення лісового господарства ліси надані в постійне користування підприємствам, установам і організаціям кількох десятків міністерств і відомств);
- значна площа лісів зростає у зоні радіоактивного забруднення;
- половина лісів України є штучно створеними і потребують посиленого догляду [1].

Нині існує багато аналітичних показників, які допомагають оцінити, на якому рівні знаходиться стан лісних ресурсів. Основними показниками для аналізу стану лісів є: загальна кіль-

кість лісних ресурсів, розподіл лісних ресурсів по території, запас деревини та питома забезпеченість лісовими ресурсами на 1 особу і 1 км<sup>2</sup>, кількість використаних лісних ресурсів, якість і структура лісних ресурсів (склад за породами, бонітетами, віковими класами) тощо [2, с. 76].

Загальна площа лісового фонду України на 01.01.2015 становить 10,6 млн га, із яких вкритих лісовою рослинністю – 9,6 млн га (90 %). Лісистість становить 15,9 %. Оптимальна лісистість згідно з висновками наукових досліджень вітчизняних фахівців має становити 20–21 %, тому потрібно створити понад 2 млн га нових насаджень.

Територія України вкрита лісами нерівномірно, вона змінюється від 51 % (Закарпатська область) до 4 % (Запорізька і Миколаївська області). Лісистість у різних природних зонах має значні відмінності й не досягає оптимального рівня, за якого ліси найбільш позитивно впливають на клімат, ґрунти, водні ресурси, пом'якшують наслідки ерозійних процесів, а також створюють умови для збільшення кількості деревини.

Запас деревини в лісових насадженнях України – 2102 млн м<sup>3</sup>. Обсяг заготовлі ліквідної деревини від усіх видів рубок у 2014 році становив – 18,3 млн м<sup>3</sup> (у Держлісагенстві – 15,3 млн м<sup>3</sup>), у т. ч. від рубок головного користування – 8,2 млн м<sup>3</sup>, (у Держлісагенстві – 7,3 млн м<sup>3</sup>) [3].

У віданні Державного агентства лісового господарства знаходиться 66 % від загальної площі земель лісового фонду. Решта лісів підпорядкована постійним лісокористувачам, а саме: органам місцевого самоврядування – 12,4 %, землі запасу – 7,5 %, Мінагрополітики – 5,5 %, МНС – 2,1 %, Міноборони – 1,5 %, Мінприроди – 1,5 %, Мінінфраструктури – 1,2 %, інші (Мінчорнобиль, Мінекобезпеки) – 2,2 % [1].

Розглядаючи цей показник, слід підкреслити необхідність розвитку та впровадження ресурсозберігаючих технологій, що значно зменшить кількість використаних лісних ресурсів. Про це свідчать такі факти: вихід паперу з 1 м<sup>3</sup> деревини в Україні в 5–7 разів нижче, ніж у високо розвинутих країнах, і це при тому, що за рахунок власних ресурсів Україна задовольняє свої потреби у деревині тільки на третину.

Щодо питомої забезпеченості лісними ресурсами на 1 особу і 1 км<sup>2</sup>, то на 1 жителя України припадає 0,2 га лісу (у світі цей показник досягає 1,4 га на особу) [2, с. 77].

Обсяги лісокористування від рубок головного користування не перевищують розрахункову лісосіку, яка забезпечує екологічно збалансоване лісокористування (в Україні – 9,3 млн м<sup>3</sup>, у Держлісагенстві – 7,8 млн м<sup>3</sup>) [3].

За походженням ліси поділяються на природні і штучні. На початок XXI століття в Україні штучні ліси з часткою не зімкнених лісових культур займали близько 5 млн га, або 51,3 %. Співвідношення природних і штучних лісостанів у межах областей країни різне. У зонах Полісся, Карпат переважають природні ліси. У Дніпропетровській, Миколаївській, Херсонській і Запорізькій областях майже всі ліси штучного походження, створені людиною протягом минулого століття.

В Україні переважають лісостани твердолистяних порід (43,6 %). Майже таку частину від загальної площі лісів займають хвойні ліси (42,6 %), решта – м'яколистяні ліси (13,8 %). Загалом у лісовому фонді країни нараховується більше 80 лісотвірних порід.

Розподіл лісів країни за віковими групами такий: молодняків – 16,9%, середньовікових – 47,5 %, достигаючих – 16,9 %, стиглих і перестійних – 18,7 %. Дані розподілу свідчать про нерівномірність вікової структури лісів, особливо достигаючих і стиглих насаджень, частка яких становить третину (35,6 %) від загальної площі лісостанів [1].

Важливо зазначити, що під час аналізу треба враховувати заходи із захисту від пожеж та інших чинників, охорони лісів від хвороб і шкідників, дані про незаконні рубки та браконьєрство. Крім того, оцінюється стан використання природних недеревних ресурсів.

Тенденції стану лісового фонду є підставою для таких висновків: збільшення загальної площі лісів має позитивну динаміку, збільшення площі стиглих і пристигаючих деревостанів, зростання запасів деревостанів на 1 га, збільшення площі господарсько-цінних порід, зростання частки лісів як здійснюють соціальні та екологічні функції.

**Список використаних джерел:** 1. Загальна характеристика лісів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art\\_id=62921&](http://dklg.kmu.gov.ua/forest/control/uk/publish/article?art_id=62921&). 2. Макарова Н. С. Економіка природокористування : навч. посіб. / Н. С. Макарова, Л. Д. Гармідер,

Л. В. Михальчук. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 322 с. **3.** *Національна доповідь про стан навколишнього природного середовища в Україні у 2014 році [Електронний ресурс].* – Режим доступу : <http://www.menr.gov.ua/docs/activity-dopovidi/NacDopovid2014.pdf>.

УДК 336

**Ю. Ю. Ангельчук**, студент

Науковий керівник: **Н. Л. Марусяк**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту Чернівецький національний університет ім. Юрія Федьковича, м. Чернівці, Україна

### **ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

*Ключові слова:* фінансова стійкість, фактори впливу, підприємство, активи, прибуток, фінансові ресурси.

У сучасних умовах господарювання всі підприємства України функціонують в умовах нестабільного зовнішнього середовища, що, у свою чергу, дестабілізує і внутрішні фактори діяльності, призводячи до погіршення ефективності, а іноді і до припинення функціонування окремого підприємства, послаблюючи тим самим національну економіку загалом. Оскільки запорукою діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта є стабільність, то така ситуація вимагає постійного контролю за його стійкістю та своєчасного вживання заходів для її підвищення у разі невідповідності нормативним значенням.

Фінансова стійкість є головним компонентом загальної стійкості підприємства та характеризує здатність суб'єкта господарювання функціонувати і розвиватися, зберігати рівновагу своїх активів та пасивів у мінливому внутрішньому середовищі, яка гарантує його постійну платоспроможність та інвестиційну привабливість у межах допустимого рівня ризику [1, с. 619].

Позитивні значення показників фінансової стійкості є підґрунтям для нормального функціонування підприємств і поступового зростання їх економічного потенціалу. Недостатня фінансова стійкість може призвести до неплатоспроможності підприємства і відсутності у нього коштів для розвитку виробництва. Надлишкова фінансова стійкість виступає гальмом для розвитку, оскільки збільшується надлишкові запаси і резерви підприємства [2, с. 133].

Для визначення фінансової стійкості важливим є розрахунок показників, що дасть змогу своєчасно виявити відхилення та конкретизувати його причину, проте для управління та, зокрема, її підвищення визначальним є з'ясування факторів, що на неї впливають. Зрозумівши від чого залежить фінансова стійкість, можемо відповідно сформулювати напрямки її покращення. Враховуючи, що підприємство є одночасно і суб'єктом, і об'єктом відносин у ринковій економіці, а також те, що воно має різні можливості впливу на динаміку різних факторів, які визначають фінансову стійкість, найважливішим є поділ їх на внутрішні й зовнішні.

Перші безпосередньо залежать від організації роботи самого підприємства, а другі є зовнішніми щодо нього, їх зміна не залежить від підприємства. Тому у процесі управління фінансовою стійкістю з метою її підвищення найбільшу увагу необхідно приділяти саме групі внутрішніх чинників впливу, до яких відносимо:

- галузеву належність суб'єкта господарювання
- структуру продукції (послуг), що випускається, її частку в загальному платоспроможному попиті;
- розмір сплаченого статутного капіталу;
- розмір і структура витрат, їх динаміка у порівнянні з прибутком;
- стан майна і фінансових ресурсів, включаючи запаси і резерви [3, с. 213].

Базуючись на вищезазначеному, можемо обґрунтувати напрямки заходів для покращення фінансової стійкості підприємства.

Так, успіх підприємницької діяльності багато в чому залежить від вибору складу та структури продукції чи послуг, що створюються підприємством. При цьому важливо не лише правильно вирішити, що виготовляти, а й безпомилково визначити, як виробляти, тобто шляхом застосування яких технологій і яких моделей організації виробництва й управління. Від відповіді на ці запитання залежать фінансові результати і в кінцевому підсумку фінансова стійкість.

Інший істотний важіль управління фінансовою стійкістю підприємства тісно пов'язаний з видами продукції чи послуг, що виробляються, – це оптимізація складу і структури активів, а

також ефективне управління ними. Стійкість підприємства та потенційна результативність бізнесу багато в чому залежать від якості поточних активів, від того, скільки задіяно обігових засобів і яких зокрема, яка величина запасів і активів у грошовій формі тощо. Коли підприємство зменшує запаси і ліквідні засоби, то воно може більше задіяти капіталу у виробничому процесі і таким чином збільшити прибуток [4].

Наступний значний напрямок покращення фінансової стійкості – збільшення обсягу власних коштів, отриманого прибутку, рівня рентабельності виробництва. Чим більше у підприємства власних фінансових ресурсів, насамперед прибутку і фондів, що формуються на його рахунку, тим більша впевненість у збереженні ним фінансової стійкості. При цьому важливий не лише загальний обсяг прибутку, а й правильна структура його розподілу і особливо та частка, яка спрямовується на розвиток виробництва.

Важливим заходом щодо покращення фінансового становища підприємству сучасних умовах є пошук оптимального співвідношення власного і позикового капіталу, яке б забезпечило мінімальний фінансовий ризик за максимальної рентабельності власного капіталу. Оптимізація ліквідності підприємства реалізується за допомогою оперативного механізму фінансової стабілізації — системи заходів, спрямованих, з одного боку, на зменшення фінансових зобов'язань, а з іншого — на збільшення грошових активів, що забезпечують ці зобов'язання [5].

Таким чином, несприятливі економічні та фінансові чинники зовнішнього середовища можуть зумовити виникнення кризових явищ, банкрутство і ліквідацію підприємства, оскільки негативно впливають на його фінансову стійкість. Шляхи покращення фінансової стійкості базуються на дослідженні внутрішніх факторів впливу на цей показник, адже, на відміну від зовнішніх, вони підконтрольні підприємству. До найвагоміших напрямків управління та зміцнення фінансової стійкості підприємства можна віднести: оптимізацію складу, структури і технології виробництва; підвищення якості активів, оптимізацію їх складу і структури; збільшення загального рівня прибутку та його раціональний розподіл; пошук оптимального співвідношення власного і позикового капіталу.

**Список використаних джерел:** 1. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: монографія / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2007. – 654с. 2. Соколова Е. О. Питання оцінки фінансово-економічної стійкості при обранні фінансової стратегії суб'єктів господарювання залізничного транспорту / Е. О. Соколова, О. В. Пилипенко // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. – 2013. – Вип. 25. – С. 131–135. – (Серія «Економіка і управління»). 3. Lysevych, S.H. and Velikanova, V.K. (2013). Managing financial sustainability of enterprises and the factors affecting pn it, Visnyk Poltav'skoi derzhavnoi ahrarnoi akademii Ekonomichni nauky, vol. 1, no.6, pp. 211–215. 4. Виноградова Т. В. Аналіз фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://lubbook.org/book\\_437\\_glava\\_3\\_1.2\\_Ponjattja\\_f%D1%96nansovo%D1%97\\_st.html](http://lubbook.org/book_437_glava_3_1.2_Ponjattja_f%D1%96nansovo%D1%97_st.html). 5. Глущенко І. В. Забезпечення фінансової стійкості підприємства – суб'єкта ЗЕД [Електронний ресурс] / І. В. Глущенко, Г. В. Клименко, М. В. Таран. – Режим доступу : <http://www.kpi.kharkov.ua/archive>.

УДК 336

С. А. Лях, студент

Науковий керівник: Є. В. Ткач, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича, м. Чернівці, Україна

## ФІНАНСОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

**Ключові слова:** інвестиційна діяльність, заощадження населення, прибуток, амортизація, інвестиційна діяльність.

У сучасних умовах від ефективності інвестиційної діяльності підприємства залежать стан виробництва, положення і рівень технічної оснащеності основних засобів підприємств національного господарства, можливості структурної перебудови економіки, рішення соціальних і екологічних проблем. В умовах фінансової нестабільності та кризового стану економіки України надзвичайно важливого значення набуває активізація інвестиційної діяльності і в першу чергу постає необхідність поліпшити фінансове забезпечення інвестиційної діяльності підприємств.

Проблемам фінансового забезпечення інвестиційної діяльності присвячені праці вітчизняних учених, зокрема: І. Бланка, І. Галиці, А. Даниленка, В. Зимовця, Т. Єфименко, М. Козоріз, М. Крупки, С. Шумської та інших [1–5]. На наш погляд, зазначені науковці вірно визначили теоретико-методологічні засади формування фінансового потенціалу інвестиційної діяльності.

Факторами, які уповільнюють інвестиційну діяльність, є в першу чергу недостатність фінансових ресурсів. Аналіз, проведений групою вчених (М. Крупка, Н. Демчишак [2], С. Онишко) дає змогу констатувати фінансову недостатність наявних та дефіцит потенційних джерел інвестиційних ресурсів для належного забезпечення інвестиційної діяльності [2, с. 81]. Ще однією з причин уповільнення інвестиційної діяльності в Україні називають обсяг внутрішніх джерел. «Загалом внутрішні джерела інвестиційних ресурсів підприємств в Україні (прибуток і амортизація),— зауважив М. Крупка, — порівняно невеликі, їх витрачають для фінансування незначних реальних інвестицій».

Доволі суперечливим є склад фінансового потенціалу інвестиційної діяльності, визначений у деяких працях на цю тему. Наприклад, М. Крупка й Н. Демчишак включають до нього видатки розвитку державного й місцевих бюджетів, чистий прибуток підприємств, заощадження населення, фінансові ресурси інвестиційного спрямування банківської системи, фінансові ресурси інвестиційного спрямування небанківських фінансово-кредитних установ, прямі іноземні та портфельні інвестиції в Україну, зовнішні фінансові ресурси інвестиційного спрямування [5, с. 24].

Зауважимо, що в багатьох працях із питань фінансової політики інвестиційного розвитку української економіки попит на фінансові ресурси підприємств (джерела фінансування) та динаміка інвестиційного процесу підприємств реального сектору розглядалися відокремлено. Наприклад, у працях І. Галиці, С. Онишко, А. Поддєрьогіна, В. Дем'янишина, відсутній комплексний інвестиційний аналіз фінансового потенціалу відповідної діяльності. Порушення цілісності в дослідженнях забезпечення інвестицій підприємств в Україні, особливо під час проведення фінансової і інвестиційної політик, є одним із факторів, що унеможливує виявлення справжніх причин стагнації інвестиційних процесів у економіці. Проблеми формування інвестиційних ресурсів, які залишаються актуальними протягом десяти років, нині ще більше загострилися та набули системного характеру.

Основою стабільності й стійкого розвитку інвестиційних процесів у країні є фінансовий потенціал інвестиційної діяльності. Від його динаміки та розміру великою мірою залежить не лише фінансове забезпечення такої діяльності, а й можливість державного регулювання інвестиційних процесів завдяки мобілізації та перерозподілу фінансових ресурсів, які є в розпорядженні як держави, так й інших суб'єктів господарювання.

Фінансовий потенціал інвестиційної діяльності відображає частину фінансових ресурсів, яка спрямовується на інвестиційну діяльність. На думку М. Крупки й Н. Демчишак, фінансовий потенціал інвестиційної діяльності – це фінансові можливості забезпечення інвестиційної діяльності, що визначаються обсягом фінансових ресурсів інвестиційного спрямування та ефективністю їх використання на макро-, мезо- й мікрорівнях економічної системи [2]. Розглянемо формування та використання фінансового потенціалу інвестиційної діяльності в Україні.

У 2014–2015 рр. ці процеси відбувалися в умовах безпрецедентного поєднання політичної, фінансово-економічної та банківської криз. За таких дуже складних обставин у вітчизняній економіці має бути знайдений потенціал для забезпечення її розвитку та створення нових робочих місць. Варто зазначити, що протягом останніх років в Україні склалася парадоксальна ситуація: з одного боку, збільшуються заощадження населення й підприємств, які є основним джерелом інвестицій, з другого — обсяг національних заощаджень не може забезпечити фінансові потреби інвестиційної діяльності.

Обсяги внутрішніх заощаджень скоротилися з 208,5 млрд грн у 2011 р. до 152,8 млрд грн у 2013 р., або на 27,6 %. У 2014 р. відбулося незначне збільшення фінансових ресурсів для нагромадження, проте їх приріст не компенсував попереднє скорочення. Як наслідок, дефіцит внутрішніх заощаджень постійно зростав, сягнувши у 2013 р. майже 100 млрд грн. Через

брак внутрішніх фінансових ресурсів на інвестиційну діяльність вітчизняні підприємства були змушені вийти на зовнішні ринки капіталів, здійснюючи відповідні запозичення. Згідно з даними НБУ, за 2010–2013 рр. зовнішній борг підприємств збільшився з 50,8 млрд до 76,6 млрд дол. США (у 2014 р. – 63,3 млрд дол.). Утім, фінансування інвестиційної діяльності за рахунок зовнішніх запозичень негативно позначається на фінансовій безпеці країни. Таким чином, в Україні тривалий час спостерігається брак внутрішніх фінансових ресурсів для нагромадження, що стримує розвиток інвестиційної діяльності.

**Список використаних джерел:** 1. *Фінансове забезпечення розвитку підприємств* : монографія / І. О. Бланк, Л. О. Лігоненко, Н. М. Гуляєва та ін. ; Київ нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2011 – 343 с. 2. *Формування фінансового потенціалу інвестиційної діяльності в економіці України* : монографія / М. І. Крупка, Д. В. Ванькович, Н. Б. Демчишак, М. І. Кульчинський. – Л. : ВЦ Львів. нац. ун-ту ім. І. Франка, 2011. – 404 с. 3. *Джерела фінансування інвестицій підприємств України* : монографія / В. Г. Федоренко, М. П. Денисенко, Т. Є. Воронкова та ін. ; за заг. ред. В. Г. Федоренка, М. П. Денисенка. – К. : ДКС–центр, 2012. – 328 с. 4. *Непран А. В.* Ресурси ринку капіталу в системі інвестиційного фінансування реального сектору економіки / А. В. Непран // *Фінанси України*. – 2012. – № 5 – С. 99–110. 5. *Крупка М. І.* Оцінка фінансового потенціалу інвестиційної діяльності / М. І. Крупка, Н. Б. Демчишак // *Фінанси України*. – 2011. – № 11. – С. 22–32.

УДК 338.434:334.722.24

**О. В. Навитанюк**, студент

Науковий керівник: **Н. І. Коваль**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки

Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна

## **ОСНОВНІ НАПРЯМИ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ПІДТРИМКИ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ**

*Ключові слова:* фермерське господарство, державна фінансова підтримка, напрями.

Сільське господарство є однією з пріоритетних галузей національної економіки. Розвиток сільськогосподарської галузі сприяє підвищенню матеріального добробуту населення, зміцненню економічної та продовольчої безпеки держави, зростанню її експортного потенціалу.

В Україні на початку 80-х років ХХ століття набрало розвитку фермерство як сімейно-приватна форма господарювання на селі, за винятком особистих селянських господарств. За двадцятирічний період ринкових перетворень фермерські господарства стали невід’ємною складовою аграрної економіки. Однак їх подальший розвиток потребує серйозної державної підтримки та зваженої державної аграрної політики [2].

Проблеми державної фінансової підтримки агровиробників перебувають у центрі уваги багатьох дослідників, серед яких О. Є. Гудзь, А. Д. Діброва, О. В. Кириченко, К. В. Наконечна. Але дискусійними залишаються питання існуючих форм та ефективності державної фінансової підтримки суб’єктів підприємництва, зокрема малого, в аграрній сфері.

Як зазначала К. В. Наконечна, значна частина фермерських господарств в Україні малого та середнього розміру, що створює значні труднощі із залучення достатніх фінансових ресурсів для придбання засобів захисту рослин, добрив, пального, сучасної техніки для ефективного господарювання, адже існуюча вже зношена та застаріла. Це призводить до значного зниження результативності господарювання та недостатнього використання потенціалу сільськогосподарського виробництва і потребує задіяння механізмів різно-векторної підтримки [2].

Однією з форм державної підтримки фермерських господарств в Україні є фінансова підтримка. На сьогодні державна підтримка фермерських господарств здійснюється переважно через Український державний фонд підтримки фермерських господарств, який є державною бюджетною установою та виконує функції з реалізації державної політики щодо фінансової підтримки становлення і розвитку фермерських господарств [3].

У 2016 році для Міністерства аграрної політики та продовольства України виділено усього 1 488 229,2 тис. грн, що на 52 % менше, ніж у 2015 році (2015 р. – 3 092 540,0 тис. грн). Таке скорочення відбулося за рахунок суттєвого зменшення обсягів спеціального фонду аж

на 77 %, який нині становить 459 645,1 тис. грн (2015 р. – 1 959 665,6 тис. грн), та загального фонду – на 9 % і становить 1 028 584,1 проти 1 132 874,4 тис. грн у 2015 році.

У 2017 році на підтримку сільськогосподарських товаровиробників передбачено спрямувати 5,5 млрд грн. Зокрема, загальна сума прямої бюджетної підтримки розвитку АПК, становитиме 4,6 млрд грн (на 2,7 млрд більше, ніж у 2016 році). Планується спрямувати для надання підтримки малим та середнім сільськогосподарським товаровиробникам за рахунок надання дотацій, майже 3 млрд грн.

Фінансова підтримка на конкурсних засадах надається на поворотній основі (на термін до 5 років) у розмірі, що не перевищує 250 тис. грн. У межах підтримки новостворюваних фермерських господарств передбачена фінансова допомога на безповоротній основі для компенсації витрат, пов'язаних із придбанням першого трактора, комбайна. Розмір фінансової підтримки протягом одного бюджетного року надається фермерському господарству у розмірі 30 %, але не більше 150 тис. грн за одиницю техніки [5].

Розглянемо державну підтримку за 2015 і 2016 роки в таблиці.

Таблиця

*Державне фінансування сільського господарства України, млн грн*

Рік	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Зведений бюджет
2015	1 531	4 325	5 856
2016	1 330	4 733	6 063

Джерело: [4].

Основними проблемами кредитного забезпечення аграрного сектору економіки є недостатність кредитних ресурсів для забезпечення розширеного відтворення та розвитку середнього і малого бізнесу на селі; висока вартість банківських кредитів; складність процедур одержання кредитів. Нині дрібні фермерські господарства не входять до сфери інтересів комерційних банків, хоча вони становлять більш як 80 % усіх сільгоспвиробників. В Україні фактично припинилося кредитування фермерів комерційними банками [1].

Отже, державна фінансова підтримка вітчизняних фермерських господарств здійснюється у невеликих обсягах і не пов'язана з результатами господарювання. Основним інструментом держпідтримки села має бути підтримка аграрних цін, а не кредити. Недосконалою є система розподілу бюджетних коштів. Як стимул при розподілі субсидій можна використовувати інтегральний показник фінансового стану суб'єкта господарювання на основі запропонованих коефіцієнтів.

Український державний фонд підтримки фермерських господарств має надавати фінансову підтримку на безповоротній основі всім фермерським господарствам, а не тільки новоствореним та з відокремленими садибами. Доцільним є обмеження кількості документів на отримання державної підтримки як на поворотній, так і на безповоротній основі.

**Список використаних джерел:** 1. *Кириченко О. М.* Кредитування малих та середніх підприємств аграрного сектору економіки / О. Кириченко, Ю. Вигівська // Банківська справа. – 2015. – № 3. – С. 31–47. 2. *Наконечна К. В.* Механізм державної підтримки підприємств і шляхи його вдосконалення / К. В. Наконечна // Економіка АПК. – 2015. – № 2. – С. 58–60. 3. *Офіційний веб-сайт* Міністерства аграрної політики і продовольства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/ru/node/3720>. 4. *Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року* [Електронний ресурс] / за ред. Ю. О. Лупенка, В. Я. Месель-Веселяка. – К. : ННЦ “ІАЕ”, 2012. – 182 с. – Режим доступу : <http://agroua.net/docs/strateg.pdf>. 5. *Шолойко А. С.* Законодавче забезпечення державної фінансової підтримки страхування виробництва сільськогосподарської продукції у фермерських господарствах / А. С. Шолойко // Економіка АПК. – 2016. – № 12. – С. 94–97.

## СЕКЦІЯ 4

### Міжнародний та національний досвід організації, функціонування та розвитку аудиту

УДК 657.631.8

**Н. С. Шалимова**, д-р екон. наук, профессор, заведуюча кафедрою аудита и налогообложения Кировоградский национальный технический университет, г. Кропивницкий, Украина

#### ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ КАЧЕСТВА АУДИТА КАК ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Ключевые слова:* аудит, аудиторская деятельность, качество аудита.

Определяя качество аудита, надо учитывать его особенности и специфические характеристики как профессиональной услуги. Общее отличие, характерное для различного рода услуг, как справедливо подчеркивает Н. И. Дорош, заключается в том, что их предметом выступают, как правило, соответствующие действия, услуги как таковые, а не овеществленный результат [1, с. 139]. В классическом издании «Аудит Монтгомери» указано, что результатом процесса бухгалтерского учета является составление финансовой отчетности и предоставления другой полезной информации, а аудит, как правило, не создает ни того, ни другого; он скорее повышает ценность информации, созданной в процессе учета, поскольку аудитор критически оценивает такую информацию и сообщает о своем выводе заинтересованным лицам [2, с. 22].

Традиционно в научной литературе выделяют такие характеристики, которые дифференцируют услуги от товаров: неосвязаемость, неотделимость, изменчивость (неоднородность или непостоянство качества), недолговечность, отсутствие собственности [3, с. 30–37]. Большинство из этих характеристик сопровождаются замечаниями «как правило», «во многих случаях», «могут быть». Б. Н. Макаровский выделяет следующие особенности информационных продуктов: отсутствие четко разработанных принципов собственности на информацию, отсутствие такого свойства, как расходование, сложность определения ценности информации [4, с. 51]. В целом можно выделить следующие специфические особенности аудита как профессиональной услуги: 1) результат выполнения заданий по аудиту – это комбинация овеществленных (аудиторский отчет) и неовеществленных (устные объяснения аудитора, его общение с руководством) элементов, которые не являются антиподами, а представляют собой две стороны одного целого; 2) основной результат аудита (аудиторский отчет) является материальным объектом, который может храниться, демонстрироваться и использоваться без участия исполнителя (аудитора, аудиторской фирмы); 3) выполнение заданий по аудиту и использование их результатов не всегда происходит одновременно, не совпадает ни во времени, ни в пространстве, и эти действия не являются неразрывными; 4) аудитор непосредственно взаимодействует с субъектом, который подлежит аудиту, но не всегда существует непосредственное взаимодействие исполнителя (аудитора) и пользователя результатам его работы; 5) при выполнении заданий по обязательному аудиту результат аудита (аудиторский отчет) имеет публичный характер и его использование одним пользователем не противоречит использованию его другими пользователями, он распространяется среди широкого круга пользователей, но предприятие, которое выступало заказчиком аудита, при этом не теряет его.

Поскольку в процессе аудита осуществляется передача информации от одной системы к другой, аудит следует рассматривать как коммуникацию, то есть как процесс, в результате которого осуществляется передача информации от одного лица к другому или от одной группы лиц к другой. Коммуникацию представляют или как действие (односторонний процесс передачи сигналов без осуществления обратной связи), или как взаимодействие (двусторонний процесс обмена информацией), или как коммуникационный процесс, в котором участники по очереди и непрерывно выступают в качестве источника и получателя информации [5, с. 28]. При определении качества аудита как профессиональной услуги следует ориентироваться на процесс ее выполнения и предоставления, что требует исследования двух вопросов: что будет иметь пользователь и каким образом ему это будет представлено.

С учетом результатов анализа и обобщения существующих в литературе толкований понятия качества вообще и качества аудита в частности [6, с. 7–9], качество аудита следует рассматривать: во-первых, с позиций его сущности и определения того, являются ли услуги по проведению проверки конкретного клиента аудитом с точки зрения его соответствия профессиональным стандартам, нормам этики, требованиям нормативных и законодательных документов (концепция ориентации на производство); во-вторых, с учетом удовлетворения потребностей пользователей, в частности общества, в установлении объективности и достоверности финансовой информации (концепция ориентации на пользователя с учетом концепции ориентации на ценность). На макроуровне концепция ориентации на пользователя должна иметь первостепенное значение при определении качества аудита и определять все другие критерии оценки качества, в том числе содержание и требования профессиональных стандартов. Это обуславливает использование такого инструмента контроля качества, как механизм отслеживания степени удовлетворения информационных потребностей и ожиданий пользователей. На микроуровне качество аудита должно быть подчинено требованиям соблюдения профессиональных стандартов, а инструментом контроля должны быть создание внутренней системы контроля качества и внешние проверки ее функционирования.

Следует принимать во внимание также основные ключевые моменты самого процесса аудита. Так, М. А. Азарская критерии качества аудита распределяет на две группы: качество аудита и качество результатов аудита [7]. Такой подход логичен, но он не является полным, поскольку не обеспечивает учет, во-первых, того, что в процессе проведения аудита аудитор формулирует мысль, но не просто сообщает ее в устной форме пользователям, а оформляет ее в виде письменного документа, и, во-вторых, необходимости обнародования этого документа и ознакомления с ним пользователей, то есть информационную функцию аудита.

Исходя из изложенного, качество аудита следует рассматривать как комплексное понятие, включающее следующие элементы: качество процесса аудита, качество сложившегося мнения аудитора, качество промежуточного и конечного результатов аудита, качество информирования пользователей о процессе и результатах аудита. Эти элементы с точки зрения сущности аудита проявляются в соблюдении профессиональных стандартов при проведении аудиторской проверки, а учитывая пользователей – с точки зрения удовлетворения их информационных потребностей и ожиданий относительно процесса аудита, выбора видов аудиторских отчетов, их полноты и своевременности представления. Сам факт проведения аудита не является достаточным. Важны, во-первых, его качество с точки зрения удовлетворения потребностей пользователей, во-вторых, механизм доведения до них профессионального мнения аудитора.

**Список использованных источников:** 1. *Дорош Н. І.* Аудит: теорія і практика. / Н. І. Дорош. – К. : Знання, 2006. – 497 с. 2. *Аудит Монтгомери* / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с. 3. *Пащук О. В.* Маркетинг послуг: стратегічний підхід : навчальний посібник / О. В. Пащук. – К. : Професіонал, 2005. – 560 с. 4. *Макаровский Б. Н.* Маркетинг информации : учеб. пособие / Б. Н. Макаровский. – М. : МИИТ, 1999. – 108 с. 5. *Шарков Ф. И.* Основы теории коммуникации : учебник / Ф. И. Шарков. – М. : Социальные отношения, Перспектива, 2002. – 246 с. 6. *Бычкова С. М.* Контроль качества аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыглова. – М. : Эксмо, 2008. – 208 с. 7. *Азарская М. А.* Теория и методология качества аудита : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М. А. Азарская ; ГОУ ВПО «Марийский государственный технический университет». – Йошкар-Ола, 2009. – 36 с.

## **FEATURES AUDIT OF INVENTORY IN THE ENTERPRISE**

*Key words:* audit, inventories, internal audit, inventory.

The task of the auditor is to identify and prevent the emergence of contravention. The main way to detect contravention in the audit of inventory is stocktaking. The auditor should be present during the stocktaking.

The functions of the auditor are:

- presence during the stocktaking, if inventories are very large and if the auditor is mistrustful to expected results;
- supervision and identification procedures for determine the degree of conformity with legislative acts;
- audit of calculation based on a random sample;
- study the validity of transactions to a particular reporting period;
- getting explanations of significant disparities of inventories in accounting records;
- to test the right evaluation of the actual amount of reserves [1].

The main audit's tasks of inventory are:

- checking preservation of inventories;
- control over the observance of expenditures material and the standards of inventories;
- checking the correctness of estimation and rational use of inventory in production;
- analysis of the accounting and internal controls of inventories.

The main sources of information for audit of inventory are: waybill, claims, invoices, fixed limit-intaking card; accompanying and vouchers of suppliers, orders (authorization), logs orders; customs declaration; acts of acceptance materials; materials of stocktaking (stocktaking orders, descriptions of stocktaking, acts of results of control checks values, written explanations financially responsible persons, meeting minutes of stocktaking commissions); calculations natural loss, acts of damage; card stock control (for each nomenclature number); material reports; Journal-order № 5; General Ledger; statements of the enterprise [2].

At the beginning of the audit inventory auditor checks the condition of storage facilities, equipment storage by weights, and other instrumentations. Storages should have shelves and other devices to store materials.

The important element of control is an ensuring strict limitation of supply by materials and raw to the production. Limits are based on the reasonable consumption rates and the volume of production program, taking into account the residual material that is not spent at the beginning of the month.

The stocktaking of materials and inventory must be carried out to verify the preservation of property and reliability of accounting data during the audit.

After the inventory auditor checked the quality of its design and the accuracy of its holding in the company. This point to the fact is that the cost of excesses and shortages in comparative statements were presented according to their estimates shown in the accounting records.

The auditor should also check the accuracy of estimating of the materials. As we know, acquired (received) or produced inventories are valued at initial cost. Inventories must be displayed on the lower of two estimates in the balance sheet and reporting: the initial cost or net realizable value, that refers to the expected price of the inventories in the normal course business minus costs to complete its production and sale [3].

Also, the auditor should evaluate internal control system of company that consists of the following elements:

- 1) availability of competent staff that is trustworthy, with clearly defined rights and responsibilities. Employees of the company must be competent, honest and careful, and the rights and responsibilities of each employee should be clearly defined in job descriptions;

2) division of ordered duties between employees, involved in shaping information as for driving cases and formation of information. Helps prevent abuse and theft, and detect accidental errors. The probability of error detection is reduced in case if the same person carries out business operation and displays it in the accounting registers;

3) complying the necessary formalities during business operations. This element of internal control is directly linked with clearly defined rights and responsibilities of each employee;

4) the availability of physical control of assets and documentation. Provides protection of the property business and of its stocktaking;

5) timely compilation of primary documents. The basis for business transactions must be drawn up primary documents on time in accordance with the requirements for their preparation, by current normative acts;

6) organization of internal audit in the company. It is estimated impact of the results to further check the reliability of financial statements of the company.

Inventories – is items of work that are held for use in the production of goods, works and services, and management of the company.

Inventories are difficult category, the central feature of which is to understand the value inventories as money invested in these assets for the purpose of management. Financial results of the company directly dependent on efficient inventory management.

Based on the requirements of current legislation, the purpose of inventory audit is to express an auditor's opinion about if the financial information on the movement and inventory balances is truthful in all material respects regulations, that procedure of its preparation and provision users in the company.

As a result of audit, the auditor evaluates the current system of inventory management in the enterprise, make appropriate conclusions and provide recommendations for optimization that will help increase the economic benefits of the company.

**References:** 1. *Утенкова, К. О.* Аудит : навчальний посібник / К. О. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. – 408 с. 2. *Савченко В. Я.* Аудит : навчальний посібник / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2005. – 405 с. 3. *Лишиленко А. В.* Бухгалтерский учет : учебник / А. В. Лишиленко. – К. : ЦУЛ, 2011. – 736 с.

УДК 336

**Л. М. Бабич**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту

**С. А. Наконечна**, старший викладач кафедри фінансів, обліку і аудиту

Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

## **ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* національний аудит, проблеми аудиту, перспективи розвитку.

Сучасні вимоги щодо інтеграції в європейське співтовариство ставлять перед Україною завдання активного розвитку аудиторської діяльності. Це обумовлено тим, що за своєю сутністю аудит в Україні ще не досяг достатньо ефективного розвитку, а через ці обставини у проведенні аудиторської діяльності залишаються суттєві труднощі. Особливої уваги в останній час заслуговує питання дослідження внутрішнього аудиту як елементу системи управління юридичною особою за функціонуванням вкладеного нею капіталу.

Проблемам функціонування аудиту, а також шляхам його розвитку в Україні приділяють значну увагу зокрема такі вітчизняні вчені, як Л. В. Гуцаленко, Ж. А. Жирна, О. М. Кудирко, Г. М. Мусіхіна та ін.

Метою цієї роботи є відображення проблем національного аудиту та висвітлення можливих перспектив і напрямів його розвитку, включаючи внутрішній аудит.

Напрями розвитку аудиту є досить актуальним питанням, оскільки ця діяльність має широкий спектр, а значить, і потребує всебічного удосконалення загальної системи проведення аудиту в Україні. Першочергово це стосується забезпеченості методологічних засад цієї сфери, через відсутність якої має місце недостатність вітчизняної спеціальної літератури, а тим більш докладних науково обґрунтованих теоретичних розробок з проведення аудиту [1]. До цієї проблеми додається, зокрема, і те, що досі немає стандартів, які регулюють функціону-

вання внутрішнього аудиту в Україні (за винятком нормативних документів НБУ з регламентації внутрішнього аудиту в комерційних банках України), а це зменшує поширення передового досвіду в цій сфері діяльності на інших підприємствах [2].

Не менш важливою проблемою національного аудиту є відсутність чітко регламентованих і закріплених на державному рівні стандартів. Проте чи не найголовнішою залишається проблема недовіри до аудитора і зокрема недовіри до якості послуг, що надаються аудиторами. Така недовіра викликана, в першу чергу, відсутністю контролю за якістю аудиторських послуг, що надаються на державному рівні.

Серед інших причин, які стримують процес ефективного розвитку аудиту в Україні, окремі автори вказують і на такі, як:

- 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 ін. [3].

Отже, до основних проблем розвитку аудиту в Україні слід віднести насамперед недостатнє нормативне та методологічне забезпечення, що спричиняє полеміку в самих принципах, методах, методології та процедурах проведення національного аудиту. З огляду на це варто, щоб рішення цієї важливої проблеми починалось з державного рівня, а оскільки питаннями національного аудиту займається Аудиторська палата України, ефективним кроком у цьому контексті стала б розробка національних стандартів з аудиту, де б чітко були визначені методологічні основи, відповідальність за якість проведення аудиту, вимоги до самого аудитора тощо.

Крім завдань загального характеру, потрібно приділяти належну увагу і внутрішньому аудиту з огляду на те, що діяльність внутрішнього аудиту необхідно розглядати не лише як перевірку системи бухгалтерського обліку і звітності, а й як сукупність аудиторських послуг, що здійснюються за вимогою керівництва підприємства у зв'язку з потребами внутрішнього управління. Необхідно розробити кожній аудиторській фірмі внутрішні програми її діяльності, що складатимуть опис комплексного підходу до організації технології та методики здійснення аудиту. Загалом ж для ефективнішого регулювання аудиту в Україні слід забезпечити оптимальну комбінацію державного, професійного та економічного механізмів регулювання із поступовим послабленням першого [4].

Вирішення зазначених проблем, на нашу думку, сприятиме зміцненню позицій та авторитету національного аудиту в Україні.

- Список використаних джерел:**
1. Мусіхіна Г. М. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Г. М. Мусіхіна. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=25952>.
  2. Кудирко О. М. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення / О. М. Кудирко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 5, т. 1. – С. 186–189.
  3. Журна Ж. А. Зарубіжний досвід проведення аудиту ефективності [Електронний ресурс] / Ж. А. Журна. – Режим доступу : [irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21CO](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21CO).
  4. Гуцаленко Л. В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / Л. В. Гуцаленко. – Режим доступу : [http://arhive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/inek/2011\\_1/97.pdf](http://arhive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2011_1/97.pdf).

УДК 657.6:65.01:005

**В. Г. Барановська**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансового аудиту  
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

### **ФОРМУВАННЯ РИЗИКОРІЄНТОВАНОГО ПІДХОДУ ДО ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

**Ключові слова:** внутрішній аудит, ризики, ризикорієнтований підхід, планування внутрішнього ризикорієнтованого аудиту, організація внутрішнього ризикорієнтованого аудиту.

Сучасні підходи до проведення внутрішнього аудиту є важливими чинниками, які суттєво впливають на методологію його здійснення. В теперішній час найбільш поширеними вважаються управлінський (функціональний, міжфункціональний, організаційно-технологічний,

видів діяльності, всебічний), операційний, системоорієнтований і ризикорієнтований. І хоча внутрішній аудит господарюючого суб'єкта може мати різноманітну спрямованість (стратегічний і правовий внутрішній аудит, внутрішній аудит фінансової і іншої звітності, систем корпоративного управління і внутрішнього контролю) і стосуватися різних бізнес-процесів, пріоритет має належати контролю за заходами з управління його ризиками.

Водночас, попри всю значущість формування ризик-орієнтованого підходу до проведення внутрішнього аудиту, на сьогодні в економічній літературі відсутнє усталене визначення цього поняття.

Найчастіше під ризикорієнтованим підходом до проведення аудиту розуміється [1, с. 215]:

- аудит через застосування всіх методів ризик-менеджменту;
- аудит, спрямований на ризики і процес управління ризиками як цілі аудиту;
- методологія, що дозволяє поєднати аудит і загальну систему управління ризиками організації;
- базований на ризику аудит, що дозволяє менеджменту організації отримати незалежну й об'єктивну думку, на якому рівні відбувається управління ризиками.

Ризикорієнтований підхід до проведення внутрішнього аудиту, на наш погляд, слід розглядати у двох аспектах. По-перше, з погляду виявлення у ході аудиторських перевірок ризиків функціонування того чи іншого господарюючого суб'єкта. По-друге, з огляду на нові підходи до визначення аудиторських ризиків, їх оцінювання на основі нових підходів до аналізу системи внутрішнього контролю в межах оцінювання ризику істотного викривлення, використанню оцінених ризиків при визначенні характеру, строків застосування й обсягів подальших аудиторських процедур [2, с. 641].

Низька ефективність використання наявних ресурсів, невизначеність умов функціонування, політична й економічна нестабільність, постійні зміни податкового законодавства, інформаційна асиметрія, навмисне викривлення звітності, різнопланова природа, масштабність і швидкість зміни ризиків, зростання різного роду зловживань (крадіжок, шахрайства, фальсифікацій) підвищують ризикованість діяльності господарюючих суб'єктів, а отже, зумовлюють необхідність належної організації ними ризикорієнтованого внутрішнього аудиту, поліпшення його методичного, інформаційно-аналітичного та кадрового забезпечення та розширення його інструментарію.

Своєчасне і повне виявлення різнопланових ризиків, їх адекватний облік, вивчення підходів до їх відображення в бухгалтерській/фінансовій звітності, перехід від оцінки ризиків окремих операцій, бізнес-процесів, напрямів до оцінки ризиків діяльності господарюючого суб'єкта загалом є одними з найважливіших завдань служб внутрішнього аудиту, які у своїй діяльності мають плідно поєднувати дослідницьку, аналітичну, консультаційну й контрольну функції.

Ризикорієнтований внутрішній аудит покликаний: здійснювати моніторинг систем корпоративного управління (відповідність його класичним принципам) і внутрішнього контролю (дотримання чинного законодавства і вимог нормативно-правових актів, достовірність інформації, ефективність діяльності внутрішніх підрозділів), стану управління ризиками й оцінювати їх дієвість (оцінювання надійності й ефективності системи ризик-менеджменту), визначати найбільш ризикогенні складові функціонування суб'єктів господарювання, виявляти й оцінювати ризики, прогнозувати ризики майбутніх угод, запобігати виникненню можливих ризиків, мінімізувати негативні наслідки впливу на господарсько-фінансову діяльність вже існуючих господарюючих суб'єктів завдяки формуванню ефективної системи ризик-менеджменту, формулюванню конкретних пропозицій з прийняття управлінських рішень і вжиття необхідних заходів. Для реалізації вищезазначених завдань ризик-орієнтований внутрішній аудит має бути цілковито інтегрований у систему управління якістю функціонування та єдину систему управління господарюючим суб'єктом. Такий підхід сприятиме підвищенню рівня економічної (фінансової) безпеки як безпосередньо господарюючого суб'єкта, так і їх різного роду інтеграційних об'єднань, галузі, регіону і держави загалом.

На організацію ризикорієнтованого внутрішнього аудиту накладають свій відбиток: організаційно-правова форма господарюючих суб'єктів (казенне підприємство, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство, холдингова компанія, спільне підприємство тощо); характер галузі (сировинні, наукомісткі, високотехнологічні), до якої вони належать; рівень корпоративного управління (високий, середній, низький); ефективність бізнес-процесів та їх інноваційність; цільова спрямованість аудиторських дій.

Труднощі впровадження ризикорієнтованого підходу у проведення внутрішнього аудиту зумовлюються як появою поряд із загальновідомими економічними, фінансовими, кредитними, виробничими, комерційними, ринковими й операційними ризиками й інформаційних, подвійною природою самих ризиків, що породжують появу інших ризиків, щільним взаємозв'язком і взаємозумовленістю різних ризиків, так й іноді недостатнім професіоналізмом внутрішніх аудиторів.

Для їх подолання службам внутрішнього аудиту доцільно приділяти підвищену увагу всім етапам його проведення: підготовчому (ініціювання, розроблення регламенту, формування групи, планування аудиту (визначення строків і відповідальних осіб, складання плану-графіка), визначення мети і завдань, визначення й узгодження методів та процедур проведення), дослідницькому (попереднє обстеження, збирання інформації), заключному і оцінному.

На етапі планування аудиту необхідно розробити методичні підходи до ідентифікації, оцінювання і мінімізації зовнішніх і внутрішніх ризиків, а також форми шоквартальних звітів щодо систем ризик-менеджменту.

А на основі Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)), професійних і галузевих стандартів, методичних документів міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів, передової практики слід розробляти обґрунтовані програми оцінювання й підвищення якості ризикорієнтованого внутрішнього аудиту, які б включали характеристику процедур оцінювання та аналізу виконання заходів підрозділів внутрішнього аудиту, прийнятих менеджментом господарюючих суб'єктів розроблених аудиторами рекомендацій. Такі кроки мають супроводжуватись вибірковою експертною оцінкою планів і робочих документів внутрішніх аудиторів; аналізом визначених параметрів оцінювання виконання роботи та бюджетів перевірок, обліком використання робочого часу, аналізом тривалості аудиторського циклу і прийнятих рекомендацій, розробкою плану виправлення виявлених у плануванні й організації ризикорієнтованого внутрішнього аудиту недоліків.

**Список використаних джерел:** 1. *Созинова Е. Н.* Риск-ориентированный подход к проведению аудита информационной безопасности / Е. Н. Созинова, А. А. Медведев // Научно-технический вестник Поволжья. – 2015. – № 3. – С. 215–217. 2. *Толчинская М. Н.* Риск-ориентированный подход в организации службы внутреннего аудита / М. Н. Толчинская // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 10-3. – С. 640–644.

УДК 657.6:004

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## ОГЛЯД ПРОГРАМНИХ ПРОДУКТІВ У ГАЛУЗІ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Ключові слова:* інформаційні системи, аудит, програмне забезпечення.

Нині аудиторам у своїй роботі часто доводиться використовувати автоматизовані системи обліку. Засіб оброблення господарських операцій і ведення обліку істотно впливає на організаційну структуру підприємства, процедури і методи проведення аудиту.

У розробку питань теорії і методології комп'ютеризації аудиту, застосування програмного забезпечення в аудиті вагомий внесок зробили такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бугинець, В. П. Завгородній, С. В. Івахненко, М. В. Кужельний, В. І. Подольський, В. Д. Шквір та інші. Проте на сьогодні наукового й практичного дослі-

дження потребують питання, пов'язані з широким використанням спеціалізованого програмного аудиторського забезпечення для вдосконалення аудиторської діяльності загалом [1].

В Україні стан справ з упровадженням сучасних технологій в аудит значно гірший в порівнянні з іншими країнами. Значущими проблемами, від вирішення яких залежить інтенсивність розповсюдження систем автоматизації аудиту в Україні, є: відсутність необхідних методів і інструментальних засобів, які б забезпечували інформаційну і програмну сумісність аудиторських і бухгалтерських систем; відсутність необхідних стандартів, які б регламентували процес аудиторської перевірки автоматизованим способом [2].

Основні комп'ютерні програми, адаптовані до вітчизняного аудиту, враховуючи специфіку розвитку, принципи тощо, розроблені у країнах СНД. Програми містять вбудовані алгоритми розрахунків, планування, формування, вибір виявлених порушень і автоматичної побудови результатів аудиту за його розділами та аудиторського висновку, проте відрізняються функціональністю: переліком базових функцій, засобів їх розширення та додатковими властивостями. Огляд ринку засобів автоматизації аудиторської діяльності в Україні представлено в таблиці [1].

Таблиця

*Програмні продукти у галузі комп'ютеризації аудиторської діяльності*

<b>Програмне забезпечення (розробник)</b>	<b>Характеристика</b>
EY/AWS (Ernst & Young)	комплекс програмних інструментів, який полегшує управління проектом, збір аудиторських доказів, аналіз даних, підтримку зв'язку аудиторських команд
EY/BPP (Ernst & Young)	програмний інструмент, який здійснює документування аудиторських бізнес-процесів, оцінювання ризиків, їх контроль і аналіз, розроблення аудиторських планів, спрощує підготовку графічних і текстових звітів, полегшує колективне використання
RiskWeb (Ernst & Young)	програмний комплекс для управління аудиторськими ризиками
Audit System / 2 (Deloitte Touche Tohmatsu International)	підтримує всі етапи аудиторського процесу і дозволяє здійснювати комплексну підготовку робочої документації та звітності, а також проведення консолідації. До складу входить додаток Smart Audit Support, що надає аудитору допомогу в процесі оцінювання ризику і розроблення аудиторського плану, а також підтримує цілісність, сумісність інформації та динамічно модифікує процес планування аудиту
Vector 6 (KPMG)	спеціальна інформаційна система, орієнтована на внутрішню регламентацію аудиторської діяльності із застосуванням внутрішньофірмових стандартів
Ассистент Аудитора (Турбо Бухгалтер Разработчик)	являє собою велику базу даних з нормативних актів у галузі аудиту, методик аудиту, шаблонів робочих документів аудитора, довідкової інформації з бухобліку та оподаткування
Помощник аудитора ("ДИЦ" и "Гольдберг Аудит")	автоматизує всі етапи аудиту на основі методики компанії «Гольдберг Аудит», розрахована на невеликі і середні компанії, існує як у локальному, так і в мережевому варіантах
IT Audit: Аудитор (КСБ „Мастер-Софт)	забезпечує комплексну автоматизацію діяльності аудиторської фірми. Програма «IT Аудит: Аудитор» інтегрована з програмою «ІС: Підприємство 8»
Audit Expert (Expert Systems)	аналітична система діагностики, оцінювання та моніторингу фінансового стану одного або групи підприємств на основі даних фінансової та управлінської звітності (у тому числі консолідованої)
Івахненко & Катеньов Аудит (Івахненко С.В., Катеньов І.В.)	особливістю є двоступеневе перенесення облікових даних. Спочатку дані з бухгалтерської системи перевіряються на предмет їх цілісності. Після конвертації даних із формату «ІС:Бухгалтерія» або іншої бухгалтерської програми вони переносяться у проміжні бази даних. Облікова інформація в них зберігається у спеціально розробленому форматі, який побудований з урахуванням специфікації XBRL - eXtended Business Reporting Language

Джерело: розроблено автором на основі моніторингу ринку інформаційних систем аудиторської діяльності станом на 2015 рік.

За допомогою програмних засобів здійснюється аудиторська перевірка й аналіз записів на основі конкретних критеріїв з метою визначення їхньої якості, повноти, багатства і правиль-

ності. Для цього використовується база знань, що допомагає визначити невідповідності і прийняти необхідні рішення. Програмне забезпечення дозволяє проводити тестування розрахунків, виконувати необхідні перерахунки і зіставляти отримані результати з нормативними, що дає можливість провести аналіз за визначеними критеріями й одержати відповідне адекватне управлінське рішення.

Для України, як країни, що розвивається, особливо важливе впровадження автоматизованих інформаційних систем, що сприяють підвищенню ефективності функціонування всіх галузей діяльності та аудиту зокрема, дозволяють значно скоротити трудомісткість його проведення і створюють нові можливості в організації і методиці аудиту.

**Список використаних джерел:** 1. *Волот О. І.* Інформаційна модель автоматизованого аудиту ефективності діяльності підприємства / О. І. Волот, О. Ю. Акименко // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2016. – № 1 (5). – С. 249–254. 2. *Шквір В. Д.* Вдосконалення методики проведення аудиту із застосуванням комп'ютерних технологій / В. Д. Шквір, І. В. Борщук // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції; Львів, 10–12 листопада 2011 року. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 513–514. 3. *Волот О. І.* Методика проведення аудиту в умовах автоматизованої обробки інформації / О. І. Волот // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – Вип. 3. – С. 76–79. 4. *Івахненко С. В.* Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення / С. В. Івахненко // Аудитор України. – 2007. – № 3. – С. 19–24.

УДК 657.6

**Г. О. Соболь**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», м. Полтава, Україна

### **ПРОБЛЕМА ЄДНОСТІ У НОРМАТИВНО-ПРАВОВОМУ ТРАКТУВАННІ ПОНЯТТЯ «КОНТРОЛЬ»**

*Ключові слова:* поняття контролю, фінансовий контроль.

Термінологічна лексика з проблем контролю відіграє значну роль у науково-професійній комунікації. Фахова термінологія, регламентована нормативно-правовими джерелами, характеризує теперішній стан контролю. В умовах трансформації соціально-економічних процесів поняття контролю повинно відповідати сучасним вимогам, узгоджуватися із міжнародною практикою управління.

До проблеми погодження економічної природи контролю, його поняття, прикладного застосування та актуальності нормативно-правового трактування зверталися багато авторів, серед яких: Т. А. Бутинець, В. А. Дерій, Л. В. Дікань, І. К. Дрозд, М. Д. Корінько, В. О. Шевчук, багато інших. Проте питання єдності підходів до визначення контролю у нормативно-правових документах залишається предметом дискусії. Метою дослідження є узагальнення підходів до визначення контролю у нормативно-правових джерелах.

Усвідомлення нової парадигми контролю у нинішніх умовах, поглиблення його змісту у прикладному ключі вимагає нагального узгодження практики і нормативно-правової регламентації базових понять. Поняття контролю пройшло тривалий еволюційний шлях: від засобу забезпечення правдивості (достовірності) даних, функції управління до інструменту економічної безпеки. Актуальне поняття контролю охоплює всі аспекти життєдіяльності суб'єкта бізнесу: «контроль як економічна категорія у сучасних умовах виражає систему виробничих відносин, які виникають з приводу одержання і використання прибутку, збереження майна власника та соціального захисту працюючих або як контроль фактів господарського життя в процесі кругообороту капіталу» [1, с. 15]. Наведене визначення цілком відповідає реаліям і узагальнює компоненти контролю, якими характеризується нинішній його прояв (за видами, формами, етапами тощо). Однак на етапі регламентації контролю діяльності суб'єктів господарювання первісним є трактування, подане у нормативно-правових актах, затверджених на рівні Верховної Ради України, міністерств і відомств. При цьому слід підкреслити, що контроль набуває різних форм у всіх напрямках державного і незалежного регулювання.

Аналізуючи роз'яснення сутності контролю за нормативно-правовими документами різних рівнів і галузевої спрямованості, з'ясовано загальний підхід до визначення: контроль – це повноваження управляти, можливість здійснювати вирішальний вплив на управління та/або діяльність [2, с. 78–82]. Отже, контроль з позиції законотворця є безумовною функцією управління, що виявляється у можливості суттєвого впливу на систему управління. З огляду на економічну природу контролю, таке формулювання є цілком прийнятним. Однак у ході впровадження контролю у практику господарювання, розробки внутрішніх регламентів, у визначеному контексті не зрозумілим залишається співвідношення понять «управління» і «контроль». Можливість впливу є першопричиною існування управління як системи. Саме у ході впливу відбуваються зміни, перетворення, трансформація, набуття нових якісних характеристик, оновлення розвитку системи управління в цілому. Тому контроль – не єдина функція управління, що спроможна визначати і впливати на управлінські рішення. Посилює інформаційний розрив між теорією і чинною практикою контролю некоректність перекладу окремих джерел: рівноправними варіантами перекладу з англійської мови «control» є і «контроль», і «управління».

Таким чином, визначення контролю, подане у нормативно-правових документах, є певною мірою поверхневим. З одного боку, воно демонструє ключову місію контролю у системі управління як здатність впливати. З іншого боку, не надає уявлення про зміст такого впливу, напрям дії, співвідношення з іншими функціями управління і самою системою управління в цілому. Нормативне визначення контролю залишається життєво непридатним до прикладного застосування у практиці діяльності суб'єктів господарювання.

Більш широко у нормативно-правових джерелах подане визначення фінансового контролю як функції управління діяльністю бюджетних установ і організацій. При цьому на рівні кодексів і законів України пряме визначення фінансового контролю не сформульоване. Так, у ст. 363 Господарського кодексу України подано визначення фінансового аудиту, яке характеризує його співвідношення із фінансовим контролем, узагальнює методичні підходи (як «аналіз фактичного стану справ») та його основне призначення / місію. Стаття 2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» регламентовано форми державного фінансового контролю: проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Підзаконні нормативні документи характеризують фінансовий контроль за різними аспектами. Пунктом 3 Термінологічної бази системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України фінансовий контроль визначається як перевірка відповідності виконуваних операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності вимогам законодавства України [4].

Найбільш повним, на нашу думку, є визначення, регламентоване Порядком здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України. Фінансовий контроль розглядається як комплекс експертно-аналітичних, ревізійно-перевірочних та інших форм контрольних заходів, що забезпечують достовірну інформацію про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, майна, інших матеріальних активів спрямовані на виявлення та запобігання відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню бюджетних коштів і майна. Наведене визначення характеризує зміст контролю, визначає засади методики, його призначення [3].

Методичними рекомендаціями з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ (п. 1.3) фінансовий контроль визначено як систему заходів для забезпечення найбільш економічної, ефективної та результативної фінансово-господарської діяльності, забезпечення достовірності інформації про фінансово-господарську діяльність, виявлення порушень фінансової дисципліни та запобігання їм. Тобто увага приділяється не змісту заходів, а цільовій направленості їх дії.

В інструкціях про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю за роботою державних підприємств, установ, організацій, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України, Міністерства аграрної політики України, Міністерства охорони

здоров'я України, фінансовий контроль визначається як функція дослідження суб'єктом об'єкта контролю, спрямована на забезпечення законності, ефективності та економічної доцільності у ході формування, володіння, використання і відчуження об'єктів права власності.

Слід констатувати, що у нормативно-правових джерелах відсутня чітка визначеність у формулюванні поняття «контроль». Більш широко розкрито зміст фінансового контролю, але в окремих визначеннях акцент здійснено на формах контролю, змісту, цілях. Для досягнення єдності у трактуванні необхідно визначення контролю, фінансового контролю закріпити на рівні закону України, що вбачаємо напрямом подальших досліджень.

**Список використаних джерел:** 1. *Бутинець Ф. Ф.* Господарський контроль як наука і система знань / Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець // Міжнар. зб. наук. пр. – 2011. – Вип. 3 (21). – С. 14–27. 2. *Верига Ю. А.* Словник нормативних термінів з фінансового контролю : навч. посіб. / Ю. А. Верига, Г. О. Соболю. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 168 с. 3. *Порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України [Електронний ресурс] : Положення Міністерства фінансів України від 11.06.2004 р. № 383.* – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>. 4. *Термінологічна база системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України : Наказ Міністерства фінансів України, Державного казначейства України від 07.10.2008 р. № 417.*

УДК 657

**Т. В. Фоміна**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудита та оподаткування

**О. Б. Пугаченко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудита та оподаткування  
Кіровоградський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

### **ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ З НАРАХОВАНИХ ДОХОДІВ**

*Ключові слова:* аудит, дебіторська заборгованість, проценти, роялті, дивіденди.

Одним із важливих об'єктів внутрішнього аудиту дебіторської заборгованості з розрахунками є дебіторська заборгованість з нарахованих доходів, яка обліковується на рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». За дебетом рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання [1].

Під час внутрішнього аудиту дебіторської заборгованості з нарахованих дивідендів необхідно здійснити перевірку:

- правильності розподілу та групування дивідендів відповідно до їх видів, форм виплати (грошова, негрошова, змішана) та джерел надходження (дебіторів);
- правильності та відповідності умовам договору розрахунку дивідендів;
- наявності та правильності оформлення документів, якими оформлюються операції з нарахованими дивідендами (довідки та розрахунки бухгалтерії, договори тощо);
- коректності та відповідності законодавству кореспонденції рахунків та бухгалтерських проведення щодо обліку нарахованих дивідендів. У цьому випадку внутрішній аудитор повинен враховувати те, що у разі, якщо дивіденди отримують від підприємства, яке не є асоційованим, дочірнім або спільним щодо підприємства – одержувача дивідендів, облік ведеться за дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та кореспондуючим субрахунком 731 «Дивіденди одержані». Якщо ж підприємство – одержувач дивідендів здійснило фінансові інвестиції в асоційоване або дочірнє підприємство і веде облік таких інвестицій за методом участі в капіталі, то воно при відображенні в обліку нарахованих до отримання дивідендів має керуватися нормами П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»;
- відповідності вимогам податкового законодавства порядку оподаткування дивідендів, що отримані від юридичних осіб, які не є платниками податку на прибуток або є резидентами із джерелом їх виплати від нерезидента (у тому числі ті, що мають офшорний статус або не перебувають під контролем платника податку – резидента, який отримує дивіденди);
- своєчасності формування доходу від отримання дивідендів для цілей оподаткування податком на прибуток (дивіденди мають включатися до складу доходів за наслідками податкового періоду, на який припадає отримання таких дивідендів).

Внутрішній аудит дебіторської заборгованості за відсотками, які підлягають отриманню, включає в себе перевірку:

- відповідності законодавству та доцільності укладених договорів, які передбачають отримання відсотків;

- правильності розподілу та групування дебіторів відповідно до видів доходів (відсотки за строковим банківським вкладом; термінові депозити, оформлені у вигляді цінних паперів (депозитних сертифікатів); ОВДП - цінні папери, що засвідчують внесення грошових коштів до державного бюджету і підтверджують зобов'язання уряду відшкодувати їх власникам номінальну вартість цих паперів в обумовлені строки з виплатою доходу, якщо це передбачається умовами випуску тощо);

- коректності та відповідності законодавству кореспонденції рахунків та бухгалтерських проведень щодо обліку відсотків, що підлягають отриманню. Як правило, відсотки за депозитними та іншими подібними договорами передбачають здійснення бухгалтерського проведення за дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та кореспондуючим субрахунком 732 «Відсотки одержані»;

- дотримання законодавчих вимог щодо оподаткування відсотків, одержаних на предмет виконання вимог Податкового кодексу України;

- своєчасності формування доходу від отриманих відсотків. Тут внутрішній аудитор повинен звернути увагу на те, що: дохід від депозитів із щомісячною, щоквартальною, щотижневою та іншою регулярною виплатою відсотків визнається кожного дня регулярної виплати, яку визначено депозитним договором; дохід від депозитів з виплатою відсотків у кінці строку (зокрема за регулярної їх капіталізації протягом дії договору) визнається в день закінчення терміну договору; дохід від авансових депозитів – у день одержання авансових відсоткових виплат; дохід від нарахування відсотків на залишок за поточним рахунком визнається на момент формування кожної звітності з податку на прибуток (через відсутність у більшості договорів розрахунково-касового обслуговування фінального терміну дії договору).

Наступним об'єктом внутрішнього аудиту дебіторської заборгованості з нарахованих доходів є дебіторська заборгованість, що виникла унаслідок нарахування доходів від роялті.

Внутрішній контроль дебіторської заборгованості за роялті отриманий включає в себе перевірку:

- договорів (у тому числі ліцензійних договорів та субліцензій) на предмет їх відповідності законодавству та доцільності укладання, зокрема внутрішній аудитор звертає увагу на визначення у договорах розміру, порядку і строків виплат за використання об'єкта права інтелектуальної власності;

- документального оформлення операцій з роялті, що передбачає отримання доходу, зокрема перевіряються первинні документи, які відображають нарахування та виплату роялті (розрахунки, бухгалтерські довідки, банківські та касові документи, звіт про нарахування роялті за певний період), складені в порядку та строки виплат за використання об'єкта права інтелектуальної власності, встановлені в ліцензійній угоді;

- правильності розподілу та групування роялті відповідно до їх видів (згідно з визначенням видів роялті у нормативних документах), форми виплати (грошова, негрошова, змішана) та дебіторів (резиденти, нерезиденти, нерезиденти з офшорних зон, фізичні особи, юридичні особи тощо);

- коректності та відповідності законодавству кореспонденції рахунків та бухгалтерських проведень щодо обліку розрахунків за роялті, що підлягає отриманню. Переважно такі операції передбачають здійснення бухгалтерського проведення за дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та кореспондуючим субрахунком 719 «Інші доходи від операційної діяльності»;

- порядку відображення операцій із роялті у податковій звітності з податку на додану вартість (отримання роялті у грошовій формі або вигляді цінних паперів не є об'єктом оподаткування ПДВ, тому вказані операції підлягають відображенню у податковій звітності з податку на додану вартість як такі, що не є об'єктом оподаткування);

– правильності визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток від операцій з роялті згідно з вимогами Податкового кодексу України.

**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 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. 2. *Фоміна Т. В.* Методичні підходи до аудиторської перевірки дебіторської заборгованості в рамках розробки внутрішньофірмових стандартів аудиту / Т. В. Фоміна // Економка: проблеми теорії та практики. – Вип. 245 : у 5 т. – Т. II. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2008. – С. 437–444.

УДК 657.6:004.4

**Л. О. Ходаківська**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри організації обліку та аудиту

**О. Є. Нездойминога**, канд. екон. наук, доцент кафедри організації обліку та аудиту

Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна

### **СУЧАСНІ КОМП'ЮТЕРНІ ТЕХНОЛОГІЇ: ПРОГРАМНИЙ ПРОДУКТ «КІТ.АУДИТ»**

*Ключові слова:* аудит, автоматизована інформаційна система, сучасна інформаційна технологія, аудиторська перевірка.

Комп'ютеризація є однією з найважливіших стадій інноваційних технологій. Створення і функціонування інформаційних систем в управлінні тісно пов'язане з розвитком інформаційної технології – головною складовою частини інформаційної системи. Питання комп'ютерних технологій аудиту в умовах розвитку сучасних інформаційних систем потребує належної уваги і на сьогодні є досить актуальним [1].

Широке застосування комп'ютерної техніки та сучасних інформаційних технологій зумовило вивчення питання створення ефективної методики проведення аудиту в умовах функціонування автоматизованих інформаційних систем. Новим етапом у розвитку підходів до організації та проведення аудиту стало поширення новітніх інформаційних технологій. Комп'ютеризація діяльності аудиторів на всіх етапах аудиторської перевірки: від підготовки і планування процесу аудиту до збору, систематизації й оформлення підсумкових документів відповідно до чинних стандартів, є системоутворюючим завданням аудиту.

«КІТ.Аудит» – це перша вітчизняна автоматизована інформаційна система управління аудиторською діяльністю, що створена для забезпечення [2]:

1) повної відповідності Міжнародним стандартам контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг за рахунок:

– наявності повного узгодженого набору робочих документів та методичних вказівок, що чітко та послідовно описують кроки, які необхідно виконати аудиторській групі для проведення та обліку аудиту за допомогою «КІТ.Аудит»;

– повного та прозорого здійснення функції контролю якості в «КІТ.Аудит» під час проведення аудиту;

– наявності чіткого розділення прав доступу до функцій виконавців, керівника аудиторської групи та контролера якості;

– можливості індивідуального налаштування прав користувачів;

2) суттєвого зменшення собівартості аудиторської перевірки за рахунок:

– автоматичної синхронізації всіх відкритих з «КІТ.Аудит» документів Microsoft Office (Word та Excel), без потреби ручного додавання цих документів до бази; тобто не потрібно ці документи окремо зберігати в папці на диску чи копіювати по мережі на інший комп'ютер, «КІТ.Аудит» автоматично збереже документ до своєї бази даних під час його зберігання;

– автоматизації значної частини трудомістких робіт:

• підтримка принципу однократного введення інформації та її наступного багаторазового використання в робочих документах аудиторських перевірок (наприклад, показників звітності, даних оборотно-сальдової відомості);

• шапки робочих документів заповнюються системою автоматично;

- розрахунок суттєвості та ризику виконується автоматично за формулами, що визначені в робочих документах (Microsoft Excel);

- автоматичне створення нових версій довідникових даних у разі внесення змін у довідники;

- наявності механізму двохетапного видалення аудиторських перевірок та файлів та можливості оперативного відновлення помилково видалених перевірок чи файлів;

- облік вхідної та вихідної кореспонденції та багато іншого;

3) можливості налаштування типових шаблонів аудиту під потреби Вашої фірми (налаштування типових робочих документів з можливістю отримання даних, що автоматично заповнюються системою, методичних вказівок, переліку та назв аудиторських процедур тощо);

- можливості навчання та набуття досвіду проведення аудиторських перевірок завдяки використанню системи допомоги, підказок та повідомлень, вбудованих методичних вказівок та робочих документів;

- пришвидшення підтвердження відповідності ведення аудиторської діяльності міжнародним стандартам;

- уникнення подвійного редагування тих самих файлів із затиранням змін завдяки використанню спеціального механізму блокування та автоматичного попередження такого редагування;

- планування та контролю витрат робочого часу персоналу;

4) значного підвищення якості та прозорості робіт аудиторської фірми за рахунок:

- оперативної підтримки користувачів (гарантійної, абонентської) та своєчасних оновлень програми у відповідності до змін законодавства;

- систематизації обліку аудиторських перевірок та виконаних процедур;

- централізованого збереження даних всіх аудиторських процедур в одній базі;

- обліку моніторингу аудиторської діяльності;

- зручного та наглядного планування аудиторської перевірки;

- обліку та комплексного аналізу планово-фактичних показників перевірок на будь-якому етапі;

- можливості прикріплення файлів будь-яких форматів до аудиторської перевірки (окрім звичайних офісних файлів можна прикріпити, наприклад, файл аудіозапису розмови, чи відеозапису інвентаризації, чи огляду на місці тощо);

- багатокористувального одночасного режиму роботи співробітників.

Функціональні можливості «КІТ.Аудит» включають:

1. Журнал всіх аудиторських перевірок з різноманітною функціональністю.

2. Облік аудиторських перевірок у окремій електронній формі з впорядкованими аудиторськими процедурами, розділеними за етапами та розділами. За кожним етапом та розділом потрібно виконати певні процедури згідно з методичними вказівками, особливостей конкретного клієнта та внести дані за запропонованими або власними робочими документами.

3. Налаштування типової структури проведення аудиту з можливостями розробки типових робочих документів, даних, що автоматично заповнюються системою, методичних вказівок, переліку та назв аудиторських процедур тощо.

4. Готовий повний та узгоджений набір робочих документів (~ 300 шт.), кожен з яких прикріплено до відповідного розділу аудиту для подальшого заповнення.

5. Вбудовані методичні вказівки за порядком проведення аудиту, які можна переглянути одразу за етапом/розділом, що обрано для роботи в поточний момент часу.

6. Автоматична синхронізація документів Microsoft Office (Word та Excel), відкритих у «КІТ.Аудит» без потреби ручного додавання цих документів до бази.

7. «Зв'язані показники сховища» для автоматичного перенесення даних одних файлів у інші без необхідності ручного заповнення даних.

8. Автоматичне централізоване блокування файлів Microsoft Word та Excel, що попереджає одночасне редагування того самого файла різними користувачами. Переглянути поточні заблоковані файли можна в окремому журналі за наявності прав доступу.

9. Інші широкі можливості по роботі з файлами аудиторської перевірки: використання запропонованих у «КІТ.Аудит», додавання власних файлів з диска, копіювання файлів з журналу кореспонденції, додавання файлів з шаблонів файлів, інших розділів аудиту, додавання документа із заповненою шапкою тощо.

10. Двоетапне видалення аудиторських перевірок та файлів, що забезпечить можливість відновлення даних у випадку помилкового видалення.

11. Планування аудиторської перевірки з визначенням змісту, строків та виконавців перевірки.

12. Аналіз планово-фактичних показників перевірки в різних розрізах.

13. Введення даних аудиторської перевірки, крім робочих документів: заповнення висновків за кожною стадією перевірки, локалізованих приміток під час планування або повідомлення додаткової інформації учасникам перевірки, значення суттєвості для подальшого автоматичного формування різних друкованих форм (наприклад, файла «інформування найвищого управлінського персоналу.xls» тощо).

14. Впорядкування виконання етапів аудиторської перевірки, підтвердження зроблених виконавцем дій керівником аудиторської групи, а після нього – аудитором з контролю якості.

15. Налаштування прав доступу користувачів до різних функцій та елементів системи.

16. Можливість автономної роботи за відсутності підключення до мережі Інтернет.

17. Ведення нормативно-довідкової інформації: валюти, контрагенти (клієнти), співробітники.

18. Версіонування довідникових даних.

19. Відслідковування всіх дій користувачів у системі зі зміни даних.

20. Облік проведених процедур контролю якості аудиторської фірми в окремому Журналі моніторингу.

21. Багатокористувальний режим роботи з можливістю підключення необмеженої кількості користувачів до центрального сервера з базою даних.

22. Облік кореспонденції за аудиторськими перевірками.

23. Відслідковування всіх входів/виходів користувачів до системи та переліку користувачів, що знаходяться в системі на цей момент.

24. Інші зручні функції, зокрема: можливість імпорту та експорту бази даних для перенесення на інший комп'ютер; перегляд всіх видалених документів, всіх заблокованих робочих документів; перегляд історії логінів співробітників, входів у систему, можливості архівування та розархівування аудиторських перевірок тощо.

Автоматизована інформаційна система «КІТ.Аудит» призначена для автоматизації діяльності аудиторської компанії з планування та проведення аудиторських перевірок. Сучасні інформаційні системи мають досить широкий спектр можливого застосування у процесі здійснення аудиторських перевірок.

**Список використаних джерел:** 1. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : [навчальний посібник] / С. В. Івахненко. – 4-ге вид., випр. і доповн. – К. : Знання, 2008. – 343 с. 2. Автоматизована інформаційна система управління аудиторською діяльністю «КІТ.Аудит» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kit-audit.com.ua>.

УДК 657

**В. В. Шкіренко**, аспірант кафедри аудиту  
ДНВЗ «КНЕУ» ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна

## **КРИТЕРІЙ ЯКОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ**

*Ключові слова:* якість, аудит, аналіз, обліково-аналітичне забезпечення.

Кожна структурна складова системи інвестиційного процесу має базуватися на якісному інформаційному забезпеченні, що визначається різними чинниками: цільовою спрямованістю інформації, рівнем управління, стратегічною чи оперативною спрямованістю, галузями функціонування підприємства тощо, але у будь-якому разі інформаційне забезпечення тісно пов'язане із

системою бухгалтерського обліку. Підтвердженням чого є розрахунки провідних учених-економістів, які доказують, що на частку обліково-аналітичної інформації припадає близько 70 % загального обсягу економічної інформації [2], адже по суті процес управління являє собою безперервне прийняття рішень, що ґрунтуються на вхідній інформації. Наприклад, відомі вчені Сідней Дж. Грей і Белверд Е. Нідлз стверджують, що бухгалтерський облік являє собою інформаційну систему, що вимірює, обробляє та передає фінансову інформацію про підприємство. У такому контексті також заслуговує на увагу думка відомого швейцарського вченого І. Шера, який зазначав, що «бухгалтерський облік є непогрішним суддею минулого, необхідним супутником і керівником сьогодення та надійним консультантом майбутнього підприємства» [1, с. 15]. Зазначений підхід одночасно трансформує сприйняття бухгалтера на підприємстві з простого реєстратора факторів господарського життя у фінансового менеджера, а фінансова звітність, у свою чергу, є інформаційною основою прийняття подальших управлінських рішень не тільки у сфері інвестування, а й у глобальному масштабі діяльності компанії як органічної системи. Отже, виникає необхідність виокремлення основних критеріїв якості обліково-аналітичної інформації, виконання яких мають забезпечити ефективне управління інвестиційним процесом, а невиконання, у свою чергу, спричинить проблеми в обліку, аудиті та аналізі інвестиційних проектів.

Таким чином, розуміння критеріїв до обліково-аналітичної інформації та їхнє дотримання є необхідною умовою реалізації інвестиційного процесу, що неодмінно відображається і на якості аудиту та аналізу інвестицій, адже їхнє невиконання може спричинити не тільки недоотримання можливої економічної вигоди суб'єктом господарювання, а й спричинити банкрутство (табл.).

Таблиця

*Критерії якості обліково-аналітичної інформації*

№	Вимога до обліково-аналітичної інформації	Характеристика вимоги
1.	Репрезентативність	Виокремлення лише тієї інформації, що має пряме відношення до процесу планування та реалізації інвестиційного проекту
2.	Змістовність	Виокремлення із загальної маси репрезентативної інформації тільки тієї, що може бути безпосередньо використана для прийняття ефективного управлінського рішення
3.	Повнота	Інформація має надавати повну та реальну статистику та динаміку інвестиційного процесу
4.	Доступність	Використання виключно публічної та управлінської інформації
5.	Актуальність та достовірність	Використання оперативної обліково-аналітичної інформації з фінансових, статистичних, податкових та управлінських звітів щодо поточних інвестиційних проектів компанії, оцінка правдивості даних, що використовується доводиться суміжною бухгалтерською інформацією
6.	Стійкість	Структура використаної інформації є обґрунтованою з позиції необхідності та достатності та залишається сталою певний період.
7.	Точність	Перевага віддається тим даним, які найбільш влучно відображають поточну ситуацію

У процесі дослідження встановлено, що обліково-аналітична система має чітко виражену структуру, а інформація, що проходить крізь неї, трансформується залежно від запитів користувачів. Основними етапами трансформування економічної інформації у спрощеному вигляді є такі:

- фіксування актів господарської діяльності підприємства;
- перевірка достовірності отриманої інформації;
- аналіз одержаних даних [3, с. 73] (рис.).

Аналіз інвестиційної діяльності здійснюється наприкінці звітної періоду за даними фінансової звітності, що складається бухгалтерською службою на базі даних обліку. Отже, коли аналітичний відділ одержує інформацію, вона має відповідати основним вимогам, для чого на етапі контролю перевіряється правильність відображення облікової інформації у звітності, а за необхідності й у реєстрах аналітичного та синтетичного обліку.



Рис. Схема управління обліково-аналітичною системою підприємства

На кожному з перелічених етапів інформація збирається та подається у визначеній формі – спочатку облікові дані, які відображають фактичну господарську, зокрема й інвестиційну діяльність, що у свою чергу є об'єктом управлінського контролю (внутрішнього аудиту), а вже аналіз результатів інвестиційної діяльності здійснюється наприкінці звітного періоду за даними фінансової звітності, що складається відповідною службою за даними бухгалтерського обліку. Тому інформація, яку отримує аналітичний відділ, має бути певним чином стандартизована та відповідати визначеним критеріям. Саме для цього на етапі внутрішнього аудиту перевіряється достовірність відображення облікової інформації у звітності, а за необхідністю і в регістрах аналітичного та синтетичного обліку.

Таким чином, облік є важливим інформаційним ресурсом, який відображає всі факти господарського життя, а аналіз трансформує зібрані дані для задоволення інформаційних потреб користувачів, що дає змогу зіставляти економічні й фінансові показники та формувати подальшу стратегію та тактику розвитку підприємства. Цільовою метою цього процесу є надання управлінському персоналу розуміння реального стану справ: чи є інвестиційна діяльність прибутковою, чи ефективно використовуються ресурси підприємства, чи вимагає система інвестиційного менеджменту оптимізації тощо. Зрозуміло, що для кожного окремого виду діяльності чи суб'єкта господарювання притаманна специфічна обліково-аналітична система, але у загальному вигляді можна представити модель чи етапність облікового процесу, метою якої є формування необхідної адекватної та суттєвої інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Вважаємо, що обліковий процес має три основні етапи: первинний, поточний та підсумковий. При чому при формуванні облікових даних для інформаційних потреб аудиту та аналізу інвестиційної діяльності дещо відрізняється від загальної схеми функціонування обліково-аналітичної системи підприємства, адже цей вид діяльності має певні особливості, що впливають на її аналіз та контроль.

**Список використаних джерел:** 1. Бондар М. Обліково - аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю. Сучасні тенденції розвитку теорії обліку, аналізу і аудиту / М. Бондар // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 13-1. 2. Нидлз. Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кондуелл ; пер. с англ. ; под. ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 1996 с. 3. Ратушна О. П. Обліково-аналітичне забезпечення аналізу фінансових результатів / О. П. Ратушна // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 1. – С. 72–76. 4. Респер М. В. Значен-

ня обліку та аналізу як складових частин обліково-аналітичного механізму / М. В. Реслер // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ, Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 306–308. 5. *Стоянова-Коваль С. С.* Обліково-аналітичне забезпечення управління інвестиціями в галузі виноградарства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / С. С. Стоянова-Коваль ; Нац. на-ук. центр «Ін-т аграр. Економіки». – К., 2011. – 21 с.

УДК 331.2

**А. Н. Наумович**, магістрант, головний бухгалтер ОАО «Белынічи»

Научный руководитель: **Е. А. Гудкова**, канд. екон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета в сельском хозяйстве

Белорусская государственная сельскохозяйственная академия, г. Горки, Республика Беларусь

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АУДИТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

*Ключевые слова:* аудит, оплата труда, автоматизация аудита, аудиторское программное обеспечение.

Для обеспечения наибольшей эффективности работы аудитора или ревизора необходимо сочетать ее с передовой методологией финансово-экономического контроля, которая основывается на применении новейших технических средств, программного обеспечения и преобразовании на ЭВМ учетно-экономической информации для осуществления ее контроля [1].

В общем понимании компьютеризация и информатизация характеризует переход общества в новое качественное состояние – информационное общество. Последнее основывается на компьютеризированных средствах труда и информационных технологиях и требует качественно новой информационной среды – совокупности ЭВМ, систем компьютерных коммуникаций, программных комплексов, а также баз данных.

Именно поэтому актуальность применения современных компьютерных технологий во всех сферах хозяйственной деятельности, включая контрольно-аудиторскую, с течением времени не только не ослабевает, но и возрастает.

На сегодняшний день трудно представить ревизию без использования компьютеров. Последние помогают ревизорам решать разнообразные задачи, в том числе:

1) в области методического обеспечения: разработка сложных аналитических электронных таблиц, на их основе – создание диаграмм; возможна алгоритмизация контрольно-аудиторского процесса и создание специальных прикладных аудиторских программ (автоматизированных рабочих мест – АРМ ревизора); многократно ускоряется применение традиционных аудиторских процедур (арифметического пересчета, группировки, ранжирования и др.), носящих рутинный характер; более эффективно используются экономико-математические методы в ревизии (сетевые модели, симплекс-метод, транспортная задача и др.);

2) в области информационного и коммуникационного обеспечения: ускорение процессов получения и обработки информации из баз данных клиента – АРМ бухгалтера, систем складского учета и др.; организация рационального документирования информации, полученной ревизором в ходе проверки (безбумажный вариант); обеспечение нормативно-правовыми актами (системы «КонсультантПлюс», «Бизнес-Инфо» и др.); возможность использования средств Интернет (для поиска необходимой справочной информации о ценах, поставщиках товароматериальных ценностей и др.) и электронной почты;

3) прочие (стандартные) задачи: использование возможностей редактирования текстов и электронных таблиц (при написании аудиторского заключения, рабочих документов аудитор-а); создание презентаций, баз данных и др.

В условиях разнородности субъектов и объектов контрольной деятельности одним из основных требований, предъявляемых к системе автоматизации аудиторской деятельности, является её универсальность, т. е. возможность использования в любых условиях.

При этом система автоматизации аудиторской деятельности должна позволять:

1) осуществить комплексную автоматизацию всех организационных процессов ревизионной деятельности; автоматизировать документирование ревизии в части составления рабочих таблиц, анализов, выборов, расчетов и т. п.;

2) обеспечить хранение архива рабочих документов; проводить эффективный анализ и контроль различных аспектов деятельности контрольно-ревизионного органа в целом и отдельных работников в частности; обеспечивать получение исходной информации, используемой при проведении аудита, за счет использования обработки (импорта) электронных данных проверяемого субъекта;

3) автоматическое получение аналитических, справочных материалов и нормативных документов по запросу ревизора.

Все вышеперечисленные функции и возможности в совокупности позволяют: упростить выполнение организационных процедур контрольно-ревизионной деятельности, повысить качество и производительность выполнения контрольных мероприятий, сделать более удобным механизм документирования проведения ревизии, что позволит снизить трудоемкость и сроки проведения ревизии, а также сократить расходы и повысить производительность труда каждого специалиста контрольно-ревизионного органа.

Определенный пробел в автоматизации данной сферы контроля может быть восполнен путем доработки и использования программ автоматизации аудиторской деятельности.

Существующие в настоящее время аудиторские программы можно разделить на три группы: справочно-информационные, не претендующие на полноценную автоматизацию («Ассистент аудитора»); автоматизирующие непосредственно сам процесс аудиторской проверки («ЭкспрессАудит: ПРОФ», «Аудит Мастер», «Помощник аудитора»); программа, охватывающая всю деятельность аудиторской компании (система AuditNET, IT Audit: Аудитор).

Что же касается автоматизации аудита расчетов с персоналом по оплате труда, то столь узкий вопрос в рамках всего процесса аудита может быть решен как созданием отдельного программного продукта по проверке правильности начисления заработной платы и удержаний или данный программный продукт может быть составной частью одной из программ, позволяющих автоматизировать весь процесс аудита от начальной стадии до заключительной.

Если рассматривать самостоятельный программный продукт по аудиту расчетов с персоналом по оплате труда, то он должен отвечать таким требованиям, как:

- быть несложным в применении;
- содержать в себе информацию о действующем трудовом законодательстве;
- в нем должны содержаться отдельно разработанные на основании соответствующих нормативно-правовых актов алгоритмы начисления оплаты труда, алгоритмы удержаний из заработной платы; алгоритмы общей проверки правильности ведения бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда;

- программный продукт должен содержать в себе формы итоговых документов проведенной проверки: аудиторского заключения, акта ревизии;

- система должна также позволять сохранять данные по каждому аудируемому предприятию в отдельности для того, чтобы упростить проверку, проводимую в последующие периоды и др.

Таким образом, использование возможностей различных программных продуктов, с помощью квалификационных знаний в области программирования и потребностей проверяющего можно создать различные варианты задач, которые смогут быть полезными как проверяющему со стороны, так и для внутреннего контроля предприятия. Использование современных технологий не только на узком участке проверки расчетов по оплате труда, но и других, позволяет уменьшить риск ошибки, содействовать объективности проверки, уменьшить время контроля, соответственно, сократить затраты.

**Список использованных источников:** 1. Хмельницкий В. А. Контроль и аудит / В. А. Хмельницкий, Т. А. Гринь. – Минск : Современная школа, 2013. – 240 с.

**І. І. Рибак**, студент

Науковий керівник: **Н. В. Каткова**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри «Облік і економічний аналіз»

Національний університет кораблебудування ім. адм. Макарова, м. Миколаїв, Україна

## **РОЛЬ ЗОВНІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ УКРАЇНИ**

*Ключові слова:* зовнішній аудит, система державного фінансового контролю, державний фінансовий аудит, аудиторська перевірка.

Сьогодні доволі важливим і актуальним є питання ролі зовнішнього аудиту в системі державного фінансового контролю в Україні, без вирішення якого неможливо забезпечити ефективність функціонування і розвитку соціально-економічної сфери. У сфері управління фінансовими засобами контроль є невід'ємною частиною регулювання фінансової діяльності. Державний фінансовий контроль – комплекс цілеспрямованих заходів вповноважених органів, які здійснюють державний фінансовий контроль з метою упередження, виявлення та припинення фінансових правопорушень на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності, а також забезпечення законності, фінансової дисципліни та ефективності формування і витрачання коштів, у тому числі бюджетних, та інших активів у процесі володіння, розпорядження, використання і відчуження державного майна, відшкодування збитків та встановлення міри відповідальності у разі порушення фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства [2].

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті. Метою проведення зовнішнього державного аудиту є [1, с. 33]: забезпечення економічної стабільності та національної безпеки держави; надання суспільству повної і достовірної інформації щодо того, як здійснюється державне управління. Відповідно до базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), поняття «зовнішній контроль» передбачає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, належать до системи внутрішнього контролю.

Зовнішній аудит є важливою частиною системи державного контролю в Україні. Органи, що здійснюють зовнішній аудит, можуть виконувати свої завдання об'єктивно та ефективно тільки в тому випадку, якщо вони незалежні від перевіряємих ними організацій і захищені від стороннього впливу. Таким чином, дотримання принципів системності і комплексності, покладених в основу формування сучасної системи державного контролю в Україні та залучення недержавних аудиторів до аудиторських перевірок насамперед державних підприємств, забезпечить законність, економічність, ефективність, результативність та прозорість управління державними фінансами, надасть незалежну, об'єктивну і публічну оцінку результатів соціально-економічного розвитку в країні.

**Список використаних джерел:** 1. Дмитренко Г. В. Державний фінансовий контроль в Україні (податковий, казначейський, бюджетний) : монографія/Геннадій Дмитренко. – К., 2009. – 175 с. 2. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/show/2939-12>.

**О. І. Русин**, студент

Науковий керівник: **А. М. Огнева**, канд. техн. наук, доцент, доцент кафедри обліку Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна

## **ШЛЯХИ АВТОМАТИЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* аудит, інформаційні технології, комп'ютеризація, системи, аудиторської діяльності.

В умовах науково-технічного прогресу все більшої актуальності набуває подальше впровадження та розвиток інформаційних технологій (ІТ) в різних сферах діяльності, не є винятком і аудит. На сьогодні складно переоцінити значущість проблеми автоматизації в аудиті, оскільки вона охоплює весь комплекс складних прикладних проблем, пов'язаних із застосуванням комп'ютерних ІТ у контролі, аудиті та аналізі фінансової звітності підприємств, оцінюванні ефективності та надійності інформаційних систем підприємств, а також організації роботи аудиторських фірм у сучасних умовах [5].

Автоматизація аудиторської діяльності сприятливо впливає як на аудиторів, так і на замовників аудиторських перевірок. З одного боку, зменшується кількість даних, що обробляються вручну, відбувається економія часу виконання однотипних процедур, стає можливим тривале зберігання та багаторазове використання інформації, тобто спрощуються завдання, що ставляться перед аудитором. З іншого боку, замовник має можливість отримати аудиторський висновок, що має більш обґрунтований науковий характер і в найкоротші терміни завдяки використанню сучасних технологій [3].

ІТ в аудиті за призначенням поділяють на функціональні та забезпечувальні [6].

До забезпечувальних ІТ аудиту належать програмні засоби, які можуть бути використані для задоволення загальних інформаційних потреб аудитора у процесі перевірки та є основним інструментом аудиторів на етапі переходу від традиційних ручних технологій до систем комплексної автоматизації. Це нормативно-довідкові та інформаційно-пошукові системи, програми загального призначення, засоби електронного офісу, спеціалізовані інформаційно-аналітичні та статистичні системи, інформаційні системи обліку [5].

Під функціональними ІТ розуміють спеціально розроблені чи модифіковані технології, призначені для вирішення завдань певної предметної сфери [5].

Функціональні (прикладні) інформаційні технології в аудиті становлять сукупність технічних та програмних засобів, призначених для вирішення окремих завдань аудиту та інформаційні системи аудиту призначені для автоматизації аудиторських перевірок, аудиторської діяльності [5].

Процес створення спеціалізованого програмного забезпечення для аудиторів ускладнюється специфікою аудиторської діяльності, до якої належить значний спектр підприємств, з якими мають працювати аудитори [1].

При цьому всі підприємства розрізняються між собою за сферою діяльності, специфікою, характером та обсягами діяльності. Однак слід зауважити, що важливіше є те, що всі підприємства, які перевіряються, відрізняються за формою ведення бухгалтерського обліку, характером технологій, застосовуваних для оброблення інформації (ручна, частково автоматизована, автоматизована), типом програмного забезпечення, за допомогою якого автоматизуються процеси збору, реєстрації, оброблення та зберігання інформації. Сьогодні на ринку бухгалтерського програмного забезпечення існує значна кількість виробників, що пропонують різні інформаційні системи бухгалтерського обліку, які розрізняються залежно від виду діяльності та специфіки підприємства. Найпопулярнішими є програмні продукти «1С: Підприємство версії 8.2 і 8.3», «Парус», «Галактика», «БестПРО-5» та інші. Крім того, виробники налаштовують і доробляють програмні засоби, розробляють інформаційні системи обліку залежно від специфіки й бажання замовника [7].

Такий широкий спектр різноманітного програмного забезпечення, за допомогою якого автоматизуються інформаційні та управлінські процеси на підприємстві, що перевіряється,

ускладнюють створення спеціалізованого програмного забезпечення, призначеного для комплексної автоматизації аудиторських перевірок [5].

У зв'язку з цим сьогодні аудитори перебувають у пошуку засобів, здатних хоча б частково автоматизувати процедуру перевірки.

За ступенем охоплення задач аудиту, які вирішуються у процесі перевірки, функціональні серед інформаційних технологій можуть бути виділені програмні продукти окремих аудиторських процедур. Технології цієї групи призначені для вирішення окремих завдань аудиту в процесі перевірки фінансової звітності. Сюди належать засоби, призначені для вирішення окремих, найбільш трудомістких завдань аудиту, покликаних забезпечити ірраціональне використання часу перевірки за рахунок зменшення рутинної складової в діяльності аудиторів [3].

Складність розроблення програмного забезпечення для аудиту полягає в тому, що:

- підбір інформації має проводитися фахівцями-методологами і безперервно актуалізуватися;
- необхідно забезпечити єдиний підхід різних фахівців до перевірки;
- програма повинна бути проста у використанні і підходити різним аудиторськими компаніями та аудиторам [2].

Аналізуючи програми аудиторської діяльності, можна сказати, що вони дають можливість виконати перевірку фінансової, податкової й іншої звітності, завдяки закладеному в них механізму зв'язання взаємозалежних показників, забезпечують проведення фінансового аналізу за різними методиками, дають змогу складати й аналізувати бізнес-плани. Останнім часом засоби фінансового аналізу часто інтегрують у системи бухгалтерського обліку та управління підприємством, наприклад, у розробки фірм «Галактика», «Інфософт», «Інтелект-Сервіс», «R-Style Software Lab» тощо [4].

Вітчизняний ринок аудиторського програмного забезпечення на сьогодні тільки у процесі розвитку. Серед спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення, яке представляє собою завершені програмні продукти для продажу, можна назвати лише п'ять таких продуктів, а саме програмний продукт «Асистент Аудитора» (розробник фірма «Сервіс-аудит»), програмний продукт «Помічник аудитора» (фірма «Гольдберг-аудит»), програмний продукт «Abacus Professional», програмний комплекс «Експресс-Аудит: ПРОФ» та програмний продукт «IT Audit: Аудитор» (КСБ «Мастер-Софт») [7].

Сучасні інформаційні системи мають досить широкий спектр можливого застосування під час здійснення аудиторських перевірок. Кожна конкретна система відповідає конкретним завданням, а тому їх використання має ґрунтуватися на глибокому знанні як теоретичної складової цієї роботи, так і її технічних моментів. Однак ситуація, яка склалася нині в Україні з рівнем автоматизації аудиторської діяльності загалом, є далекою від бажаної, що значно знижує конкурентоспроможність вітчизняних аудиторських фірм порівняно із зарубіжними транснаціональними компаніями, і стримує подальший розвиток вітчизняного аудиту.

**Список використаних джерел:** 1. Зоріна О. А. Автоматизація аудиту в Україні: проблеми та перспективи розвитку / О. А. Зоріна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2015. – № 2. – С. 25–30. 2. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : [навч. посіб.] / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с. 3. Канцедал Н. А. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку та аудиту в комп'ютерних інформаційних системах / Н. А. Канцедал, О. Г. Пономаренко // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2015. – № 2. – С. 31–33. 4. Марусей Т. В. Інформаційні технології організації аудиту [Електронний ресурс] / Т. В. Марусей. – Режим доступу : [http://sophus.at.ua/publ/2015\\_11\\_25\\_lutsk/sekcija\\_section\\_5\\_2015\\_11\\_25/informacijni\\_tekhnologiji\\_organizacii\\_auditu/111-1-0-1689](http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/sekcija_section_5_2015_11_25/informacijni_tekhnologiji_organizacii_auditu/111-1-0-1689). 5. Нісходовська О. Ю. Інформаційні технології аудиту в умовах розвитку інформаційних систем [Електронний ресурс] / О. Ю. Нісходовська. – Режим доступу : [http://sophus.at.ua/publ/2015\\_11\\_25\\_lutsk/sekcija\\_section\\_3\\_2015\\_11\\_25/informacijni\\_tekhnologiji\\_auditu\\_v\\_umovakh\\_rozvitku\\_informacijnikh\\_sistem/109-1-0-1688](http://sophus.at.ua/publ/2015_11_25_lutsk/sekcija_section_3_2015_11_25/informacijni_tekhnologiji_auditu_v_umovakh_rozvitku_informacijnikh_sistem/109-1-0-1688). 6. Терещенко Л. О. Комп'ютерний аудит : [навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Л. О. Терещенко, Б. В. Кудрицький. – К. : КНЕУ, 2011. – 226 с. 7. Шипунова О. В. Розвиток управлінських інформаційних систем / О. В. Шипунова // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 32–35.

**М. Н. Чергейко**, студент

Научный руководитель: **Н. Г. Кот**, старший преподаватель кафедры БУАиА  
Брестский государственный технический университет, г. Брест, Республика Беларусь

### **ЭФФЕКТИВНОСТЬ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ФОРЕНЗИКА НА ПРЕДПРИЯТИИ**

*Ключевые слова:* мошенничество, бизнес, финансовое расследование (форензик).

В связи с расширением бизнеса каждая компания сталкивается с необходимостью усиления контроля. В современном бизнесе широко распространено корпоративное мошенничество, формы и мотивация которого имеют различные последствия для деятельности компании. В соответствии со статистикой, в среднем каждая организация теряет от мошенничества более 9 \$ в день на каждого работника и приблизительно 6 % от годового дохода компании. Поэтому чрезвычайно важно принимать надлежащие меры для предотвращения, выявления и своевременного расследования преступлений. Одним из способов выявления мошенничества является форензик.

Форензик - 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.

Факты финансового мошенничества имеются в каждой области, но наиболее уязвимыми являются учет основных средств, расчеты с персоналом и учет денежных средств в кассе. Рассмотрим основные финансовые преступления в каждой из областей.

Мошенничество, связанное с амортизацией и списанием основных средств, практикуется бухгалтерами достаточно широко. Очень распространенным нарушением является преждевременное списание компьютеров и другой оргтехники. Чтобы занять этот компьютер, нужно просто пораньше его списать.

Самая примитивная схема для реализации мошенничества в расчетах с персоналом – это включение в ведомость на получение заработной платы вымышленных работников. В этом случае злоумышленник начисляет фиктивную заработную плату на этих работников, сам списывается в ведомости и присваивает себе реальные наличные деньги.

Неполное оприходование наличных денег, поступающих в кассу предприятия, – пожалуй, один из самых распространенных способов мошенничества среди кассиров и бухгалтеров. Такие злоупотребления возможны на предприятиях с большим оборотом кассовых документов – например, в случае, когда наличные деньги поступают в кассу от нескольких контрагентов, и такие поступления являются регулярными.

Данные нарушения присутствуют на каждом большом предприятии, и это только малая часть общего количества, поэтому собственникам компании необходима помощь в выявлении и решении данных проблем.

Целью форензика является выявление несоответствий в финансовой отчетности компании. В своем роде форензик – это криминалистика для бизнеса. Зачастую специалисты группы форензик исполняют роль так называемого следственного комитета для расследований в собственном бизнесе. Команда специалистов состоит из аудиторов, бухгалтеров, юристов, программистов, криминалистов и экспертов различных направлений, они помогут разрешить конфликтные или скрытые ситуации с минимально возможными потерями для бизнеса.

Задачи форензика:

- оценить эффективность организации внутренних бизнес-процессов;
- провести независимую финансовую экспертизу;
- выявить факты финансовых махинаций внутри компании;
- защитить свои интересы в судебном порядке;
- разработать эффективную индивидуальную систему внутренней финансовой безопасности;
- обеспечить эффективное и прозрачное взаимодействие с контрагентами; обезопасить компанию от агрессивного внешнего вмешательства со стороны конкурентов.

Алгоритм проведения форензика может отличаться в зависимости от того, для каких целей он инициируется, накладывает свои особенности и отрасль, в которой работает компания и прочие важные критерии.

В ходе расследования независимым консультантам необходимо выяснить, было ли совершено преступление; если да, то кем, на какую сумму и каким способом.

Форензик является одним из действенных инструментов, позволяющих существенно минимизировать риски неправомерных или злонамеренных действий, а иногда остается единственным способом разрешения сложившейся неблагоприятной ситуации.

**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 КМПП. – Режим доступа : <https://home.kpmg.com/xx/en/home.html>. 3. *Как обезвредить мошенников внутри компании* [Электронный ресурс] // Agroportal (Украина). – Режим доступа : <http://agroportal.ua>. 4. *СОВРЕМЕННЫЙ FORENSIC АУДИТ* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.stroiaudit.ru>.

## СЕКЦІЯ 5

### Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства

УДК 338.2(477)

**В. Г. Маргасова**, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**Н. І. Возна**, канд. екон. наук, асистент кафедри цивільного та господарського права і процесу  
Одеська юридична академія, м. Одеса, Україна

**О. С. Сакун**, канд. екон. наук, докторант кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

#### СТРАТЕГІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТІЙКОСТІ ЕКОНОМІКИ ДО ЗАГРОЗ ЕКОНОМІЧНІЙ БЕЗПЕЦІ

*Ключові слова:* стійкість економіки, загрози економічній безпеці, економічна безпека.

Найбільш загальними характеристиками моделі державного управління вітчизняною економікою, що реалізується, виявлено таке: по-перше, вона слабо спрямована на досягнення загальних цілей і виконання державою своєї місії; по-друге, у змінених умовах структурно-функціональна ієрархічна вертикальна модель державного управління малоефективна, оскільки у функціонально-побудованій системі генеральний суб'єкт управління не має змоги оперувати зростаючим обсягом даних; по-третє, існуючий підхід важко реалізовується за відсутності ефективної стратегії.

З огляду на зазначені розроблені та обґрунтовані методологічні основи та практичні рекомендації вимагають уточнення організаційно-економічних умов генерування різноспрямованих трансформаційних змін у межах національної економіки, а також при реалізації дієвої Стратегії забезпечення стійкості економіки до загроз економічній безпеці. Поряд із цим, на нашу думку слід об'єктивно оцінити параметри результативності, значення прийнятих та проголошених суб'єктами державного управління «проектів», стратегічних програм і різного роду державних доктрин.

Оскільки, ми вважаємо їх лише за окремими структурними розділами можна було б вважати стратегічно спрямованими, а не адекватними за своєю суттю та змістом „Державні стратегії”. Тому й необхідно встановити ключові основи для формування передбаченої методологічними засадами формування системи стратегічного забезпечення стійкості економіки до загроз економічній безпеці (ССЗСЕ<sub>ЕБ</sub>) Стратегії забезпечення стійкості економіки до загроз економічній безпеці для генерування системних ознак до стійкого розвитку.

Проблемам стійкості економіки в контексті загроз економічній безпеці присвячені праці таких учених, як: М. В. Мясникович [1], П. Г. Нікитенко [2], А. В. Бесчастний [3], В. А. Ліпкан [4], Н. В. Коленда [5], І. Ф. Коломієць [6]. Незважаючи на те, що проблеми стійкості економіки в контексті загроз економічній безпеці досліджуються в економічній літературі, але залишаються не розробленими питання стратегічного управління цим процесом. Зокрема, недостатньо вивчені питання впровадження стратегії забезпечення стійкості економіки до загроз економічній безпеці. В цьому контексті особливо актуального значення набуває питання реалізації механізму впровадження стратегії забезпечення стійкості економіки до загроз економічній безпеці. Це й обумовило вибір теми та постановку завдання статті.

Стратегія забезпечення стійкості економіки до загроз економічній безпеці будувалася на основі виділення в ній елементів логічної структури діяльності, розгляду їх як компонентів, що мають власний склад елементів, і відповідної декомпозиції цих компонентів з вивченням їх змісту.

Системною метою реалізації Стратегії є зменшення флуктуацій в економіці, які можуть призвести до її деструктивних змін, тобто протидія загрозам і викликам з боку зовнішнього та внутрішнього середовищ, посилення стійкості національної економічної системи.

Для досягнення мети реалізації Стратегії повинен бути реалізований комплекс завдань:

- визначення основних параметрів стійкості економіки до загроз економічної безпеки умов, тенденцій, обмежень і виявлення можливостей розвитку економіки;
- формування комплексу заходів, що сприятимуть досягненню цілей і завдань забезпечення стійкості економіки та зміцнення економічної безпеки;
- науково-технічна, інформаційна, ресурсна та кадрова підтримка реалізації Стратегії.

Підводячи підсумок, слід зазначити, що ефективне і цілеспрямоване функціонування механізму управління в ССЗСЕ<sub>ЕБ</sub> має базуватися на розумінні внутрішньої сутності та динамічних змін сучасних перетворень категорій, через які воно реалізується. Використання методологічного підходу до забезпечення стійкості економіки полягає у застосуванні різних рівнів дослідження та врахування специфіки форм прояву сутності і змісту цих категорій щодо об'єкта дослідження.

У цьому контексті особливого значення набуває розгляд механізму управління в ССЗСЕ<sub>ЕБ</sub> як складної системи взаємодії багатьох суб'єктів, що потребує здійснення реально-управлінського впливу із застосуванням економіко-математичного моделювання рівня економічної безпеки та її впливу на розвиток національної економіки.

**Список використаних джерел:** 1. Мясникович М. В. Управление системой обеспечения экономической безопасности / М. В. Мясникович, С. С. Полоник, В. В. Пузикив. – Минск : Право и экономика, 2005. – 264 с. 2. Экономическая безопасность: теория, методология, практика / [под науч. ред. П. Г. Никитенко, В. Г. Булавко] ; Институт экономики НАН Беларуси. – Минск : Право и экономика, 2009. – 394 с. 3. Бесчастний А. В. Механізми регулювання економічної безпеки національної економіки : дис. ... канд. екон. наук : спец.: 08.00.03 «Економіка та управління національним господарством» / А. В. Бесчастний. – Донецьк, 2010. – 169 с. 4. Ліпкан В. А. Національна безпека України : [навчальний посібник] / В. А. Ліпкан. – К. : Кондор, 2006. – 552 с. 5. Коленда Н. В. Сутність механізму забезпечення соціальної безпеки населення / Н. В. Коленда // Економічні науки. Серія: Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9 (1.1). – С. 140–149. 6. Коломісць І. Ф. Загрози та виклики економічної безпеці держави: синергетичний аспект / І. Ф. Коломісць, О. В. Пабат // Регіональна економіка. – 2011. – № 1. – С. 7–13.

УДК 65.012.8:334.024

**К. А. Мамонов**, д-р екон. наук, професор, професор кафедри геоінформаційних систем, оцінки землі та нерухомого майна

**В. А. Величко**, здобувач кафедри економіки підприємств, бізнес-адміністрування та регіонального розвитку

Харківський національний університет міського господарства імені О. М. Бекетова, м. Харків, Україна

### **ОЦІНКА «РЕЙДЕРСЬКОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ» ПІДПРИЄМСТВ ПАЛИВНО-ЕНЕРГЕТИЧНОГО КОМПЛЕКСУ В СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОТИДІЇ РЕЙДЕРСТВУ**

**Ключові слова:** інформаційно-аналітичне забезпечення, рейдерство, «рейдерська привабливість», паливно-енергетичний комплекс (ПЕК).

Для формування інформаційно-аналітичного забезпечення протидії рейдерству, його попередження та здійснення моніторингу відповідних дій, прийняття управлінських рішень на підприємствах паливно-енергетичного комплексу потребує розроблення алгоритму оцінювання «рейдерської привабливості» через застосування сучасного інструментарію й удосконалення наявних методичних підходів.

Базуючись на розробленій автором концепції “рейдерської привабливості”, розділяючи положення комплексного підходу щодо її оцінки на підприємствах паливно-енергетичного комплексу (ПЕК), запропоновано етапи, які включають:

- 1) формування інформаційного базису щодо оцінки «рейдерської привабливості» підприємств ПЕК;
- 2) виявлення особливостей функціонування підприємств ПЕК та напрямів і рівня взаємодії із різними групами зацікавлених осіб, що впливають на них;
- 3) характеристика конфліктів інтересів, які виникають між різними групами зацікавлених осіб, що функціонують у сфері паливно-енергетичного комплексу;

- 4) побудова системи показників, які визначаються для оцінки «рейдерської привабливості»;
- 5) розроблення локальних моделей визначення показників «рейдерської привабливості» підприємств ПЕК;
- 6) побудова інтегральної моделі оцінювання «рейдерської привабливості»;
- 7) визначення інтегрального критерію «рейдерської привабливості» ( $I_{pn}$ );
- 8) обґрунтування методів оцінювання локальних показників, які визначають інтегральний критерій;
- 9) визначення коефіцієнтів значущості локальних показників;
- 10) оцінювання локальних показників «рейдерської привабливості»;
- 11) визначення інтегрального критерію «рейдерської привабливості» підприємств ПЕК;
- 12) розроблення управлінських дій для забезпечення протидії рейдерству на основі результатів оцінювання «рейдерської привабливості».

Отже, характеризуючи запропоновані етапи оцінювання, визначено, що для формування інформаційного базису оцінювання «рейдерської привабливості» застосовується інформація про діяльність підприємств ПЕК (фінансово-економічні, статистичні, бухгалтерські документи, установчі та інші корпоративні документи), напрями та особливості формування й реалізації договірних відносин, рівень впливу зацікавлених осіб, функціонування органів корпоративного управління, діяльність і кваліфікацію персоналу, соціальну відповідальність, стан енергетичного ринку, структуру й особливості функціонування «силових» підрозділів, що забезпечують протидію рейдерству.

УДК 657

**Л. Б. Ільченко**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аудиту

**Е. Г. Мельник**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аудиту

Вінницький кооперативний інститут, м. Вінниця, Україна

## **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ СПОЖИВЧОГО ТОВАРИСТВА**

*Ключові слова:* облік, аналіз, економічна безпека, небезпека, загроза, матеріальні ресурси, трудові ресурси, фінансові ресурси, інформаційне забезпечення.

Активізація інтеграційних процесів у нашій державі, підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання різних форм власності, у тому числі і споживчої кооперації як соціально-економічної системи, зумовлюють формування нової концепції управління, створення методів забезпечення економічної безпеки підприємств.

Вирішення проблеми відповідності обліково-аналітичного забезпечення потребам управління діяльності суб'єктів господарювання споживчої кооперації неможливе без суттєвого удосконалення організаційних і методологічних засад економічної безпеки. Отже, в умовах формування інформаційної інфраструктури, яка б задовольняла потреби в інформації користувачів з різними інтересами, особливої актуальності набуває проблема посилення контрольних функцій обліку, підвищення аналітичності, оперативності облікової інформації, своєчасного забезпечення об'єктивною, достовірною, неупередженою інформацією користувачів, а також розроблення методик використання інформаційних потоків для прийняття виважених управлінських рішень стосовно оптимізації запасів, грошових потоків, зниження витрат і підвищення прибутковості суб'єктів господарювання, забезпечення збереження їх майна, зміцнення їх фінансової стійкості, платоспроможності та поліпшення ділової активності.

У сучасних умовах господарювання, коли дані бухгалтерського обліку є, по суті, єдиним достовірним джерелом інформації, роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємства суттєво підвищується.

Г. О. Швиданенко визначає економічну безпеку підприємства як стан суб'єкта господарювання, в якому він за найбільш ефективного використання корпоративних ресурсів досягає запобігання, послаблення або захисту від існуючих небезпек та загроз або непередбачених обставин і, в основному, забезпечує досягнення цілей бізнесу в умовах конкуренції та господарчого ризику [1, с. 32].

Економічна безпека підприємства визначається як складна категорія, що характеризує здатність створеної на підприємстві системи протистояти дестабілізуючій дії внутрішніх і зовнішніх чинників з метою забезпечення ефективного використання його ресурсів (капіталу) персоналу, інформації, технології, техніки тощо), наявних ринкових можливостей (конкурентоспроможності), а також виконання інших статутних завдань у поточному періоді та на перспективу [2, с. 205].

Положенням про головного бухгалтера споживчого товариства, споживспілки, їх підприємства (об'єднання), інших суб'єктів господарювання системи Центральної спілки споживчих товариств України (Укоопспілки), затвердженим Постановою третіх зборів Ради Укоопспілки дев'ятого скликання від 25.01.2006 р., передбачено, що головний бухгалтер зобов'язаний сприяти поліпшенню системи інформаційного забезпечення управління, забезпечити контроль за раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства.

Вивчення зарубіжного та вітчизняного досвіду використання облікової інформації для прийняття управлінських рішень в умовах ринкової економіки свідчить, що їх ефективність залежить від правового, інформаційного, нормативного, технічного, кадрового та інших видів забезпечення. Ключовим елементом цієї системи, без сумніву, є інформаційне забезпечення управління. Інформаційні потоки, які мають відношення до конкретного суб'єкта господарювання, досить різноманітні. Проте значна їх частина формується в системі бухгалтерського обліку. До елементів даних системи бухгалтерського обліку, як єдиного систематизованого інформаційного ресурсу, відносяться: первинні і зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, внутрішня звітність, фінансова звітність.

Значущість окремих елементів цього блоку інформаційної бази в управлінській ієрархії споживчої кооперації неоднакова. Так, на рівні спілок споживчих товариств основним джерелом інформаційного забезпечення управлінських рішень є фінансова звітність. З позиції фінансових аналітиків фінансова звітність, зважаючи на регламентацію її змісту, порядку складання та подання, має безумовний пріоритет.

Дослідження свідчать, що контрольне й аналітичне значення звітності суттєво підвищується за умови, що у формах внутрішньовідомчої звітності Звіт № 1 – ФП про фінансові результати, Звіт № 2 – ФП про витрати, пов'язані з реалізацією та управлінням у галузях діяльності та Звіт № 3 – ФП про фінансові результати ринків споживчої кооперації знайде відображення інформація про фактичні доходи, витрати та фінансові результати не тільки за звітний, а і за попередній період, а також у порівнянні з відповідними показниками фінансового плану. Це дасть змогу постійно здійснювати дієвий контроль за доходами, витратами та фінансовими результатами, що сприятиме вишукуванню резервів подальшого зниження витрат і підвищення доходності, прибутковості суб'єктів господарювання.

Посиленню ролі обліку в управлінні прибутком сприятиме подання інформації про доходи, витрати, фінансові результати звітних сегментів у Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» – форма № 6, методологічні засади формування якої визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами».

У низових ланках споживчої кооперації (споживчих товариствах, підприємствах та їх госпрозрахункових відокремлених підрозділах) прийняття управлінських рішень щодо економічної безпеки підприємства базується на інформації, що міститься в первинних і зведених бухгалтерських документах, облікових реєстрах, а також у фінансовій та внутрішній звітності. При цьому слід зазначити, що створення госпрозрахункових відокремлених підрозділів значною мірою сприяло підвищенню аналітичності, оперативності облікової інформації, посиленню її контрольних функцій та дієвості управлінських рішень, що приймаються у процесі їх функціонування.

З метою найбільш повного та раціонального використання облікової інформації в управлінні економічною безпекою підприємств доцільно в посадових характеристиках працівників передбачити контрольні функції, які вони повинні виконувати на робочому місці.

Проведені дослідження свідчать, що забезпечення успішного функціонування суб'єктів господарювання споживчої кооперації в ринкових умовах вимагає зосередження уваги на розробленні методологічних засад використання облікової інформації для забезпечення економічної безпеки у сферах, пов'язаних з управлінням запасами, грошовими потоками, а також формування і використання прибутку, що передбачає оптимізацію доходів і контроль за повнотою їх надходження, а також забезпечення своєчасного контролю за виконанням кошторису витрат.

**Список використаних джерел:** 1. *Економічна безпека бізнесу* : навч. посіб. / Г. О. Швиданенко, В. М. Кузьомко, Н. І. Норіцина та ін. ; за заг. та наук. ред. Г. О. Швиданенко. – К. : КНЕУ, 2011. – 511 с. 2. *Логутова Т. Г.* Економічна безпека підприємства: сутність, завдання та методи забезпечення / Т. Г. Логутова, Д. Нагаєвський // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2011. – Т. 2. – С. 204–207.

УДК 657

**О. В. Усатенко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Національний гірничий університет», м. Дніпро, Україна

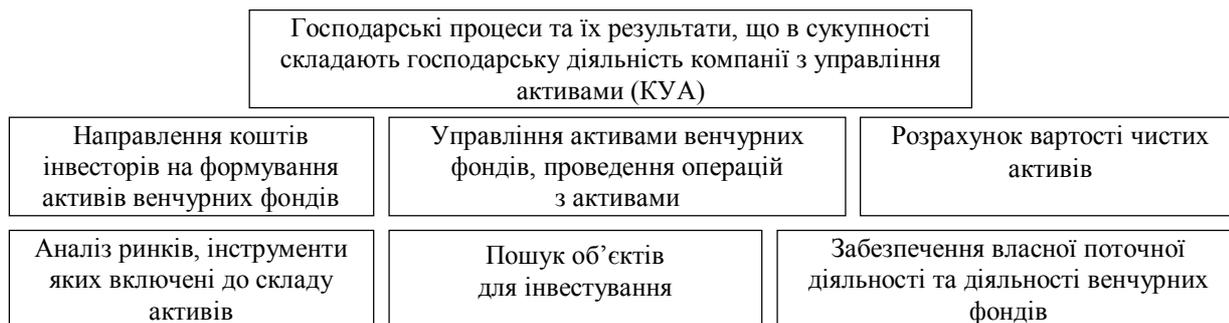
### **ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОМПАНІЯХ З УПРАВЛІННЯ АКТИВАМИ**

*Ключові слова:* облік, організація, КУА, інформація, господарські процеси.

Нині в Україні спостерігається стійкий інтерес потенційних інвесторів до функціонування фінансових установ та компаній з управління активами венчурних фондів. Завдяки цьому відбувається бурхливий розвиток діяльності з управління активами. За даними Української асоціації інвестиційного бізнесу на липень 2016 р. у країні працюють 304 такі компанії, в управлінні яких знаходяться 1217 різноманітних інвестиційних фондів.

Виходячи з позитивної динаміки розвитку спільного інвестування виникає необхідність удосконалення системи управління компаній з управління активами (КУА), невід'ємною частиною якого є бухгалтерський облік. Останнім часом з'явилося велика кількість праць зарубіжних та вітчизняних науковців щодо дослідження інвестиційної діяльності. Питання обліку й аналізу інститутів спільного інвестування стають предметом обговорювання вчених та практиків: І. В. Жила [1], С. Г. Овчинников [2], Л. Д. Панкратова [3], С. П. Суворова [4], Є. В. Терникова [5] та ін. Проте окремі питання удосконалення організації бухгалтерського обліку в компаніях з управління активами залишаються невирішеними та потребують подальшого розроблення.

Законодавство обмежило компанії з управління активами у виборі організаційно-правової форми. Компанія з управління активами може створюватись лише у формі акціонерного товариства або товариства з обмеженою відповідальністю [6]. Але, здебільшого, КУА створюються у формі товариства з обмеженою відповідальністю. Це пояснюється перевагами організаційної структури, мобільністю управління, відсутністю акціонерного капіталу і пов'язаних з цим витрат. Бухгалтерський облік КУА має певні особливості, тому для забезпечення управління КУА організація системи бухгалтерського обліку повинна забезпечувати інформацією стосовно всіх предметів безпосередньої діяльності компанії (рис.).



*Рис. Предмети бухгалтерського обліку щодо компаній з управління активами*  
Джерело: розроблено автором.

Зазначені господарські процеси спрямовані на реалізацію стратегії інвестування, яка викладена в інвестиційній декларації КУА, для забезпечення приросту вартості чистих активів венчурних фондів в управлінні. КУА може укласти договори на купівлю-продаж цінних паперів, інвестувати в різні проекти, у тому числі і в інноваційні венчурні підприємства, класти вільні кошти на депозити у фінансові установи та вкладати в інші активи. Але КУА має право інвестувати тільки в ті активи і лише в тих розмірах, що передбачені інвестиційними деклараціями венчурних фондів. Таким чином, КУА діє на користь ризикових інвесторів, оскільки управляє їх внесками.

Завдання процесу організації бухгалтерського обліку КУА полягають в інформаційному забезпеченні процесу управління активами венчурних фондів, а саме:

- надання оперативної інформації для управління суб'єктно-об'єктного процесу інвестиційної діяльності, документування, ведення реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, складання бухгалтерської звітності для відображення процесів ризикової інвестиційної діяльності;

- надання бухгалтерської звітності для контролю за процесами управління активами венчурних фондів;

- забезпечення оцінювання ефективності управління активами.

У процесі формування облікової політики КУА слід користуватися як загальними принципами бухгалтерського обліку, так і специфічними принципами, які виникають залежно від цілей і напрямків діяльності компанії. Ведення ризикової діяльності КУА супроводжується дотриманням основних двох специфічних принципів бухгалтерського обліку. Перший принцип – «розмежування» – виникає з законодавчо встановленої вимоги обліковувати активи венчурних фондів в управлінні окремо від результатів господарської діяльності компанії. Другий принцип – «належної турботливості» – виникає через можливість одночасного управління компанією активами кількох венчурних фондів. Через це може виникнути конфлікт інтересів між кількома венчурними фондами, особливо, якщо вони мають однакові інвестиційні стратегії, структуру активів тощо. В цій ситуації КУА змушена приймати рішення на користь одного з них, чим порушуються права іншого. Найважливішою є необхідність зведення до мінімуму конфлікту інтересів між венчурними фондами в управлінні. Тому управління й облік активів венчурних фондів повинен вестися з підтриманням особисто-довірчих стосунків компанії управителя і фондів в управлінні.

Отже, організація бухгалтерського обліку КУА повинна спиратися на створення повного інформаційного забезпечення процесу управління активами для забезпечення компанії з управління активами та фондам в управлінні рівня прибутку з урахуванням наявності ризику венчурної діяльності.

**Список використаних джерел:** 1. Жила І. В. Облік та аналіз діяльності інститутів спільного інвестування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / І. В. Жила. – К. : ДВНЗ «КНЕУ ім. В. Гетьмана», 2013. – 20 с. 2. Овчинников С. Г. Организация учета и анализа в инвестиционных фондах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12 / С. Г. Овчинников. – М., 2002. – 25 с. 3. Панкратова Л. Д. Портфельный анализ и учётно-аналитические аспекты деятельности паевых инвестиционных фондов в РФ : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12 / Л. Д. Панкратова. – Мичуринск, 2008. – 26 с. 4. Суворова С. П. Особенности учета в инвестиционных фондах / С. П. Суворова // Теория и практика функционирования региональных предприятий : материалы междунар. науч.-практ. конф. (19–23 апреля 2004 г.). Кн. 2 / под ред. Н. И. Лыгиной. – Орел : Изд-во ОрелГИЭТ, 2005. – С. 3–4. 5. Терникова Е. В. Развитие методики бухгалтерского учета при доверительном управлении имуществом экономических субъектов : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12 / Е. В. Терникова. – Ростов н/Д, 2012. – 26 с. 6. Про інститути спільного інвестування [Електронний ресурс] : Закон України від 05.07. 2012 № 5080-VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5080-17>.

## **МІСІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ РИЗИКАМИ**

*Ключові слова:* облік, управління ризиками, дерево рішень.

Інтеграція вітчизняного бізнесу у світову економіку зумовлює розширення змісту і впливу ризиків, що визначають ефективність управління діяльністю підприємства. Ризик як ймовірність настання певної події, що вплине на результати діяльності, стає ключовим фактором організації облікового забезпечення управління.

Питання ролі бухгалтерського обліку в управлінні ризиками досліджено у працях П. Атамаса, О. Атамаса, Г. Крамаренко, І. Вигівської [1], Л. Гнилицької [3], Р. Костирка, М. Лучка [5], інших. Науковий наробок учених є цінним внеском у розвиток методології й організації бухгалтерського обліку. Проте різноманітність умов невизначеності та непередбачуваність напрямів впливу ризику на систему управління визначає актуальність проблеми і спонукає до продовження досліджень у цьому напрямі. Мета дослідження полягає у встановленні місії бухгалтерського обліку в управлінні ризиком підприємства.

Призначення обліку в умовах управління ризиками полягає у підготовці і поданні інформації для прийняття оперативних рішень в умовах ймовірної невизначеності.

Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення сучасного управління виявляє все тісніший зв'язок із ризиками. У загальному розумінні ризик як економічна категорія має діалектичну об'єктивно-суб'єктивну структуру [2]. Ризик характеризує особливості сприйняття умов невизначеності системою управління: вплив невизначеності на управління є підтвердженим фактом і вимірний (оцінений).

У контексті бухгалтерського обліку розуміння природи ризику набуває особливого значення. І. Вигівська визначає ризик як усвідомлену ймовірність настання негативних або позитивних наслідків господарської діяльності, здійсненої в умовах впливу та змін зовнішніх і внутрішніх факторів господарювання та в результаті реалізації обраних управлінських рішень, які впливають на фінансовий стан підприємства [1, с. 6]. М. Лучко пов'язує поняття ризику із ймовірністю прояву потенційно небажаних чи непередбачуваних результатів, які ведуть до зміни активів, капіталу та пасивів підприємства [5, с. 103]. Л. В. Гнилицька наголошує на важливості системи бухгалтерського обліку як інструменту управління ризиками підприємства [3, с. 116], тому в системі рахунків бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності знаходять відображення події, пов'язані з ризиками й наслідками їхнього впливу. Д. П. Дубицький, Л. Л. Довгалюк стверджують, що бухгалтерський облік водночас є основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень та об'єктом управління, а бухгалтера слід розглядати як суб'єкта управління ризиком [4, с. 120].

Взаємозв'язок обліку і ризику є складним за природою. Зв'язок може мати різну спрямованість: умови ризику визначають потреби управлінських запитів і релевантність облікової інформації, і водночас суб'єкт обліку – бухгалтер – може впливати на окремі види ризиків.

Взаємозумовленість обліку і ризиків є особливою властивістю управління в умовах невизначеності ринкового середовища.

Зв'язок між системою обліку і ризиками є динамічним: змінюються умови невизначеності, удосконалюються механізми впливу і напрями реагування на дію ризиків тощо. Система обліку для цілей управління ризиками повинна відповідати вимогам достовірності, оперативності і своєчасності підготовки, комплексності висвітлення, адаптованості, відповідності управлінським запитам. Процес прийняття управлінського рішення у сфері ризиків повинен враховувати багато аспектів. У ході підготовки облікової інформації необхідно дотримуватися її релевантності, неупередженості, достовірності. Умови ризику можуть бути критичними для управління діяльністю підприємства. Тому контроль відповідності облікових даних якісним характеристикам щодо недопущення неточностей, помилок (випадкових і системних), альтернативності інтерпретації повністю покладається на бухгалтера.

Формат подання облікової інформації не має стандарту. Звіт не може бути уніфікованим, адже управлінська інтерпретація ґрунтується на інформаційних альтернативах. Як варіант форми управлінського звіту доцільно, на нашу думку, використовувати дерево рішень. У ході підготовки дерева рішень необхідно врахувати дію як самих ризиків, так і визначити і комплексно охарактеризувати фінансові і нефінансові показники. А це означає, що суб'єкт обліку (бухгалтер) повинен володіти глибокою компетенцією у сфері обліку, аналізу, моделювання, управління. Він повинен стати ініціатором реалізації зв'язків інформаційних потоків підприємства, охоплюючи звітом інформацію, що формується в інших центрах відповідальності. Процес підготовки звітності визначає новий шабел інтелектуальної роботи бухгалтера.

Підготовка звітних форм для цілей управління, зазвичай, розглядається як один із заключних етапів обліку. У випадку прояву ризику, місія обліку має продовження. На практиці, вибір одного або декількох пріоритетних напрямів управлінських рішень на основі сформованого дерева рішень, зумовлює управлінську необхідність у деталізації інформації відповідно до обраної стратегії, з урахуванням оновлених умов, дії нефінансових факторів. Увага й інформаційний інтерес менеджерів переноситься з оцінки стану активів, власного капіталу, зобов'язань і системи управління загалом у площину формування дерева економічних наслідків управлінських рішень. Місія обліку поглиблюється через підготовку даних для розрахунку аналітичних показників, визначення джерел для надання кваліметричної інтерпретації, виходячи з обраних моделей, методів оцінювання результативності заходів управління ризиками.

Враховуючи динамічну природу ризиків та сталість зв'язку з обліком, слід вказати, що облікова інформація залишається центральним джерелом для обґрунтування рішень на всіх етапах управління ризиками: у ході ідентифікації та аналізу ризику, аналізу альтернативних методів управління ризиком, вибору методів управління ризиком, реалізації заходів управління ризиком, моніторингу результатів і вдосконалення системи управління ризиком. Якщо ризик не піддається елімінуванню (або цього не потребує система управління), має тривалий за часом характер впливу, облікове забезпечення формує окрему підсистему, підпорядковану запитам управління ризиками.

Таким чином, в умовах невизначеності місія бухгалтерського обліку набуває оновленого змісту: підготовка і подання інформації для прийняття рішень на всіх етапах управління ризиками. Бухгалтер забезпечує дотримання якісних характеристик облікової інформації. А як суб'єкт ризику – реалізує комплексність сприйняття облікових даних і нефінансових показників для формування управлінських альтернатив. В умовах довгострокового характеру дії ризиків доцільно побудувати окрему підсистему облікового забезпечення, підпорядковану запитам управління ризиками.

**Список використаних джерел:** 1. *Вигівська І. М.* Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук / І. М. Вигівська. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 21 с. 2. *Вітлінський В. В.* Кількісне оцінювання ступеня економічного ризику [Електронний ресурс] / В. В. Вітлінський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – Режим доступу : <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/69230>. 3. *Гнилицька Л. В.* Бухгалтерський облік як інструмент управління ризиками підприємницької діяльності / Л. В. Гнилицька // Фінанси України. – 2014. – № 3. – С. 114–125. 4. *Дубицький Д. П.* Бухгалтерський облік в управлінні ризиками підприємства / Д. П. Дубицький, Л. Л. Довгалюк // Вісник Академії митної служби України. Серія: Економіка. – 2015. – № 1. – С. 114–121. 5. *Лучко М.* Невизначеність та ймовірнісність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – № 2. – С. 98–109.

**Г. М. Шаповал**, канд. екон. наук, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту  
**Я. М. Закутня**, магістр

Харківський національний університет міського господарства ім. О.М. Бекетова, м. Харків, Україна

## **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МОНІТОРИНГУ РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА**

*Ключові слова:* облік реалізації готової продукції, моніторинг реалізації готової продукції, економічна безпека підприємства, обліково-аналітичне забезпечення моніторингу.

В умовах мінливості умов здійснення господарської діяльності та конкурентного зовнішнього середовища існує висока ймовірність виникнення загроз, що можуть призвести до кризового стану чи навіть банкрутства підприємств. Значна кількість загроз стійкому та ефективному функціонуванню підприємств потребує удосконалення наявних та розроблення нових механізмів забезпечення економічної безпеки на мікрорівні. У системі забезпечення економічної безпеки діяльності підприємств основними є питання обліково-аналітичного забезпечення, які включають формування обліково-аналітичної інформації для прийняття оперативних управлінських рішень через проведення постійного моніторингу діяльності підприємств та аналітичного оброблення отриманої інформації. Актуальність проблеми дослідження підтверджується і значенням процесу реалізації готової продукції в умовах конкурентного ринкового середовища, коли виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку з метою планування обсягів і асортименту виробництва продукції, потрібної ринку.

Значення моніторингу в забезпеченні економічної безпеки підприємств розглядається в роботах багатьох авторів [1; 2]; роль обліково-аналітичного забезпечення в забезпеченні ефективності процесу управління підприємствами також є предметом досліджень українських економістів [3; 4], проте ще досить багато питань у цих сферах залишаються недостатньо дослідженими, що стосується і значення обліково-аналітичного забезпечення моніторингу реалізації готової продукції в системі економічної безпеки.

Основним призначенням моніторингу реалізації готової продукції є забезпечення інформацією керівників підприємства для прийняття управлінських рішень. Для формування інформаційної бази щодо ефективності процесу реалізації готової продукції з метою її подальшого аналізу необхідним є моніторинг таких процесів та результатів:

- відвантаження та фактична реалізація готової продукції;
- списання фактичної виробничої собівартості відвантаженої продукції;
- списання витрат на реалізацію;
- відображення і виплата податкових платежів з пдв;
- формування фінансового результату від реалізації продукції;
- ритмічність процесу реалізації готової продукції;
- платіжна дисципліна покупців.

Основним джерелом для отримання інформації є дані таких бухгалтерських рахунків:

1) рахунки обліку та собівартості реалізації готової продукції: рахунок 26 «Готова продукція» та рахунок 90 «Собівартість реалізації»;

2) рахунки на відвантажену продукцію, виставлені покупцям та доходи від реалізації: рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та рахунок 70 «Доходи від реалізації»;

3) рахунки обліку витрат, які не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції: рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

4) рахунок обліку фінансових результатів від реалізації готової продукції: рахунок 79 «Фінансові результати».

Інформаційною базою проведення оперативного моніторингу і діагностики залишків готової продукції є розроблений, враховуючи умови договорів поставок, календарний графік відвантаження продукції. Для аналізу такої інформації у процесі моніторингу доцільно розробити оперативну аналітичну відомість про відхилення у відвантаженні продукції, зміну її залишків та відповідність визначеному нормативу на підставі щоденного обліку фактичного

відвантаження продукції і складеного календарного графіка. Приклад такої аналітичної відомості наведено в таблиці.

Таблиця

*Оперативна аналітична відомість відхилень відвантаження готової продукції*

Дата	Назва виробу	За графіком відвантаження			Фактично відвантажено			Відхилення		
		К-ть	Ціна, грн	Сума	К-ть	Ціна, грн	Сума	За к-тю	За ціною, грн	За сумою

Джерело: [1].

На підставі аналізу даних, відображених у відомості підприємства зможуть з'ясувати причини відхилень, оцінити очікувані результати реалізації продукції та розробити методи і засоби вирішення визначених проблем, що дозволить запобігати появі нових проблем за рахунок ведення постійного моніторингу й аналізу процесу реалізації готової продукції.

Беручи до уваги той факт, що від обсягів реалізації готової продукції залежить прибутковість діяльності підприємств, їх платоспроможність та фінансова стійкість, оперативний моніторинг процесу реалізації готової продукції дозволить своєчасно виявити симптоми фінансової кризи та прийняти відповідні управлінські рішення. Тому значна увага у процесі моніторингу повинна приділятися аналізу фінансових результатів від реалізації готової продукції, для чого також доцільно використовувати аналітичні таблиці з порівнянням запланованого прибутку від реалізації готової продукції та реально отриманого.

Отже, для забезпечення економічної безпеки діяльності підприємств, їх прибутковості та фінансової стійкості доцільним є проведення моніторингу реалізації готової продукції, що дозволить не тільки своєчасно виявляти можливі порушення у платіжній дисципліні та можливість виникнення фінансових труднощів на підприємстві, а й урегулювати ритмічність реалізації продукції. Проте слід зауважити, що найбільшою проблемою сьогодні залишається рівень використання облікової інформації для оцінки якісних і кількісних параметрів об'єктів обліку, зокрема, процесу реалізації готової продукції та витрат на збут: ця інформація недостатньо застосовується для прийняття управлінських рішень, тому на кожному підприємстві доцільно вивчати інформаційні потреби управлінських підрозділів, формувати оперативні дані у вигляді звітів і використовувати їх для оптимізації програми реалізації продукції.

**Список використаних джерел:** 1. Мних С. В. Економічний аналіз : [підручник] / С. В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с. 2. Управління фінансово-економічною безпекою : [навч. посіб.] / [О. А. Кириченко, С. М. Лаптев, П. Я. Пригунов, О. І. Захаров та ін.] ; за ред. В. С. Сідака. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 480 с. 3. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : [монографія] / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с. 4. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту на сільськогосподарських підприємствах : монографія / [Камінська Т. Г., Шатковська Л. С., Шиш А. М. та ін.] ; за ред. Т. Г. Камінської. – К. : ЦП «Компринт», 2013. – 338 с.

УДК 65.014.1

**С. Р. Яцишин**, канд. екон. наук, доцент, кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

## **ВИЗНАЧЕННЯ СУТІ ТА РЕГУЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ДОЧІРЬОГО ПІДПРИЄМСТВА У НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТАХ УКРАЇНИ ЯК СКЛАДОВІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ**

*Ключові слова:* дочірнє підприємство, материнське підприємство, контроль, організаційно-правова форма підприємства.

Протягом останніх років суб'єкти підприємницької діяльності активно створюють дочірні підприємства (ДП). У деяких випадках материнське підприємство (МП) фактично перетворюється в адміністративну надбудову над сукупністю дочірніх. Основною проблемою є неврегу-

льованість їх діяльності чинним законодавством, і як наслідок – проблеми у відносинах між материнським та дочірнім підприємством, численні помилки, порушення та зловживання.

В українському законодавстві немає єдиного чіткого визначення поняття «дочірнього підприємства», але ця дефініція використовується у деяких нормативних актах як загальної, так і спеціальної сфери дії, а також підзаконних нормативних документах. Однак розуміння самого терміна «дочірнє підприємство» дає змогу правильно визначитися із законодавчими та нормативними актами, що регулюють їх діяльність.

Вперше в українському законодавстві термін «дочірні підприємства» з'явився у Законі України «Про господарські товариства» [5], ст. 9 якого передбачає право товариств створювати на території України та за її межами філії і представництва, а також дочірні підприємства.

Чинні законодавчі та нормативні акти під терміном «дочірнє підприємство» об'єднують досить різні поняття.

Так, у П(С)БО 19 (п. 4) наведене таке визначення: ДП – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства [4]. Контроль МП полягає у вирішальному впливі на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигід від його діяльності. Тому «материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств».

Водночас згідно з п. 3.1.7 Наказу Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 31 березня 2004 р. № 59 та Класифікації організаційно-правових форм господарювання (ДК 002:2004), ДП визначено як підприємство, єдиним засновником якого є інше підприємство (підприємство, залежне від іншого) [2; 6].

Цивільний і Господарський кодекси України розглядають дочірнє підприємство як підприємство, що залежить від іншої господарської організації. Зокрема, про це йдеться у ч. 1 ст. 118 Цивільного кодексу України, за якою «господарське товариство (товариство з обмеженою або додатковою відповідальністю, акціонерне товариство) є залежним, якщо іншому (головному) господарському товариству належать двадцять або більше відсотків статутного капіталу товариства з обмеженою або додатковою відповідальністю чи двадцять або більше відсотків простих акцій акціонерного товариства» [7].

У ст. 63 п. 8 ГКУ зазначено, що «у випадках існування залежності від іншого підприємства, передбачених статтею 126 цього Кодексу України, підприємство визнається дочірнім» [1].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 (МСБО 27) «Консолідована та окрема фінансова звітність» визначає, що ДП – суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство). МП – суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств (ст.4 МСБО 27) [3].

Враховуючи ці визначення, дочірнім може бути підприємство будь-якої організаційно-правової форми, контрольний пакет акцій або часток статутного капіталу якого належить іншому підприємству.

Внаслідок придбання контрольного пакета акцій (поглинання) одним господарюючим суб'єктом іншого останній (поглинутий) визнаватиметься дочірнім підприємством першого.

На сьогодні чинним законодавством України чітко не встановлена відповідальність головних підприємств щодо їх ДП.

Таким чином, можна зробити висновок, що дочірнє підприємство є повноцінним підприємством, може створюватися у формі товариства з обмеженою, додатковою відповідальністю або у формі акціонерного товариства, засновником якого є інше підприємство і від якого дочірнє підприємство є залежним.

Законодавець не забороняє створення ДП кількома підприємствами поряд з одним підприємством-засновником, на що звертається увага в науковій літературі.

Крім того, в літературі зустрічаються думки, щодо розуміння «дочірнього підприємства» як такого, що створюється лише однією юридичною особою. Однак жодної підстави для цього чинне законодавство України не містить. Тому вважаємо, що ДП може бути створене і де-

кількома особами, одна з яких впливає на його діяльність за допомогою корпоративних механізмів (наявність відповідного пакета акцій).

ДП можуть створюватися і як унітарні, і як корпоративні підприємства. Причому і ті, й інші можуть бути як власниками закріпленого за ними майна, так і функціонувати виключно на чужому майні, яке за ними може закріплюватися на праві господарського відання або на праві оперативного управління (ст. 55 ГК) [1].

Правове регулювання діяльності групи ДП здійснюється залежно від їх організаційно-правової форми, і здебільшого не виникає проблем, які були б зумовлені відсутністю чи невизначеністю їх статусу на законодавчому рівні. Таким чином, можливість створення та функціонування ДП на підставі загальних норм визначено Господарським кодексом України.

Також можливість створення ДП, власником якого виступає господарське товариство, передбачено і ст. 9 Закону України «Про господарські товариства» (затв. Верховною Радою України від 19.09.1991 № 1576-ХІІ) [2].

У цьому випадку ми маємо справу з унітарним підприємством, створеним в організаційно-правовій формі дочірнього підприємства. Характерною зовнішньою ознакою такого підприємства є наявність у його назві терміна «дочірнє». Найчастіше вони створюються на базі того чи іншого виробничого підрозділу МП. Саме такі ДП найпоширеніші при нормативній неврегульованості їх діяльності.

Український законодавець передбачив право підприємств створювати ДП, але не встановив ні порядок їх створення, ні особливості функціонування, ні умови припинення, ні розмір відповідальності таких підприємств. У науковій літературі ці питання досліджувалися, але зрозуміло, що одностайної думки щодо ознак та правового становища ДП серед науковців немає.

**Список використаних джерел:** 1. *Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. 2. *Класифікація організаційно-правових форм господарювання (ДК 002:2004)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/klasf/nac\\_kls/op\\_dk002\\_2016.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/klasf/nac_kls/op_dk002_2016.htm). 3. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 (МСБО 27) «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01.01.2012* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_045). 4. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.1999 № 163* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>. 5. *Про господарські товариства* [Електронний ресурс] : Закон України від 19.09.1991 № 1576-ХІІ. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>. 6. *Про затвердження національних стандартів, змін до нормативних документів України, національної зміни № 1, внесення змін до наказів Держстандарту України від 23 лютого 1995 р. № 58 та Держспоживстандарту України від 24 лютого 2003 р. № 32, від 28 листопада 2003 р. № 215, від 26 грудня 2003 р. № 261, продовження терміну дії республіканських стандартів та скасування нормативних документів* [Електронний ресурс] : Наказ Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 31 березня 2004 р. № 59. – Режим доступу : [http://leonorm.lviv.ua/p/NL\\_DOC/UA/200401/Nakaz59.htm](http://leonorm.lviv.ua/p/NL_DOC/UA/200401/Nakaz59.htm). 7. *Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

УДК 657.1.011.56

**Н. В. Антоненко**, старший викладач кафедри фінансів, обліку і аудиту

**В. С. Хоменко**, магістрант

Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

## **ІНФОРМАЦІЙНА БЕЗПЕКА ТЕХНОЛОГІЙ ХМАРНИХ ОБЧИСЛЕНЬ У ПРОГРАМІ ІС: ПІДПРИЄМСТВО. 8.3**

*Ключові слова:* хмарні технології в ІС, можливості ІС, переваги хмарних технологій ІС.

У сучасному світі надзвичайно швидко розвивається науково-технічний прогрес. Кожного дня з'являється щось нове: нові методики, нові технології, про які не знають не тільки пересічні користувачі програм, а й керівники підприємств. Проблеми автоматизації обліку допомагають вирішити нові технології обчислень у програмі ІС: Підприємство. 8.3 – хмарні технології [1]. Нові можливості програми цілеспрямовано полегшують працю бухгалтерів і

фінансистів, а також дозволяють поліпшити загальний економічний стан підприємств. Хмарна технологія в 1С – це останні досягнення ІТ-сфери, що гарантують захист даних компанії від втручання «третіх» осіб. Такий захист забезпечується віддаленим сервером.

Використання хмарних технологій досліджували вітчизняні та зарубіжні науковці, а саме: Ю. В. Триус, С. П. Борисова, З. С. Сейдаметова, Г. С. Сейдаметов, М. І. Сидорова, К. Г. Кречетніков, С. М. Сейтвелієва.

Мета нашого дослідження полягає у визначенні переваг та можливостей програми 1С: Підприємство. 8.3 при використанні хмарних технологій.

Хмарна технологія в 1С – це нові послуги, які полягають у тому, що фінансові дані підприємства зберігаються у віддаленому доступі на сервері іншої організації [2]. Для середнього та малого бізнесу, а також дочірніх холдингів та компаній це – найкращий варіант для автоматизації обліку, зберігання даних та управління ними через Інтернет, що дозволяє економити фінанси та час для їх обслуговування. За результатами досліджень аналітичної компанії Ipsos в Україні, 85 % компаній використовують хмарні технології для листування електронною поштою, зберігання файлів і документів он-лайн, миттєвого обміну повідомленнями [3]. Таким чином, хмарні технології дозволяють користувачеві працювати з будь-якої точки світу, де є доступ до мережі Інтернет та технічне обладнання: комп'ютер, смартфон, планшет чи ноутбук. Організація роботи програми 1С через віддалений сервер дає можливість заощаджувати на придбанні і модернізації устаткування. Хмарні технології 1С мають такі переваги:

- для користувачів сервіс доступний цілодобово з будь-якої точки світу після підключення до мережі Інтернет;

- користувачі програми 1С автоматично виконують оновлення і підтримку додатків у програмі;

- використання «хмарної» програми 1С не потребує від керівництва підприємства додаткових коштів на навчання персоналу – віддалений сервіс має ті ж функції, що і локальна «1С»;

- здійснюється технічна підтримка, що дозволяє звести до мінімуму капітальні витрати на придбання та обслуговування програми 1С;

- підтримується безпека даних завдяки створенню резервної копії бази даних на сервері.

При використанні хмарних технологій в 1С у керівників підприємства зменшуються витрати на програмне забезпечення та оплату праці працівникам, що здійснюють обслуговування бухгалтерських систем на підприємстві. Висококваліфіковані програмісти самостійно зв'язуються з керівництвом підприємства і виконують свою роботу, не відволікаючи від роботи бухгалтерів [4]. Але програміст не завжди може відповісти на питання працівників бухгалтерії, оскільки він, як правило, не знає всіх нюансів облікового процесу. У таких випадках на допомогу приходять лінія консультацій, яка допомагає бухгалтеру в будь-який момент часу – не чекаючи приходу фахівця – отримати відповідь на поставлене питання.

**Висновки.** У процесі використання програми 1С: Підприємство.8.3 облікові працівники підприємства здійснюють оформлення практично всіх первинних документів складського, торгового та виробничого обліку, що дозволяє бухгалтерії контролювати рух грошових коштів, розраховувати зарплату, а кадровому відділу підприємства – управляти через мережу Інтернет кадрами. У програмі 1С: Підприємство. 8.3 реєструються не тільки здійснені, а й планові господарські операції [5]. Всі перераховані вище переваги «хмарних» технологій підвищують конкурентоспроможність бізнесу, сприяють збільшенню прибутку за рахунок зростання швидкості обробки замовлень клієнтів і зменшення витраченого на складання документів часу. Це одне з незаперечних переваг таких проектів.

Таким чином, бухгалтерський облік з використанням хмарної технології – це новинка теперішнього часу, яка допомагає з найменшими затратами коштів і людських ресурсів створити ефективну основу для роботи бухгалтерії підприємства.

**Список використаних джерел:** 1. 1С: Предприятие 8 через Інтернет [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://1cfresh.com>. 2. Перспективи розвитку ринку хмарних обчислень в Україні: переваги та ризики : аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

[http://www.niss.gov.ua/articles/1191/#\\_ftn2](http://www.niss.gov.ua/articles/1191/#_ftn2). 3. Сиротинська А. П. Використання сучасних інформаційних технологій в обробці облікової інформації [Електронний ресурс] / А. П. Сиротинська. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/5465/1/89.pdf>. 4. Кадемія М. Ю. Можливості, що надають хмарні технології / М. Ю. Кадемія, В. М. Кобися // Хмарні технології в освіті : матеріали Всеукраїнського науково-методичного інтернет-семінару. – Кривий Ріг : Видавничий відділ КМІ, 2012. – С. 66–67. 5. Віннічук Ю. Бізнес ховається в хмарах [Електронний ресурс] / Ю. Віннічук // Економічна правда. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2012/08/6/331252>.

УДК 657.1.012

**А. Э. Крупская**, студент

Научный руководитель: **Ю. Н. Слапик**, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Брестский государственный технический университет, г. Брест, Республика Беларусь

### **ВЛИЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ РИСКОВ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРИНЦИПА НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

*Ключевые слова:* неопределённость, риск, бухгалтерский риск, принцип непрерывности деятельности.

Принцип непрерывности деятельности организации подразумевает, что компания в обозримом будущем не имеет потребности ликвидации или сокращения масштабов своей деятельности.

Одним из основных источников информации для принятия экономически обоснованных решений является бухгалтерская отчётность. Она имеет значительный уровень достоверности, но при этом ей свойственна и некоторая степень неопределённости, которая, с точки зрения бухгалтерского учёта, заключается в том, что действия инвесторов могут носить как позитивный, так и негативный для предприятия характер. Раньше инвесторов удовлетворяла возможность получать и анализировать сведения только о результатах прошедшего отчетного периода, но в настоящее время этого недостаточно, т. к. ценность бухгалтерской отчетности стала определять в большей степени ее прогнозная составляющая. Для этого необходима информация неучетного характера.

Одним из способов повышения полезности информации является оповещение о потенциально возможных рисках хозяйственной деятельности.

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].

Риски в бухгалтерском учёте предприятия могут быть обусловлены:

- 1) спецификой деятельности предприятия;
- 2) порядком государственного регулирования бухгалтерского учёта;
- 3) организацией бухгалтерского учёта на предприятии;
- 4) действиями инвесторов и кредиторов.

Причины, приводящие к возникновению неопределённости в бухгалтерском учёте, можно разделить на две группы:

1. Факторы внешней среды:

- нестабильность экономической и политической ситуации в странах ведения бизнеса;
- уровень государственного регулирования основных отраслей экономики;
- стабильность законодательства в стране, в том числе бухгалтерского и налогового;
- качество информации о финансовом состоянии партнеров по бизнесу, об объектах инвестиционной деятельности;
- негативные действия конкурентов;
- нестабильность спроса на продукцию (работы, услуги).

2. Факторы внутренней среды:

- слабые общеэкономические и бухгалтерские знания руководства;
- низкий профессиональный уровень работников бухгалтерии;
- утечка конфиденциальной бухгалтерской информации по вине служащих;
- нарушение принципов и правил бухгалтерских стандартов;
- финансовые просчёты при выборе способов учета, регламентированных бухгалтерскими стандартами [2].

Достижение экономической безопасности предприятия происходит за счет устранения внешних и внутренних угроз, обусловленных вышеназванными рисками. Такие риски должны быть отражены в бухгалтерском учете путем образования финансовых резервов.

В процессе бухгалтерского учета важная роль отводится профессиональному суждению, и, как следствие, одной из причин возникновения бухгалтерского риска могут являться случайные или намеренные ошибки работников. На сегодняшний день бухгалтер должен обладать навыками аналитической работы, вести компьютеризованный учёт, знать трудовое, гражданское и налоговое законодательство. Высокий уровень профессионализма работников и эффективная деятельность бухгалтерской службы на предприятии позволяет принимать во внимание риски, возникающие в самой бухгалтерской системе.

Таким образом, одним из вариантов управления бухгалтерскими рисками является формирование системы внутреннего контроля бухгалтерских рисков, которая должна содержать следующие компоненты:

- контрольная среда (система бухгалтерского учета);
- бухгалтерский риск (выявление и оценка последствий риска);
- контрольные процедуры (методы снижения риска);
- информация и коммуникации;
- мониторинг эффективности системы контроля.

В процессе управления бухгалтерскими рисками выделяют три этапа: предварительный анализ рисков, анализ рисков в процессе функционирования системы, а также выработки управляющего решения.

На этапе предварительного анализа происходит выявление бухгалтерских рисков, которые могут представлять угрозу экономической безопасности в обозримом будущем. Здесь же происходит разработка методов оценки величины риска и его возможных последствий. А также определяется риск-аппетит – риск, на который готова идти организация.

На втором этапе осуществляется мониторинг за величиной бухгалтерского риска и оценка последствий его проявления.

На этапе принятия управленческого решения определяется уровень риска: допустимый или критический. При допустимом уровне продолжают мониторинг, а при критическом – выбирают метод управления риском с целью уменьшения его последствий. После этого происходит оценка результатов управления. На их основании производится выработка корректирующего решения, с учётом которого вновь осуществляется мониторинг риска.

Данный процесс управления бухгалтерскими рисками помогает устранить внешние и внутренние угрозы экономической безопасности. А в связи с тем, что обеспечение экономической безопасности предприятия является необходимым условием его эффективной работы, это также обеспечивает и соблюдение принципа непрерывности деятельности предприятия.

**Список использованной литературы:** 1. Дегтярева О. И. Управление рисками в международном бизнесе / О. И. Дегтярева. – М. : ФЛИНТА, 2014. – 390 с. 2. Шевелев А. И. Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А. И. Шевелев, Е. В. Шевелева. – М. : КНОРУС, 2009. – 204 с.

**В. О. Кузьменко**, студент

**А. О. Лукьянов**, студент

Науковий керівник: **В. В. Ясишена**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського національного економічного університету, м. Вінниця, Україна

## **ШЛЯХИ ТА МЕТОДИ ЗНИЖЕННЯ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

*Ключові слова:* собівартість, виробничі витрати, оптимізація.

Витрати є важливою складовою виробництва, оскільки вони безпосередньо пов'язані з виробництвом тих чи інших економічних благ. Саме завдяки оптимізації витрат можна досягти максимальної прибутковості, не піднімаючи ціни на продукт, що на сьогодні є найважливішим завданням для будь-якого виробничого підприємства.

Оптимізація витрат на виробництво допоможе підприємству поставити більш гнучку ціну на товар, що забезпечить йому конкурентоспроможність на ринку і в майбутньому самому встановлювати правила в межах певного ринку.

Метою цього дослідження є викладення певних рекомендацій для підприємств малої і середньої ланки, метою яких є оптимізація витрат на виробництво і собівартість продукції з метою збільшення прибутку і закріплення товару на ринку без значних фінансових втрат з боку підприємства.

Сучасні методи оптимізації витрат мають бути гнучкими, простими у використанні, надавати в оперативному порядку необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень [1]. Саме оперативна інформація і своєчасно прийняті управлінські рішення допоможуть підвищити дохідність підприємства. Постійний аналіз ринку сировини і ринку продажу, а також аналіз фінансового стану підприємств-конкурентів допоможуть досягти поставлених цілей.

До заходів оптимізації витрат і виробництва з урахуванням [1] належать:

1. Підвищення технологічного оснащення виробництва, впровадження новітніх технологій. Безумовно, це потребує додаткових витрат на початку, але в довгостроковій перспективі це принесе прибуток, також новітнє обладнання безпосередньо вплине на якість виробленої продукції, що у свою чергу підніме конкурентну спроможність товару на ринку.

2. Автоматизація виробництва. Цей захід не тільки підвищить продуктивність і якість, зважаючи на людський фактор, а й частково зменшить витрати на заробітну плату.

3. Впровадження безвідходного виробництва. Такий крок не тільки розширить діапазон діяльності підприємства, а й зменшить витрати на виготовлення продукції з відходів основного виробництва.

4. Розширення асортименту продукції завдяки диверсифікації виробництва.

5. Також завдяки диверсифікації самого підприємства можна зменшити транспортні витрати, витрати на збут, на рекламу, на сировину через здійснення цих дій самим підприємством, а не заручатись послугами спеціалізованих фірм.

6. Пошук постачальників з найбільш дешевою сировиною без втрати якості.

7. Вивчення причин браку та здійснення заходів щодо їх ліквідації.

8. Зменшення адміністративних витрат.

9. Припинення роботи та ліквідація малоприбуткових або збиткових галузей та переміщення активів у більш перспективні галузі.

10. Встановити фіксований максимум заробітної плати, який не буде перевищуватись у разі зростання рівня виробництва.

Значне зниження витрат виробництва досягається в результаті застосування прогресивних методів організації праці. Прикладом цього є розроблена в Японії система організації виробництва «just-in-time» («точно-в-строк»), яка набула широкого застосування в усьому світі. Система знижує витрати виробництва за рахунок своєчасного постачання ресурсів. Сутність її полягає в тому, що матеріальні ресурси постачаються споживачем у визначене місце, у потрібний час і в необхідній кількості [3]. Цей метод має як переваги, так і недоліки.

Основними перевагами є: мінімізація збоїв на підприємстві, зменшення затрат на зберігання продукції, більш висока продуктивність та зменшення ймовірності надвиробництва. Основним недоліком є збільшення затрат на перевезення та ризик збою виробництва з вини постачальника. Ця проблема нівелюється, якщо підприємство самостійно виробляє і постачає сировину та матеріали для основного виробництва або займається перевезенням сировини від постачальника самостійно, обходячи ланку фірм, які надають послуги з перевезення, що є суттєвою економією коштів і в подальшому впливає на собівартість продукції.

Такий метод оптимізації витрат, як бюджетування дозволяє передбачити виникнення витрат завдяки складанню оперативних (місячних, квартальних, річних) бюджетів, пов'язуючи їх зі стратегічними цілями підприємства.

Одним із найбільш ефективних методів виявлення резервів зниження собівартості продукції є функціонально-вартісний аналіз (ФВА). Функціонально-вартісний аналіз – комплексний системний аналіз діяльності підприємства, його складових (технічних і технологічних, маркетингових, фінансових, збутових підрозділів, управлінських функцій), а також оцінювання ефективності використання витрат на реалізацію кожної з цих функцій з метою виявлення неефективних, нераціональних витрат, існуючих внутрішніх резервів і розробки програм підвищення ефективності діяльності та збільшення прибутковості підприємства [3].

Однією з новітніх методів скорочення витрат виробництва є метод «ощадливого виробництва». Сутність його полягає в тому, що клієнт самостійно оцінює витрати на виробництво і згодом сам приймає рішення, спроможний він оплатити замовлення чи ні. Цей метод широко застосовується у сфері будівництва у зв'язку з великим економічним ризиком та високою тривалістю робіт. У виробництві цей метод доцільний у випадку цільового продажу, тобто не самостійного висування на ринок, а виготовлення товарів на замовлення.

Метод зниження витрат на амортизацію. Сутність методу полягає у збільшенні інтенсивності використання обладнання та підвищенні коефіцієнта змінності. Підвищення коефіцієнта змінності сприяє зростанню обсягів виробництва продукції і більш ефективному використанню основних фондів. Неефективне використання такого обладнання не дозволить йому протягом терміну служби перенести вартість на продукцію, що викличе значну недоамортизацію, яка вплине на економічні показники підприємства [2].

**Висновки.** Витрати як об'єкт управління особливі за своєю різноманітністю, вони піддаються впливу різних факторів як зовнішніх (економічна ситуація у країні і світі), так і внутрішніх (зміна постачальників, ситуація на ринку), що унеможлиблює точне оцінювання динаміки витрат. Важливим фактором оптимізації цього критерію є інформація. Точна, своєчасна інформація, а також здатність до аналізу економічної ситуації на ринку, країні й у світі допоможе зробити довгостроковий прогноз, це не гарантує відсутність ризику, але зменшує кількість непередбачуваних витрат. Будь-яка підприємницька діяльність – це ризик, тому в першу чергу слід контролювати те, що залежить від керівництва, а саме внутрішні процеси на підприємстві, такі як контроль над зменшенням собівартості, адміністративних і транспортних витрат та інших виробничих процесів.

**Список використаних джерел:** 1. Зелінська Т. С. Шляхи оптимізації витрат на підприємстві [Електронний ресурс] / Т. С. Зелінська, О. М. Лизунова. – Режим доступу : [kii.donntu.edu.ua/kaf/kaf\\_eip/web/images/Sbornik-2015.doc](http://kii.donntu.edu.ua/kaf/kaf_eip/web/images/Sbornik-2015.doc). 2. Коефіцієнт змінності роботи обладнання [Електронний ресурс] // Світ енциклопедій. – Режим доступу : <http://www.gx3000.ru/ekonomichna-statistika/koeficient-zminnosti-roboti-obladnannja.html>. 3. Цимбалюк Л. Г. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару / Л. Г. Цимбалюк, Н. П. Скригун / Вісник Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 3 (15). – С. 88–95. 4. Яровенко Т. С. Шляхи та методи оптимізації витрат підприємства у ринкових умовах [Електронний ресурс] / Т. С. Яровенко, А. О. Довга, В. Е. Остряніна. – Режим доступу : <http://vestnikdnu.com.ua/archive/201372/yarovenko-dovga.html>.

## СЕКЦІЯ 6

### Оподаткування діяльності підприємств: проблеми та перспективи розвитку

УДК 657:631

**О. А. Сарапіна**, д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту

**Ю. Ю. Чепуркова**, студент

Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна

#### ДОСЛІДЖЕННЯ НАСЛІДКІВ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ ДЛЯ СІЛЬГОСПВИРОБНИКІВ – ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ЧЕТВЕРТОЇ ГРУПИ

*Ключові слова:* оподаткування, податкова реформа, сільськогосподарські товаровиробники, єдиний податок.

Зміни, внесені до Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ) Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», практично не залишили сліду від фіксованого сільськогосподарського податку (далі – ФСП). Оновлений ПКУ вже не містить ні визначення цього поняття, ні окремої гл. 2 розд. XIV, якою був регламентований порядок його справляння. З 01.01.2015 р. на зміну ФСП прийшов єдиний податок четвертої групи, який здебільшого є перейменованим ФСП. Про це свідчить сільськогосподарська галузева спрямованість, критерій так званої частки сільськогосподарського виробництва, об'єкт і база оподаткування і багато інших визначальних і обмежувальних умов.

Проаналізуємо схожі риси та відмінності цих податків та з'ясуємо, чи полегшила так звана «податкова реформа» життя вітчизняному сільськогосподарському виробнику.

Як і раніше, встановлено, що платниками єдиного податку четвертої групи можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % (пп. 4 п. 291.4 ст. 291 ПКУ). Так само, як і раніше, об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та / або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, в тому числі на умовах оренди.

Суттєві зміни торкнулися визначення бази оподаткування. Першою відмінністю є те, що для ФСП базою оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників була нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, проведена за станом на 1 липня 1995 року. Для єдиного податку четвертої групи базою оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників також є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, але вже з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року (п. 292<sup>1</sup>.2 ст. 292<sup>1</sup> ПКУ).

Другою відмінністю є те, що відтепер у ПКУ (абз. другий п. 292<sup>1</sup>.1 ст. 292<sup>1</sup> ПКУ) чітко і однозначно прописано: права власності / користування земельними ділянками повинні бути оформлені й зареєстровані відповідно до законодавства. В першу чергу, до земельного законодавства (ст. 125–126 Земельного кодексу України від 25.10.2001 р. № 2768-III) і законодавства про реєстрацію речових прав на нерухомість. Наслідки невиконання цієї умови безпосередньо відібраються на порядку визначення частки сільськогосподарського товаровиробництва, а відповідно, і на самій можливості застосування єдиного податку четвертої групи. Тепер у податківців з'явилися всі підстави для обліку тільки зареєстрованих договорів оренди. Про це йшлося ще до узаконення зазначених змін, зокрема, у листі ДПСУ від 04.03.2013 р. № 3339/6/15-33-15 та листі ДФСУ від 19.08.2014 р. №1574/5/99-99-10-02-02-16/2530.

Щодо ставок єдиного податку четвертої групи, тут збережена градація ставок податку з одного гектара сільгоспугідь і / або земель водного фонду залежно від категорії (типу) земель і їх розташування. Водночас розміри ставок (у відсотках від бази оподаткування) суттєво збільшені (п. 293.9 ПКУ).

Тепер, коли ми з'ясували суть основних змін відносно податку, пропонуємо оцінити їх кількісний вплив на розмір податку на прикладі ріллі як основного виду сільгоспугідь.

Для оцінки збільшення нормативної грошової оцінки гектара сільськогосподарських угідь внаслідок введення механізму її індексації скористаємося листом Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 11.01.2016 р. №6-28-0.22-201/2-16: «Коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель. Коефіцієнти індексації нормативної грошової оцінки земель становлять: 1996 рік – 1,703, 1997 рік – 1,059, 1998 рік – 1,006, 1999 рік – 1,127, 2000 рік – 1,182, 2001 рік – 1,02, 2005 рік – 1,035, 2007 рік – 1,028, 2008 рік – 1,152, 2009 рік – 1,059, 2010 рік – 1,0, 2011 рік – 1,0, 2012 рік – 1,0, 2013 рік – 1,0, 2014 рік – 1,249, 2015 рік – 1,433. Нормативна грошова оцінка земель за 2002, 2003, 2004 та 2006 роки не індексувалася».

Однак, як відомо, у 2016 році база оподаткування єдиним податком для платників четвертої групи (сільськогосподарських товаровиробників) визначається з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня 2015 року відповідно до п. 292<sup>1</sup>.2 ПКУ, тобто індексація нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь не проводиться (п. 5 підрозділ 8 розд. XX ПКУ).

Розрахуємо кумулятивний коефіцієнт індексації станом на момент публікації:

$1,703 \cdot 1,059 \cdot 1,006 \cdot 1,127 \cdot 1,182 \cdot 1,02 \cdot 1,035 \cdot 1,028 \cdot 1,152 \cdot 1,059 \cdot 1 \cdot 1 \cdot 1 \cdot 1,249 = 3,997$ .

Далі дослідимо вплив збільшення розмірів ставок єдиного податку четвертої групи відносно ФСП. Для ріллі, сіножатей і пасовищ для ФСП ставка податку становила 0,15 % від бази оподаткування, для єдиного податку четвертої групи у 2016 році – 0,81 %, тобто ставка збільшена в 5,4 рази. Таким чином, через вплив цих двох факторів розмір податку збільшився в  $3,997 \cdot 5,4 = 21,584$  рази.

Крім того, окремі експерти, як наприклад, редакція журналу «Податки та бухгалтерський облік», вважають, що платникам єдиного податку четвертої групи доведеться застосовувати також і коефіцієнт 1,756, передбачений абз. другим п. 5 і п. 191 Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженої постановою КМУ від 23.03.95 р. № 213. Тоді збільшення розміру податку становитиме  $3,997 * 5,4 * 1,756 = 37,9$  разів.

З урахуванням всіх зроблених висновків, можна підсумувати, що податковий тягар, який несе вітчизняний хлібороб у 2016 році, будучи платником єдиного податку четвертої групи, збільшився в десятки разів відносно ФСН, який діяв ще у 2014 році. Якщо додати посилення вимог до умов перебування на єдиному податку, можна зробити висновок про цілком безглузду політику держави відносно свого сільгоспвиробника, спрямовану фактично на його знищення.

**Список використаних джерел:** 1. Бобро А. Сільгосп-СП – в 21 раз більше ФСП! / А. Бобро // Податки та бухгалтерський облік. – 2015. – № 6. – С. 24–26. 2. Конституційне подання до Конституційного Суду України про офіційне тлумачення пункту 209.2 статті 209 Податкового кодексу України : Лист ДФСУ від 19.08.2014 р. № 1574/5/99-99-10-02-02-16/2530. 3. Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.95 р. № 213. 4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. 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. 5. Про індексацію нормативної грошової оцінки земель : Лист Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру від 11.01.2016 р. № 6-28-0.22-201/2-16. 6. Щодо застосування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість : Лист ДПСУ від 04.03.2013 р. № 3339/6/15-33-15.

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

**К. Г. Перекута**, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

*Ключові слова:* аграрний сектор, єдиний податок, податок на додану вартість, пільговий режим.

Аграрний сектор України з його базовою складовою, сільським господарством є системоутворюючим у національній економіці, формує засади збереження суверенності держави – продовольчу та у визначених межах економічну, екологічну та енергетичну безпеку, забезпечує розвиток технологічно пов'язаних галузей національної економіки та формує соціально-економічні основи розвитку сільських територій [1].

Крім стабільного забезпечення населення країни якісним, безпечним, доступним продовольством, аграрний сектор України безперечно спроможний на вагомий внесок у вирішення світової проблеми голоду.

Український аграрний сектор з потенціалом виробництва, що значно перевищує потреби внутрішнього ринку, є ланкою, що, з одного боку, може стати локомотивом розвитку національної економіки та її ефективної інтеграції у світовий економічний простір, а з іншого – сприяти зростанню доходів, задіяного в аграрній економіці сільського населення, а також дати мультиплікативний ефект у розвитку інших галузей національної економіки.

Так, завдяки черговій податковій реформі в Україні з 1 січня 2015 р. скасовано фіксований сільськогосподарський податок, а замість нього введений єдиний податок (ЄП) для платників четвертої групи. Проте значних змін для платників не відбулося, було проведено формальне включення фіксованого сільськогосподарського податку до складу єдиного податку. Самі правила оподаткування сільськогосподарських товаровиробників майже не змінилися.

Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у власності платника ЄП або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди. Права власності або користування земельними ділянками повинні бути оформлені та належним чином зареєстровані (тобто з дотриманням вимог Закону від 01.07.2004р. № 1952-IV «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»).

Базою оподаткування єдиним податком є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь, для земель водного фонду нормативна грошова оцінка ріллі в АР Крим або в області, з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового року (п. 292<sup>1</sup>.2 ПКУ). Визначається нормативна грошова оцінка центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. Зокрема, нормативна грошова оцінка земельних ділянок у межах населених пунктів затверджується відповідною сільською, селищною, міською радою. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок, розташованих за межами населених пунктів, затверджується районними радами (ст. 23 Закону України від 11.12.2003р № 1378-IV «Про оцінку земель»).

Ставки ЄП четвертої групи встановлено у відсотках від нормативної грошової оцінки землі, як це і було за часів справляння фіксованого сільськогосподарського податку. Розмір ставок залежить від категорії (типу) земель та їх розташування. Відсоткові ставки ЄП четвертої групи встановлено пп. 293.9.1–93.9.6 ПКУ. Єдине, що кардинально змінилося порівняно з фіксованим сільськогосподарським податком, – це потрійне збільшення ставок податку [2].

Для платників єдиного податку четвертої групи збільшено ставки податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду:

- із 0,45 до 0,81 % від бази оподаткування для ріллі, сіножатей і пасовищ;
- із 0,27 до 0,49 % для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях;
- із 0,27 до 0,49 % для багаторічних насаджень;

- із 0,09 до 0,16 % для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях;
- із 1,35 до 2,43 % для земель водного фонду;
- із 3 до 5,4 % для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди.

Підпунктом 295.9.2 ПКУ встановлено, що ЄП четвертої групи сплачується щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу, у таких розмірах від річної суми ЄП: у I кварталі — 10 %; у II кварталі — 10 %; у III кварталі — 50 %; у IV кварталі — 30 %. Раніше фіксований сільськогосподарський податок сплачувався щомісячно. Як і раніше, податок сплачується на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки (пп. 295.9.8 ПКУ).

Позитивним моментом для українських аграріїв було те, що до 2016 року вони мали значні податкові пільги та привілеї, сюди можна віднести: вигоду від фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), пільг зі сплати ПДВ з продажу сільгосппродукції та повернення ПДВ переробними підприємствами виробникам молока та м'яса. Та вже з 2017 року планується скасування всіх податкових пільг для сільгоспвиробників та переведення українських аграріїв на загальну систему оподаткування, що є запорукою подальшої співпраці України з Міжнародним валютним фондом, як заявив у кулуарах 12-ї інвестиційної конференції компанії Dragon Capital постійний представник МВФ в Україні Жером Ваше [3].

З 1 січня 2016 року набрали чинності зміни до Податкового кодексу України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, які, зокрема, стосуються спеціального режиму ПДВ сільськогосподарських підприємств.

Протягом року в Україні точилися дебати стосовно доцільності існування цього режиму, та все ж 24 грудня 2015 року народні депутати проголосували за те, щоб спеціальний режим оподаткування ПДВ для сільськогосподарських підприємств тимчасово продовжував діяти до 1 січня 2017 року з деякими видозмінами.

Так, у попередніх роках сільськогосподарські підприємства, які застосовували спеціальний режим, не сплачували ПДВ до бюджету, а перераховували 100 % суми податку на свої спеціальні рахунки. Такі кошти платник міг використовувати для відшкодування суми ПДВ, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку — для інших виробничих цілей.

Відповідно до прийнятих змін, платник залишатиме собі не всю суму ПДВ, а лише певну суму, яку використовуватиме виключно у виробництві сільськогосподарських товарів/послуг; решту суми ПДВ — перераховуватиме до бюджету. Відсоткове співвідношення суми ПДВ, яке залишатиметься у розпорядженні платника, залежить від виду здійснюваної сільськогосподарської діяльності, а саме:

а) за операціями із сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва):

- до державного бюджету перераховуватиметься — 50 % суми ПДВ;
- на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств перераховуватиметься — 50 % суми ПДВ;

б) за операціями із зерновими (товарні позиції 1001–1008 згідно з УКТ ЗЕД) і технічними (товарні позиції 1205 і 1206 00 згідно з УКТ ЗЕД) культурами:

- до державного бюджету — 85 %;
- на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств — 15 %;

в) за операціями з продукцією тваринництва (товарні позиції 0102 і 0401 згідно з УКТ ЗЕД):

- до державного бюджету — 20 %;
- на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств — 80 % [4].

Отже, прийняті зміни, як бачимо, стали таким собі компромісом: пільговий режим не скасували, проте й не наблизили до стандартів європейського законодавства, а непостійність нашого податкового законодавства, його залежність від тих чи інших політичних (комерцій-

них) інтересів унеможлиблює будь-які прогнози щодо того, у якому вигляді застосовуватиметься цей режим у наступному 2017 році.

Україна має значний потенціал для розвитку сільського господарства, та, на жаль, влада не приділяла особливої уваги розвитку і підтримки цієї галузі. Недосконало розроблена податкова система для аграрних підприємств є причиною їх занепаду та банкрутства.

Скасування спецрежиму ПДВ із 2017 року погіршить становище тваринників, кількість поголів'я в сегменті приватних господарств буде сильно зменшуватись.

Українські сільгоспвиробники потребують значної фінансової підтримки від держави, і уряду. Прем'єр-міністр України Володимир Гройсман під час виступу у Верховній Раді заявив, що пряма підтримка аграріїв у Державному бюджеті України на 2017 рік становитиме 10 млрд грн, що в два рази більше, ніж пропонувалося в затвердженому Кабінетом Міністрів України проекті Держбюджету на 2017 рік.

**Список використаних джерел:** 1. *Стратегія розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/node/7644>. 2. *Спрощена система оподаткування для сільгоспвиробників* [Електронний ресурс] // Агробізнес сьогодні. – Режим доступу : <http://agro-business.com.ua/pytannia-bukhgalteriii/2678-sproschena-systema-opodatkuвання-dlia-silgospvugrobnykiv.html>. 3. *Як сплачуватиметься ПДВ у 2017 році: пропозиції Мінфіну* [Електронний ресурс] // Taxlink. – Режим доступу : <http://taxlink.ua/ua/news/jak-splachuvatimetsja-pdv-u-2017-roci-propozicii-minfinu.htm>. 4. *Податкові новації – 2016* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/news/id/2045>.

УДК 657

**В. В. Гливенко**, канд. екон. наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування і аудиту

**Г. С. Пугач**, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* податки, адміністрування податку, система адміністрування.

Податки є об'єктивно необхідним елементом фінансового господарства будь-якої сучасної держави. За рахунок податків формується переважна більшість доходів бюджетів різних рівнів, що дозволяє акумулювати централізовані фінансові ресурси задля фінансування створення суспільних благ належної якості та кількості. Але платники податків, прагнучи максимізувати фінансову результативність своєї діяльності, цілком природно намагаються мінімувати податкові зобов'язання (законними або незаконними методами). У таких умовах держава змушена вживати необхідних заходів для підтримки функціонування системи податкового адміністрування, основним завданням якої є забезпечення повноти та своєчасності податкових надходжень відповідно до вимог чинного податкового законодавства.

Дослідження питання адміністрування податків і зборів в Україні є важливою проблемою для проведення ефективної економічної політики, яка дасть змогу закласти фундамент для інтеграції України в європейський простір та забезпечення умов фінансової стабільності та платоспроможності суб'єктів господарювання загалом. Забезпечення сприятливого податкового клімату на належному рівні є надзвичайно актуальним питанням у сучасних умовах для України, оскільки створення стабільної податкової системи можливе лише за умови функціонування ефективного адміністрування податків та зборів, яке вплине на основне джерело доходів держави та управління ринковою економікою. Фіскальна та стимулююча ефективність податків значною мірою залежить від рішень та діяльності органів контролюючих органів з питань оподаткування, на які покладено завдання забезпечення доходів бюджету.

Теоретико-методологічні та науково-практичні засади податкового адміністрування, як частини науки про оподаткування, розроблено провідними зарубіжними вченими, серед яких: М. Аллінхем, С. Брю, А. Вагнер, Е. Енгель, А. Лаффер, Е. Ліндаль, П. Лоранж, К. Макконел, Ф. Нітті, А. Сандмо, А. Сміт, Ж. Сисмонді, В. Парето, П. Прудон, С. Холл та ін. Процеси управління податковою системою, зокрема у частині організації податкового ад-

міністрування, перебувають у полі зору провідних українських науковців. Помітний внесок у дослідження цієї проблеми зробили: В. Мельник, В. Андрущенко, А. Крисоватий, В. Луніна, В. Опарін, В. Федосов, Е. Проскура. Однак дискусійність багатьох теоретичних положень щодо системи адміністрування податків, підвищення її результативності та ефективності вимагає подальшого вирішення цієї проблеми.

Адмініструванню податків і зборів присвячений розділ II Податкового кодексу України (ПКУ), який визначає порядок адміністрування податків і зборів, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового й іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладене на контролюючі органи. Згідно з законопроектом Міністерства фінансів України щодо внесення змін до Податкового кодексу України на 2017 рік, передбачається спрощення адміністрування податків, що теж викликає немало дискусій серед науковців [1].

Відомо, що адміністрування податків і зборів є однією з найважливіших ознак держави та необхідною умовою її існування. Адміністрування (від англ. «administration») означає управління, організація, виконання, здійснення, нагляд (контроль); у широкому розумінні це – організаційно-розпорядча діяльність керівників і органів управління, що здійснюється через накази і розпорядження [2].

Вітчизняні науковці у зміст адміністрування податків закладають:

- управлінську діяльність і властиві їй усі етапи управління (проте таке трактування сутності адміністрування потребує уточнення, які саме дії включає в себе адміністрування в розрізі функцій управління);
- правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків;
- принципи ефективного управління податковою системою за існуючих соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин.

Таким чином, узагальнивши наявні підходи до визначення сутності адміністрування податків, вважаємо, що податкове адміністрування податків являє собою комплекс правових, економічних і фінансових заходів держави для формування системи оподаткування, забезпечення своєчасної і повної сплати податків і зборів з метою задоволення фінансових потреб суспільства в цілому, а також розвитку економіки країни завдяки перерозподілу фінансових ресурсів.

Отже, під адмініструванням податків слід розуміти сукупність форм і методів, які забезпечують заплановані надходження до бюджетів різних рівнів при мінімальних витратах на їх збирання. Система адміністрування податків – це сукупність окремих елементів адміністрування, які пов'язані між собою, регламентуються правовим забезпеченням та функціонують за допомогою відповідного апарату управління.

Структура системи адміністрування податків досить складна. До неї належать різні елементи, що відповідають різноманітності податкових відносин. Структуру системи адміністрування податків відображають взаємопов'язані елементи (рис.): інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, організація діяльності контролюючих органів, здійснення



Рис. Елементи системи податкового адміністрування

контролю контролюючими органами. Кожний елемент системи адміністрування є складовою єдиного цілого. Разом з тим вони функціонують відносно самостійно. Ця обставина зумовлює необхідність постійного узгодження складових системи адміністрування.

Сьогодні актуальною є тема прийняття законопроекту Міністерства фінансів України щодо внесення змін до Податкового кодексу України, який має набрати чинності з 01.01.2017 року.

Пропонується внести певні зміни до ПКУ у частині адміністрування податків, якими передбачається:

- переведення всієї методології на МФУ (порядки адміністрування податків, бюджетного відшкодування ПДВ, процедури технічного супроводження баз даних, порядок обліку платників податків);

- адміністрування всіх баз даних МФУ;

- нова структура Державної фіскальної служби: перевірна робота на обласному рівні, районні фіскальні служби виконують виключно сервісні функції;

- план-графік документальних планових перевірок оприлюднюється на сайті ДФС та публікується в офіційному виданні ДФС;

- рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу понад бюджетний рік приймається МФУ;

- запровадження повноцінного електронного кабінету платника податків (доступ до всієї податкової інформації про платника, проведення звірки розрахунків з бюджетом, заповнення та подання податкової звітності, управління надміру сплаченими коштами, реєстрація податкових та акцизних накладних, інформування про перевірки та надання актів або довідок перевірок, листування з контролюючим органом);

- надання права на письмові та електронні податкові консультації виключно органу, що формує податкову політику; контролюючі органи матимуть право надавати лише усні консультації;

- скасування необхідності надавати документальне підтвердження разом з наданням інформації на запит ДФС у ході зустрічної звірки;

- звільнення великих платників податків від обов'язку надавати в електронному вигляді копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, якщо такі документи створюються ним в електронній формі;

- запровадження листування контролюючих органів із платниками податків, які подають звітність в електронній формі, виключно засобами електронного зв'язку;

- визначення переліку підстав для проведення фактичної перевірки у разі вчинення порушення в минулому протягом 1 року;

- встановлення 30-денного строку, протягом якого може бути проведена камеральна перевірка (на сьогодні такий строк встановлений лише по податку на додану вартість);

- скасування права посадової (службової) особи контролюючого органу, яка проводить перевірку, отримувати від платника податків копії документів, що належать до предмета перевірки;

- уточнення порядку обрахунку строків для надання заперечення на акт (довідку) про результати перевірки та копій документів до нього – з наступного дня, за днем отримання акту (довідки);

- збільшення контролюючим органам строку надсилання повідомлення про місце і час проведення розгляду заперечення до акту перевірки з 2 до 4 робочих днів до дня їх розгляду;

- ліквідація податкової міліції та створення нового органу – Фінансової поліції, діяльність якого регламентуватиметься окремим законом.

Отже, прийняття законопроекту Міністерства фінансів України щодо внесення змін до Податкового кодексу України має за мету покращити інвестиційний клімат в Україні, зокрема за рахунок спрощення адміністрування податків. Також законопроект сприятиме скороченню витрат коштів та часу для бізнесу та зменшить можливість маніпуляцій з боку Державної фіскальної служби і тиск на бізнес. Враховуючи, що питання адміністрування податків

залишається дискусійним, вони потребують більш детального вивчення і будуть об'єктом подальших досліджень.

**Список використаних джерел:** 1. *Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України»* від 15.09.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://news.dtkk.ua/taxation/common/40487>. 2. *Калінеску Т. В.* Адміністрування податків : навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 290 с. 3. *Порівняльна таблиця до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://news.dtkk.ua/taxation/common/40487>.

УДК 657

**О. О. Гончаренко**, канд. екон. наук, доцент, докторант  
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Київ, Україна

### **РЕЄСТРАТОРИ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ В КРЕДИТНИХ СПІЛКАХ: ЕКОНОМІЧНА ДОЦІЛЬНІСТЬ ТА ІНФОРМАЦІЙНА ЯКІСТЬ**

*Ключові слова:* кредитна спілка, реєстратори розрахункових операцій, економічна доцільність.

Протягом останніх двох років діяльність законотворчих та регулюючих органів дуже змінила умови і перспективи існування кредитних спілок в Україні. По-перше, в 2015 році внесено зміни до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», якими передбачено обов'язковість застосування кредитними спілками з 1 липня 2015 року реєстраторів розрахункових операцій (РРО) у процесі надання фінансових послуг [1]. По-друге, 17 липня 2015 року було внесено зміни до Податкового кодексу України, якими, крім іншого, було передбачено нову умову відповідності кредитної спілки статусу «неприбутковості», а саме: установчі документи мають містити заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб [2]. І, водночас, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг), розробила і затвердила Стратегію реформування державного регулювання ринків небанківських фінансових послуг на 2015–2020 роки, метою якої є забезпечення сприятливих умов їх подальшого розвитку, підвищення інвестиційної привабливості та відновлення довіри споживачів небанківських фінансових послуг [3], і навіть розробила План поетапної трансформації ринку кредитної кооперації (реалізація до 2019 року), яким передбачено здійснення відповідних заходів: структурна перебудова ринку кредитної кооперації, посилення фінансової стійкості та платоспроможності, удосконалення системи управління кредитної спілки, запровадження системи фінансового оздоровлення кредитних спілок та системи гарантування внесків (вкладів) членів кредитних спілок, запровадження дієвих механізмів виведення неплатоспроможних кредитних спілок з ринку фінансових послуг [4]. Однак такі «високі» прагнення Нацкомфінпослуг чомусь не підкріплюються ні діями, ні результатами. Так, кількість кредитних спілок із січня 2015 року до червня 2016 року зменшилась на 13 одиниць (з 589 до 576), величина загальних активів – на 195,6 млн. грн. (з 2338,7 млн. грн. до 2064,0 млн. грн.) [5]. Не деталізуючи усі негативні наслідки і дії державних органів щодо кредитної кооперації, зупинимось тільки на питанні застосування кредитними спілками реєстраторів розрахункових операцій, а точніше, можливості уникнення їх застосування, та визначимо ризики погіршення якості звітної інформації.

Численні консультації органів Державної фіскальної служби України (ДФС) підтверджували законодавчу обґрунтованість застосування кредитними спілками РРО, хоча здоровий глузд і логіка в цьому відсутні. По-перше, існують вимоги Нацкомфінпослуг щодо обов'язковості наявності та використання кредитними спілками комплексної інформаційної системи фінансових послуг, що здійснює зберігання, передачу й оброблення даних, що стосуються надання фінансових послуг, до складу якої входять технічне та програмне забезпечення для надання кредитними спілками фінансових послуг (або послуги) [6], що вже забезпечує контроль розрахункових операцій. По-друге, банки звільнені від використання РРО у своїй діяльності, хоча

надають аналогічні фінансові послуги, тобто спостерігається дискримінація небанківських фінансових установ і порушення законодавчих вимог щодо недопущення обмеження конкуренції на ринках фінансових послуг [7]. Крім того, застосування кредитними спілками РРО призводить до зростання вартості фінансових послуг, обумовлених додатковими витратами на обладнання, навчання і, на жаль, на сплату штрафних санкцій.

Хоча запровадження таких «несправедливих» норми до кредитних спілок спонукає до пошуку альтернативних варіантів здійснення (або документального оформлення) розрахункових операцій. Найпростіший і рекомендований як альтернатива ДФС – розрахунки винятково через банківські установи. Проте такий спосіб, здебільшого, є неприйнятний, оскільки, по-перше, не в усіх місцевостях є банківські установи, по-друге, розрахунки через банки спричинюють додаткові витрати і, по-третє, кредитні спілки і банки все-таки є конкуруючими установами. Існує практика кредитування фінансовими компаніями (іншими кредитними установами) через використання онлайн-режиму, однак економічна доцільність її використання кредитними спілками є сумнівною. Ще одним варіантом уникнення застосування РРО, який існує у практичній діяльності кредитних спілок, є підміна «розрахункової» операції сукупністю «не розрахункових» операцій. Так, наприклад, погашення кредиту членом кредитної спілки розбивається на дві операції: внесення коштів як добровільного додаткового пайового внеску, а потім зарахування його в погашення заборгованості за кредитом (позикою і процентами). Однак потрібно враховувати, що спрямування добровільних додаткових пайових внесків на погашення кредиту та процентів за його користування здійснюється за письмовою заявою члена кредитної спілки за умови дотримання кредитною спілкою нормативу достатності капіталу після прийняття загальними зборами або спостережною радою кредитної спілки відповідного рішення [8]. Тобто зростає обсяг документів та роботи з їх оформлення, а також відбувається штучне викривлення інформації щодо обсягів змін капіталу (звіт про власний капітал) та грошових потоків за видами діяльності (звіт про рух грошових коштів). Крім того, зростає ризик нерозуміння здійснюваних дій з боку користувачів фінансових послуг, що може призвести до визнання недійсності договорів.

Отже, складні ситуації господарського життя спонукають кредитні спілки самостійно вишукувати варіанти для виживання, але завжди залишається надія на порозуміння, допомогу і здоровий глузд з боку держави.

**Список використаних джерел:** 1. *Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг* [Електронний ресурс] : Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр>. 2. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій* [Електронний ресурс] : Закон України від 17.07.2015 № 652-VIII. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/652-19>. 3. *Стратегія реформування державного регулювання ринків небанківських фінансових послуг на 2015-2020 роки* [Електронний ресурс] : затв. Розпорядженням Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 19.03.2015 № 499. – Режим доступу : <http://nfp.gov.ua/news/918.html>. 4. *Проект розпорядження* Нацкомфінпослуг «Про затвердження План поетапної трансформації ринку кредитної кооперації (реалізація до 2019 року)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nfp.gov.ua/news/1468.html>. 5. *Інформація про стан і розвиток кредитних установ України* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Нацкомфінпослуг. – Режим доступу : <http://nfp.gov.ua/content/stan-i-rozvitok-kreditnih-spilok.html>. 6. *Вимоги до програмного забезпечення та спеціального технічного обладнання кредитних спілок, пов'язаного з наданням фінансових послуг* [Електронний ресурс] : затв. Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг № 4122 від 03.06.2005 р. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0707-05>. 7. *Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг* [Електронний ресурс] : Закон України від 12.07.2001 р. № 2664-III. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2664-14>. 8. *Положення про фінансові нормативи діяльності та критерії якості системи управління кредитних спілок та об'єднаних кредитних спілок* [Електронний ресурс] : затв. Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг № 7 від 16.01.2004 р. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0148-04/print1479712187239431>.

Т. В. Гладун, студент

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## ВПЛИВ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА РОЗВИТОК МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

*Ключові слова:* облік, малі підприємства, спрощена система оподаткування, ставки єдиного податку.

Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності являє собою один із найважливіших і найбільш ефективних важелів державного регулювання ринкової економіки. Важливим елементом виробничої структури стає мале підприємництво. Цей сектор є найбільш гнучкою та динамічною складовою ринку, тому відіграє роль каталізатора структурних пропорцій господарського комплексу і виступає дієвим важелем вирішення багатьох соціально-економічних завдань: забезпечення зайнятості населення; подолання бідності; посилення економічного потенціалу регіонів; сприяння розвитку конкуренції; зменшення обсягу трудової міграції і відтоку активної частини населення за кордон тощо.

З метою стимулювання малого бізнесу у світовій практиці використовують різні засоби регулювання, однак найбільш поширеними вважаються податкові інструменти. Україна також має достатньо вагомих досвід у цій сфері, однак існуючий механізм податкового регулювання діяльності малих підприємств потребує удосконалення.

Одним із основних напрямів державної політики у сфері розвитку малого підприємства, визначених Законом України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», є спрощена система оподаткування.

Згідно зі ст. 291 Податкового кодексу України спрощена система оподаткування – це особливий механізм справляння податків і зборів, що замінює сплату багатьох податків одним – єдиним податком [1].

Переходу підприємством на спрощену систему оподаткування передують певні етапи:

- оцінка наявності об'єктивних умов для застосування спрощеної системи оподаткування;
- загальна оцінка переваг та недоліків спрощеної системи оподаткування порівняно із загальною системою;
- облік очікуваних змін у здійсненні господарської діяльності та прогнозування об'єктів оподаткування;
- розрахунок економічного ефекту від застосування можливих варіантів спрощеної системи оподаткування [2, с. 19].

Згідно із Податковим кодексом України платники Єдиного податку розподіляються на 4 групи за такими критеріями: належність до фізичних чи юридичних осіб; кількість найманих робітників, прибуток за один календарний рік та вид діяльності [3].

Ставки єдиного податку для платників першої - другої груп встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового року, та третьої групи – у відсотках до доходу.

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

- 1) для першої групи платників єдиного податку – у межах до 10 % розміру мінімальної заробітної плати;
- 2) для другої групи платників єдиного податку – у межах до 20 % розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

- 1) 3 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом України;
- 2) 5 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку [1].

Привабливість спрощеної системи оподаткування малого бізнесу полягає в тому, що:

- 1) стабільне, просте та зрозуміле оподаткування вигідно вирізняється на тлі загального оподаткування, тим самим полегшуючи податковий тягар;
- 2) відпадає необхідність у сплаті багатьох податків – замість них існує один – єдиний податок;
- 3) з'являється можливість не сплачувати надскладний в адмініструванні ПДВ і так звані соціальні податки (нарахування на фонд заробітної плати);
- 4) спрощується документообіг та бухгалтерський облік [4].

Незважаючи на всі очевидні переваги податкове законодавство продовжує залишатися надто важким для бізнесу, особливо малого та середнього і, за оцінками експертів, не сприяє залученню інвестицій та веденню бізнесу 61 % підприємств [5].

**Висновки.** Незважаючи на окремі положення нормативних документів стосовно механізму справляння єдиного податку, які покликані удосконалити наявну методику, належного «спрощення» цей механізм не набув і «єдиним» для платників він не став, оскільки підприємці-єдинники сплачують і інші платежі як до державного, так і до місцевого бюджету. Паралельне існування декількох видів альтернативного оподаткування ставить платників податків перед проблемою вибору, вирішення якої залежить як від можливої сфери застосування того чи іншого способу оподаткування, так і від особливостей державного регулювання підприємницької діяльності та застосування інших податків та зборів. Стимулюючий вплив спрощеного оподаткування залежить не від арифметичного зменшення податкового тиску, а від поліпшення інших не менш важливих складових податкової системи, а саме: порядку встановлення і введення в дію податків, їх кількості, прав і обов'язків платників податків.

**Список використаних джерел:** 1. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>. 2. *Надєєва Я. І.* Вибір оптимальної системи оподаткування – запорука підвищення ефективності діяльності малих підприємств [Електронний ресурс] / Я. І. Надєєва, Е. В. Гришина // Вісник Національного технічного університету «ХПІ». Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2013. – № 66. – С. 17–22. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vscrtp\\_2013\\_66\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vscrtp_2013_66_5). 3. *Мерщанська А. П.* Вплив податкової політики на розвиток малого підприємництва в Україні / А. П. Мерщанська // Управління розвитком. – 2013. – № 19. – С. 39–41. 4. *Ногінова Н. М.* Оподаткування малого підприємництва в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку / Н. М. Ногінова // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.1. – С. 259–263. 5. *Святенко І. М.* Спрощення оподаткування як метод податкового стимулювання малого підприємництва / І. М. Святенко // Економічний простір. – 2014. – № 83. – С. 113–120.

УДК 336.225.1

**О. С. Корсакова**, канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів  
Донбаський державний технічний університет, м. Лисичанськ, Україна

### **ФІНАНСОВА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ЗА ПОРУШЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

**Ключові слова:** *Податковий кодекс України, фінансова відповідальність, пеня, штрафні санкції, податкові правопорушення, платники податків.*

Згідно з Податковим кодексом України (ПКУ) податковими правопорушеннями вважаються протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання чи то неналежного виконання вимог, встановлених ПКУ та іншими чинними законами та нормативно-правовими актами, контроль за дотриманням яких покладено на відповідні контролюючі органи [1].

За порушення суб'єктами господарювання законодавства з питань оподаткування застосовується фінансова, адміністративна, кримінальна, дисциплінарна юридична відповідальність. Фінансова відповідальність застосовується у формі штрафних санкцій та (або) пені.

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) є фіксованою сумою або відсотками, що зараховуються в бюджет так само, як і відповідні податки та збори. Штрафи стягуються з суб'єктів господарювання (платників податків) за порушення ними вимог податкового законодавства.

При чому всі фінансові санкції у формі штрафів є чітко обумовленими. Величина штрафу за податкові правопорушення можуть бути встановленими у конкретній сумі (статті 117-121, 128 ПКУ) або у відсотках до певної суми податкового зобов'язання суб'єкта господарювання [1; 3]. Пеня є сумою коштів у вигляді відсотків, що нараховуються на суму грошових зобов'язань, не сплачених суб'єктом господарювання у встановлений термін [2].

Особливість фінансової відповідальності за порушення податкового законодавства полягає в компенсаційно-каральному аспекті її впровадження. Фінансова відповідальність за порушення податкового законодавства є системою поєднання двох моделей застосування юридичної відповідальності: правовідновлювальної (компенсаційної) та штрафної (каральної). ПКУ наголошує, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення нормативно-правового регламенту сплати податків не звільняє їх від адміністративної та/або кримінальної відповідальності за доведеністю факту порушення [2; 3].

Однак детальний аналіз нормативно-правового законодавства у сфері регулювання податкових правопорушень дає можливість стверджувати, що на практиці фінансова відповідальність реалізується поза процесуальною формою, а механізму притягнення до неї як такого немає. Як наслідок, відсутність окремо визначеного чіткого інструментарію притягнення порушників податкового законодавства до фінансової відповідальності, гальмує розвиток системи принципів провадження, що притаманні іншим складовим юридичної відповідальності [3].

Слід також зазначити, що держава здійснює вплив на платників податків не лише на загальнодержавному рівні, а й на рівні місцевого самоврядування. Головна мета діяльності місцевих податкових органів контролю та нагляду – попередження податкових правопорушень (таблиця). Але, за необхідністю, відповідні контролюючі органи притягують суб'єкта господарювання – податкового правопорушника – до фінансової відповідальності. При цьому беруться до уваги обставини, що можуть обтяжувати фінансову відповідальність за скоєне податкове правопорушення, а саме – особа-правопорушник притягується до відповідальності не вперше за аналогічне податкове правопорушення.

Таблиця

*Види запобіжних та попереджувальних заходів в боротьбі з порушеннями податкового законодавства*

ЗАПОБІЖНІ ЗАХОДИ		ПОПЕРЕДЖУВАЛЬНІ ЗАХОДИ				
– заходи для запобігання правопорушенням податкового законодавства; створюють базу для притягнення до фінансової відповідальності		– заходи для попередження можливих правопорушень податкового законодавства, що здійснюються відповідними органами контролю та нагляду				
вилучання компетентними органами відповідної документації;	арешт майна порушника податкового законодавства, арешт його банківських рахунків та, відповідно, припинення операцій по ним.	надання роз'яснень платнику податків за системою їх сплати;	інспектування відповідними органами приміщень, що їх використовує платник податку;	дослідження банківської документації, що підтверджує сплату податків;	використання свідчень осіб, що мають певну інформацію для органів податкового контролю;	отримання від фінансово-кредитних організацій інформації про стан рахунків платника податків.

Спираючись на вищевикладене, можна дійти висновку, що проблематика дослідження питань фінансової відповідальності суб'єктів господарювання є актуальною в аспекті аналізу податкового законодавства. Застосування ефективного правового механізму стягнення податків має стати дієвим елементом системи запобігання податковим правопорушенням з боку суб'єктів господарсько-фінансової діяльності.

**Список використаних джерел:** 1. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. *Лук'янець Д. М.* Фінансова відповідальність за Податковим кодексом України: недоліки правового регулювання [Електронний ресурс] / Д. М. Лук'янець. –

УДК 336.226

**Г. О. Марухно**, студент

**В. В. Ясишена**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського національного економічного університету, м Вінниця, Україна

## **УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* податок, бюджет, дохід, законодавство.

Місцеві податки та збори – це податки та збори, які встановлюються органами місцевого самоврядування відповідно до законодавства, вони є обов'язковими до сплати в межах адміністративно-територіальних одиниць та зараховуються до їх бюджетів. Систему місцевого оподаткування ми можемо зрозуміти як сукупність податків і зборів, що справляються у встановленому законами України порядку і частково формують місцеві бюджети [1].

Формування місцевого бюджету нині в Україні є значною проблемою, оскільки є нестача фінансів для органів місцевого самоврядування, які потребують зростання питомої ваги власних джерел надходжень у структурі доходної бази місцевих бюджетів [2].

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій, в яких започатковано вирішення цієї проблеми, засвідчує, що проблемі формування місцевого бюджету приділена велика кількість уваги. Зокрема, саме цій проблемі присвячені дослідження таких науковців, як В. Федосова, С. Юрія, О. Василика, К. Павлюк, В. Прядка та інших. Але й на сьогодні проблеми формування доходів місцевих бюджетів за рахунок місцевого оподаткування є невідірваними та потребує ще більшої уваги [4].

Основною метою дослідження є удосконалення системи місцевого оподаткування в Україні.

Завданням покращення стану місцевого оподаткування є пошук джерел доходів, які повністю надходять у розпорядження певних територій.

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України кількість місцевих податків і зборів скоротилася з 14 до 5. Новим законодавством відмінено податки, які складали основну частку надходжень до місцевого бюджету [6].

Згідно з Податковим кодексом України до місцевих податків належать:

10.1.1. Податок на майно;

10.1.2. Єдиний податок.

10.2. До місцевих зборів належать:

10.2.1. Збір за місця для паркування транспортних засобів;

10.2.2. Туристичний збір.

10.2. Місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (у частині транспортного податку та плати за землю).

10.3. Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору.

10.4. Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених цим Кодексом, забороняється.

10.5. Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України [5].

До місцевих податків і зборів необхідно віднести такі податки, щоб була можливість віддати в розпорядження місцевих органів влади з правом встановлення на них ставок [3]. Можемо зазначити, що органи місцевого самоврядування завдяки своїм повноваженням можуть вводити пільгові податкові ставки, повністю скасовувати окремі податки і збори чи повністю звільняти від них деякі категорії платників, надавати відстрочку щодо сплати місцевих пода-

тків та зборів, але не можуть запроваджувати додаткових податків і зборів, які суперечать чинному законодавству.

Для удосконалення місцевого оподаткування необхідно:

- здійснити розширення податків та зборів для територіальних громад;
- ввести нові місцеві податки на цінні папери – це забезпечить стабільні надходження до місцевих бюджетів, які можна буде спрямувати на підтримку малого підприємництва на місцевому рівні;
- податок з осіб, які володіють декількома квартирами (податок можна буде спрямувати на надання пільгових кредитів на житло для молоді);
- створити надійну законодавчу базу оподаткування маючи на увазі збільшення податкових надходжень до органів місцевого самоврядування;
- удосконалити структуру податкових органів, через створення чіткої системи підготовки і підвищення кваліфікації кадрів.

Таким чином, у перспективі склад місцевих податків і зборів має бути змінено на більш прогресивні та корисні завдяки запровадженню нових актуальних податків та зборів і відмові від неефективних, що не приносять достатніх надходжень до бюджету країни.

**Список використаних джерел:** 1. Бандида М. Роль місцевих податків і зборів у формуванні доходів бюджету міста / М. Бандида // Ринок цінних паперів України. – 2007. – № 11-12. – С. 35–43. 2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. 3. Павлюк К. Формування доходів місцевих бюджетів / К. Павлюк // Фінанси України. – 2008. – № 4. – С. 24–37. 4. Податкова система : навчальний посібник / за заг. ред. В. Л. Андрушенка. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 416 с. 5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році [Електронний ресурс] : Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.

УДК 336.02

**Я. В. Петраков**, провідний науковий спеціаліст, канд. екон. наук  
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

### **КОНЦЕПЦІЯ КОМПЛЕКСНОГО ЗАСТОСУВАННЯ КОМБІНАЦІЙ ФІНАНСОВИХ ТА ФІСКАЛЬНИХ ІНСТРУМЕНТІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БАГАТОРІВНЕВОГО СЕКТОРАЛЬНОГО РЕГУЛЮВАННЯ (НА ПРИКЛАДІ ЕЛЕКТРОЕНЕРГЕТИКИ УКРАЇНИ)**

Секторальне регулювання в сучасному світі є предметом безперервних дискусій у професійних та публічних колах. Його вплив на загальну макроекономічну динаміку через інтегрованість до міжнародних ринків праці та капіталу створює певні виклики для нормотворців. По-перше, це пояснюється швидкою еволюцією самих ринків та базових інститутів (споживачів, виробників, посередників у сфері торгівлі та фінансових послуг). По-друге, це впливає з необхідності комплексного регулювання інтегрованих ринків, коли складні проблеми мають вирішуватися цілими наборами адекватно підібраних та точно налаштованих інструментів. По-третє, оскільки поведінкові ефекти основних галузевих стейкхолдерів не завжди є передбачуваними, а їх дії – очікуваними, потреба у «точному налаштуванні» (fine-tuning) інструментів регулювання дуже зростає [1; 6].

Ринок (ринки) електроенергетики для будь-якої країни – це значний модернізаційний виклик. Знаходячись одночасно в сегментах як проміжного, так і кінцевого споживання, маючи диверсифіковану структуру джерел генерації (атомна, теплова, альтернативна), галузь електроенергетики є обмежено чутливою до впливів як з боку попиту, так і пропозиції. Тонкий механізм формування ринкової рівноваги, передбачений Третім енергетичним пакетом ЄС, що передбачає функціонування кількох ефективних конкурентних та прозорих ринків вироблення, транспортування, перерозподілу та споживання електроенергії, за умови неспівмірно-

го розвитку базових інститутів енергетичних ринків (інфраструктури, попиту та пропозиції, посередників між ними), – все це вказує на складність загальної системи регулювання та необхідність постійного моніторингу її ефективності.

Оскільки електроенергетика знаходиться на перетині економічних, фіскальних, соціальних, екологічних та безпекових інтересів держави, її інструменти регулювання мають водночас поєднувати жорсткість принципів, гнучкість форм реалізації, багатовекторність наслідків, мультисценарність прогнозів оцінки регуляторного впливу, що неможливо вирішити лише за допомогою командного (адміністративного підходу) – надмірна зарегульованість ринків обмежить їх потенціал до зростання та інвестиційну привабливість (що, у свою чергу, вплине на динаміку модернізації сектору).

У зв'язку з цим більшість країн світу виходить з позиції застосування комбінацій інструментів для цілей багаторівневого (соціального, економічного, екологічного) секторального регулювання: директиви та інші нормативно-правові акти прямої секторальної дії доповнюються ринковими інструментами, які, своєю чергою, еволюціонують під дією так званого «горизонтального законодавства» – загальних норм і правил функціонування ринків та інститутів.

Найбільш активний вплив на еволюцію ринків мають фіскальні та фінансові інструменти. Перші містять у собі закладений поведінковий імпульс і призначені для таргетування поведінки учасників ринку. Другі – формують та наповнюють певну фінансову інфраструктуру ринків, створюючи підґрунтя для розподілу та перерозподілу капіталу. Доповнюючи (і взаємно змінюючи) один одного, спільно з профільним галузевим регулюванням ці інструменти формують унікальну комбінацію для регуляторного секторального механізму. При чому, на нашу думку, інші інструменти регулювання (соціально-демографічна політика, промислова політика, екологічна політика) є комплементарними, доповнюваними до названої вище тріади. Це спричинене так званими ланцюговими реакціями на ринках та в системі перерозподілу ВВП, коли за допомогою податків та/або фінансових інструментів вирішують складні питання екологічного [2; 3; 5], соціального [7], галузевого [8] та макрорегулювання [4].

У зв'язку з цим, додаткового дослідження потребує питання ієрархізації інструментів регулювання для цілей ефективного таргетування довгострокових проблем і викликів, що постають перед сучасними економіками, якісної та точної оцінки регуляторного впливу на динаміку та реакцію ринків та інститутів у галузях, що потребують глибокої та тривалої модернізації (зокрема, електроенергетиці).

**Список використаних джерел:** 1. *Абакуменко О. В.* Розвиток кон'юнктури фінансового ринку України : монографія / О. В. Абакуменко. – Чернігів : ПАТ «ПВК «Десна», 2013. – 464 с. 2. *Абакуменко О. В.* Фіскальні інструменти у комплексних механізмах енергетичного та екологічного регулювання: стислий огляд / О. В. Абакуменко // Науковий вісник Полісся. – 2016. – № 3. – С. 9–14. 3. *Мельничук Г. С.* Оцінка ефективності екологічно орієнтованих податків та шляхи її підвищення / Г. С. Мельничук, Я. В. Петраков // Модернізація фінансової системи України в процесі євроінтеграції : [колективна монографія] : у 2 т. / за ред. О. В. Шлапака, Т. І. Єфименко ; Держ. навч.-наук. установа «Акад. фінанс. упр.». – К. : ДННУ «Акад. фінанс. упр.», 2014. – Т. 1. – С. 159–194, 221–247. 4. *Петраков Я. В.* Оцінка фіскальних імпульсів від застосування податкових інструментів / Я. В. Петраков // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 57–79. 5. *Петраков Я. В.* Статистичні індикатори оцінки ефективності фіскальних інструментів екологічного регулювання / Я. В. Петраков // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2012. – № 4. – С. 142–156. 6. *Петраков Я. В.* Фінансові інструменти: сутність та класифікація / Я. В. Петраков // Науковий вісник Полісся. – 2016. – № 3. – С. 235–241. 7. *Петраков, Я. В.* Фіскальні інструменти нейтралізації соціальних екстерналій в системі екологічного регулювання / Я. В. Петраков // Податкова політика: стратегія соціального розвитку : монографія / Т. В. Калінеску, О. М. Антіпов, К. В. Баляба, Г. М. Бурлуцька, Б. А. Сегаль ; ред.: Т. В. Калінеску ; Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. – Луганськ, 2013. – С. 37–47. 8. *Соколовская А. М.* Теоретические подходы к отраслевому применению налоговых льгот / А. М. Соколовская, Я. В. Петраков // Налоговые льготы. Теория и практика применения : монографія / И. А. Майбууров [и др.] ; под ред. И. А. Майбуурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ, 2014. – 486 с.

**О. Б. Пугаченко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудита та оподаткування

**Т. В. Фоміна**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудита та оподаткування  
Кіровоградський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

## ВІДНОСИНИ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ТА ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

*Ключові слова:* податки, оподаткування, податкові органи, платники податків.

Останні десятиліття в найбільш економічно розвинених країнах світу часто називають періодом «податкового вибуху». Вирішення багатьох складних соціальних проблем, фінансування великих загальнонаціональних програм, забезпечення ефективного функціонування інститутів влади й основних державних структур викликали стійку тенденцію постійно зростаючого втручання держави в господарське життя, яке здійснюється, зокрема, через жорстку податкову політику й удосконалення системи збору податків [1].

При аналізі діяльності податкових органів у зарубіжних країнах необхідно виділити кілька базових принципів, на яких будується податкова система, зокрема:

- побудова відносин між платником податків і податковими органами на принципах рівноправності та балансу прав і обов'язків сторін;
- відповідність засобів поставленим цілям. Відбір об'єктів здійснюється з позиції високої ймовірності виявлення порушень і, отже, збільшення обсягу донарахувань;
- невідворотність покарання. Будь-які спроби обману держави з боку платника податків будуть виявлені і призведуть до несприятливих наслідків.

У багатьох країнах співпраця з органами контролю відбувається за рахунок вдосконалення відносин платників податків та податкових органів. Більшість країн з розвиненим податковим адмініструванням дійшли висновку, що побудова податкових правовідносин на основі зазначених вище принципів позитивно впливає на підвищення законослужняності платників податків, добровільну сплату ними податків і в кінцевому рахунку на податкові надходження.

Крім того, рівень добровільного дотримання податкового законодавства зростає за рахунок роботи над правовою грамотністю й інформованістю суспільства, впровадження на рівні громадянського обов'язку виконання податкових зобов'язань [2].

Однією з поширених форм діяльності податкових органів в іноземних податкових системах є інститут попереднього податкового регулювання. Його суть полягає в узгодженні платником податків з податковим органом податкових наслідків угод, питань ціноутворення, розподілу прибутку, інвестиційних проектів, інших господарських операцій до їх фактичного здійснення. У західноєвропейських країнах такі відносини оформляються у формі: укладення податкових угод; отримання індивідуальних консультацій.

Окремим напрямком підвищення ефективності податкового контролю в зарубіжних країнах є координація дій різних органів державної влади та розроблення комплексних методів протидії відходу від сплати податків і зборів та виконання положень податкового законодавства.

У багатьох країнах активно застосовується процедура «візиту і конфіскації», яка полягає у наділенні співробітників податкових відомств правом проводити обшуки за наявності дозволу судової влади. Дозвіл дозволяє проникати в торгові і приватні приміщення, збирати інформацію і документи, здатні довести таке шахрайство: таємна або фіктивна діяльність, приховування або передача доходів, фальсифікація в податковій пільзі.

Значні зусилля в зарубіжних країнах спрямовані на спрощення умов оподаткування. Робота спрямована на позбавлення громадян від збирання і представлення інформації про самих себе в податкові органи й передачу цієї функції у відання податкових органів. Платникам податків залишається тільки сплатити податки у разі згоди з пред'явленої сумою податку. Цей спосіб втілюється у вигляді системи утримання податку у джерела виплати, яка вже давно й успішно застосовується практично в усіх європейських країнах.

Не можна не сказати про важливість розвитку інформаційних технологій. Автоматизація форм податкового контролю дозволяє: скоротити трудомісткість аналітичної роботи; підвищити результативність проведених заходів податкового контролю за рахунок обґрунтованого відбору платників податків; знизити кількість податкових правопорушень; створити інфор-

маційні ресурси для накопичення даних про податкові порушення та їх використання в подальшому. Крім того, впровадження нових інформаційних технологій сприяє економії фінансових і тимчасових витрат у податковому процесі [2].

При забезпеченні податкового контролю у відносинах платника податків та податкових органів важлива роль належить спеціалізованим фірмам – податковим агентам, які займаються підготовкою податкових декларацій. Всі країни намагаються створити для них пільгові умови, проводять державну політику, яка підтримує цю технологію обліку податків (коли платникам вигідно звернутися до податкового агента та податковим агентам вигідно здійснювати свій бізнес).

Судова практика найкрупніших країн Заходу свідчить про те, що злочини у фінансовій сфері практично завжди є «консенсусними», тобто здійснюються за попередньою домовленістю сторін (наприклад, між суб'єктами оподаткування або між ними і корумпованими представниками влади). При цьому використовується як недосконалість законодавчих актів і «допомога» корумпованих чиновників, так і традиційні способи ухилення від сплати податків шляхом приховування прибутків, проведення складних міжбанківських комбінацій і багатоканального «просування» грошей у різні сфери тіньової економіки. Спеціалісти відзначають складність документування і формування доказової бази подібних злочинів, оскільки основні учасники протиправних дій глибоко законспіровані, а їх дії, як правило, ретельно сплановані і добре організовані. Тому в більшості західних країн податкові судові позови виключені зі сфери майнових позовів і по суті прирівняні до карних справ. Відповідно, за навмисне приховування прибутків від оподаткування законодавством передбачені такі ж суворі покарання, як і за карні злочини.

Зазначимо, що податкові служби в західних країнах значною мірою наділені повноваженнями правоохоронних органів. Органи податкових розслідувань (слідчий апарат) по суті являють собою спеціалізовані поліцейські служби, які часто використовують під час проведення фінансових розслідувань такі специфічні методи, як негласне спостереження, опитування свідків з оточення підозрюваної особи, перевірка поштових відправлень і прослуховування телефонних розмов, залучення платних інформаторів. Співробітники органів податкових розслідувань часто проводять розслідування негласно, використовуючи як прикриття документи різних урядових і навіть приватних організацій.

Таким чином, наділення податкових служб західних країн деякими правами і функціями правоохоронних органів, зокрема створення в межах цих служб підрозділів податкових розслідувань, які використовують специфічні методи роботи, характерні для спецслужб, дозволяє істотно підвищити ефективність фінансового контролю у сфері оподаткування. З іншого боку, тісна взаємодія податкових органів з правоохоронними та спецслужбами, насамперед по лінії обміну інформацією, сприяє помітній боротьбі з іншими загальнокримінальними видами злочинності [1].

Практику діяльності податкових органів і методи податкового контролю зарубіжних країн можна сміливо назвати універсальними і використовувати їх для вдосконалення податкового контролю в Україні.

**Список використаних джерел:** 1. Степанюк О. І. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення / Олександр Іванович Степанюк. – Тернопіль, 2001. – 160 с. 2. Пугаченко О. Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград : КНТУ, 2012. – Вип. 22, ч. II. – С. 169–176.

**М. В. Романенко**, студент

**О. В. Полякова**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ПРОБЛЕМИ ВІДШКОДУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ**

*Ключові слова:* податок на додану вартість, бюджетне відшкодування, бюджетна заборгованість.

В Україні бюджет значною мірою наповнюється від податків, а особливо непрямих, найвагомішим з яких є податок на додану вартість (ПДВ). Незважаючи на фіскальну значущість цього податку, підприємства ухиляються від його сплати.

Проблеми податкових механізмів є актуальними, і тому це питання досліджують вітчизняні та зарубіжні вчені, серед яких: І. О. Лютий, О. О. Дудоров, А. Б. Дрига, М. О. Петренко, П. Я. Хомин, Н. Б. Фролова, А. О. Нікітішин, В. М. Мельник, О. В. Солдатенков, Н. М. Ткаченко. Проте ці питання залишаються актуальними, оскільки постійно вносяться зміни щодо нарахування та сплати податку до чинного законодавства.

ПДВ є непрямим податком, що включають у ціну товару. Його сплачують споживачі (юридичні та фізичні особи), які купують товари, роботи, послуги. Перераховують цей податок до бюджету юридичні особи та фізичні особи-підприємці, які здійснюють реалізацію продукції на території України або імпортують товари для їх споживання на територію України. Об'єктом оподаткування є операції з реалізації продукції в Україні, експортування продукції (товарів, робіт, послуг) та її імпортування [3].

Сьогодні виникає необхідність зміни розмірів ставок ПДВ у бік зниження або диференціації. З метою зменшення диференціації рівня життя громадян ставки непрямих податків, зокрема ПДВ, доцільно встановлювати диференційовані: використовувати занижені ставки для товарів, які включені до мінімального споживчого кошика, і завищені – для предметів розкоші [2].

Підприємства розробляють спеціальні схеми з податкової оптимізації, тим самим зменшують надходження до бюджету країни. Для цього використовують легальні та нелегальні методи мінімізування або уникнення податків. Проблема заборгованості бюджету з відшкодування ПДВ в останні роки є актуальною. Підприємства створюють незаконно ситуацію, коли держава повинна відшкодувати ПДВ, створюючи фіктивні фірми, які виписують фальшиві податкові накладні, що дають право основному підприємству збільшити податковий кредит.

Іншою причиною бюджетної заборгованості з ПДВ може бути перевищення фактичним рівнем сальдо експортно-імпортних операцій його прогнозного рівня, внаслідок чого фактичні вимоги на відшкодування ПДВ виявляються вищими від очікуваних, які опосередковано враховані при визначенні планових надходжень ПДВ (через коригування фактичного рівня надходжень у базовому році з урахуванням очікуваних темпів зростання експорту та імпорту). До чинників, що впливають на ускладнення процесу відшкодування ПДВ також треба віднести зростання податкових пільг. На сьогодні непоодинокими є факти, коли підприємства-експортери, отримуючи з бюджету значні кошти до відшкодування, не тільки сплачують незначні суми податків до бюджету, а й взагалі не вносять жодної копійки. Разом із незаконними вимогами відшкодування ПДВ ці два чинники зумовлюють надмірну частку вимог на відшкодування в загальній системі надходжень ПДВ (до відшкодування) [4].

Процедура відшкодування ПДВ нині є недосконалою і породжує багато корупційних схем, тому що отримати кошти від держави стає все важче, а межа за його повернення з боку податкових органів зростає.

Можливими причинами зростання заборгованості з відшкодування ПДВ є: недостатність бюджетного ресурсу, необхідного для відшкодування дебетового сальдо; наявність значної кількості заявок на незаконне відшкодування; тривалі терміни перевірок схем по ланцюгу постачання товарів аж до товаровиробників; скасування податкових векселів [1].

Отже, для мінімізації бюджетної заборгованості з ПДВ потрібно:

- встановити набуття прав на податковий кредит залежно від факту оплати;

- заборонити відшкодування ПДВ у разі продажу товарів з заниженою ціною порівняно з ринковою [4];
- посилити контрольно-перевірочну роботу з заявок відшкодування;
- удосконалити процедуру реєстрації платників ПДВ;
- обмежити пільги ПДВ, які надаються підприємствам у зовнішній та внутрішній торгівлі;
- усунути суперечливі норми законодавства про ПДВ;
- посилити контроль за здійсненням відшкодування ПДВ з бюджету.

**Список використаних джерел:** 1. *Державна* фіскальна служба України [Електронний ресурс] // Офіційний сайт. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>. 2. *Матвієнко Т. О.* Проблеми бухгалтерського обліку зобов'язань за податками і зборами / Т. О. Матвієнко // *Актуальні проблеми економіки*. – 2015. – № 2. – С. 234–240. 3. *Оксенюк О. І.* Роль податку на додану вартість у формуванні доходів державного бюджету України / О. І. Оксенюк // *Інноваційна економіка*. – 2013. – № № 1 (39). – С. 253–258. 4. *Тюріна Н. М.* Зовнішньоекономічна діяльність підприємства [Електронний ресурс] / Н. М. Тюріна, Н. С. Карвацька. – Режим доступу : [http://m.pidruchniki.com/1618100953844/ekonomika/problemi\\_byudzhetnoyi\\_zaborgovanosti\\_pdv\\_shlyahi\\_virishennya](http://m.pidruchniki.com/1618100953844/ekonomika/problemi_byudzhetnoyi_zaborgovanosti_pdv_shlyahi_virishennya).

УДК 658.328

**О. В. Безкровний**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту  
**І. С. Волошин**, магістрант по спеціальності «Фінанси, банківська справа та страхування»;  
**М. О. Сухно**, магістрант по спеціальності «Фінанси, банківська справа та страхування»  
 Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна

### ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ НЕРУХОМОСТІ

*Ключові слова:* податки, оподаткування, нерухомість, майнове оподаткування, податок на нерухомість.

Входження України до європейського економічного простору та поглиблення процесів глобалізації зумовлюють необхідність трансформації національної податкової системи відповідно до світової практики.

На сьогодні Україна – одна із небагатьох країн світу, де механізм оподаткування нерухомого майна перебуває лише на початковій стадії запровадження, тому створення дієвої системи оподаткування нерухомого майна може відіграти одну із ключових ролей у наповненні місцевих бюджетів та активізації регіонального розвитку в країні.

Завершеність процесів формування вітчизняної системи оподаткування у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів з питань оподаткування актуалізує проблему вдосконалення механізмів стягнення податків з урахуванням зарубіжного досвіду.

Податок на нерухоме майно існує майже у 130 країнах світу. Так, наприклад у Франції, Німеччині, Австрії, Швейцарії, Англії й інших європейських державах ставки податку на нерухомість становлять у середньому 1–2 % від її вартості. Оскільки в багатьох іноземних державах цей податок є місцевим, його надходження формують основну частину доходів бюджетів місцевих органів влади. Наприклад, у деяких штатах Австралії – понад 90 % місцевого бюджету, в США – до 75 %, Канаді – до 80 % [2; 6].

Загальновизнана важливість податку на нерухоме майно у розвинених країнах світу, за твердженням О. Майстренка, зумовлене певними детермінантами, головною із яких є стабільне задоволення потреб місцевих органів влади в наповненні доходної частини бюджету, що надає муніципалітету конструктивний важіль впливу на локальний ринок нерухомості, а також дозволяє повною мірою враховувати місцеві особливості при територіальній сегментації об'єктів нерухомості [5]. Серед інших причин варто відзначити відносно безапеляційну базу податку, що практично унеможливує ухилення сплати цього податку незалежно від встановлених ставок у різних місцях справляння. Більше того, база податку на нерухоме майно диверсифікує податкове навантаження серед платників податків, відповідаючи принципу справедливості оподаткування у розрізі перерозподілу податкового тягаря із платників з низьким рівнем доходів на більш заможних суб'єктів податкових відносин.

Податок на нерухомість у країнах європейського союзу є ефективним засобом боротьби з тіньовою економікою, стабільним джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів та еластичним інструментом адміністрування.

У світовій практиці, і в цьому ми поділяємо підхід В. Вишневського та О. Зими, є два основні способи визначення бази податку на нерухомість:

1) розрахунок податку залежно від фактичної площі, яку займає нерухомість – застосовується у випадку відсутності розвинутого ринку нерухомості та низького рівня доходів населення;

2) другий спосіб побудований на основі вартісних підходів до податкової бази: ринкової вартості, орендної вартості або відносної вартості об'єкта. Податок на особисте майно за єдиною ставкою сплачують у Бельгії (1 %), Данії (2,2 %), Німеччині (0,5 % – для приватних осіб, 0,6 % – для корпорацій), Японії (1,4 %), а також в Ісландії та Люксембурзі. Прогресивне оподаткування застосовують у Франції, Фінляндії, Норвегії, Іспанії, Швеції та Швейцарії [3, с. 48–51; 4, с. 161–162].

Подібно до оподаткування особистого майна оподатковується майно юридичних осіб. Ці податки поєднує об'єкт оподаткування – сукупна вартість різних видів майна за вирахуванням зобов'язань, пов'язаних з володінням чи розпорядженням, та інших пільг, що надаються.

Більшість країн, як свідчить Е. Аблязова, при визначенні бази оподаткування використовують переважно ринкову вартість оподатковуваних об'єктів. Податок на нерухомість може справлятися як у державний, так і в місцевий бюджет. У більшості країн цей податок є місцевим і справляється в місцевий бюджет. Ставки податку на нерухоме майно, як засвідчує світова практика, треба встановлювати на рівні від 1 до 3 % від бази оподаткування. База оподаткування має бути скоригованою з урахуванням шляхів використання нерухомого майна та місця його розташування [1, с. 8–10].

Підсумовуючи зазначене вище, варто зазначити, що оподаткування нерухомості у зарубіжних країнах є вагомим елементом фіскальної консолідації у площині наповнення бюджетів всіх рівнів. Бюджетно-податковий інструментарій у виді податку на нерухоме майно є важливою константою забезпечення доходів місцевих бюджетів, реалізації принципів ефективності та справедливості, а також розширення фінансової незалежності органів місцевого самоврядування.

При цьому світовий досвід переконливо свідчить, що податки ресурсно-майнової групи є найпоширенішими у розвинених країнах і становлять вагомий фінансовий фундамент економічного розвитку в контексті бюджетної децентралізації.

**Список використаних джерел:** 1. Аблязова Е. З. Світовий досвід оподаткування нерухомості / Е. З. Аблязова // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2013. – Т. 18, вип. 3/1. – С. 7–10. 2. Барбара Н. Макленнон. Оподаткування нерухомості: принципи та практичне використання [Електронний ресурс] / Барбара Н. Макленнон, Річард Е. Бонз. – Режим доступу : <http://www.geomatica.kiev.ua/training/PlanValTax/chapter200.html>. 3. Вишневський В. П. Оподаткування нерухомості: теорія та зарубіжний досвід / В. П. Вишневський, В. Д. Чекіна // Фінанси України. – 2015. – № 11. – С. 43–52. 4. Зима О. Г. Удосконалення оподаткування нерухомого майна з урахуванням зарубіжного досвіду / О. Г. Зима, І. С. Єршова // Бізнесінформ. – 2012. – № 6. – С. 160–163. 5. Майстеренко О. Податок на нерухоме майно як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів / О. Майстеренко // Право України. – 2013. – № 10. – С. 119–124. 6. Фрадинський О. А. Вітчизняний та світовий досвід еволюції оподаткування нерухомого майна / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 6, т. 4. – С. 346–351.

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

## **ПОНЯТТЯ ПЕРШОЇ ПОДІЇ У ПРОЦЕСІ ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ**

*Ключові слова:* податковий кредит, перша подія, господарська операція.

Поняття першої події розглядає стаття 198 Податкового кодексу України (ПКУ) [1]. Відповідно до п. 198.2 ПКУ датою виникнення права на податковий кредит є дата тієї події, що сталася раніше:

- дата списання коштів з банківського рахунку платника;
- дата отримання платником податку товарів, послуг.

Нібито вся інформація про настання першої події зрозуміла, але настання першої події може визначатися за такими варіантами:

- по кожному контрагенту загалом;
- по кожному договору з контрагентом.

Використання кожного варіанта має свої особливості. Формування податкової накладної по першій події по кожному контрагенту в цілому є найпростішим варіантом. Проте при цьому виписуються загальні, зведені податкові накладні за різними договорами та за різними господарськими операціями.

Складання податкової накладної за другим варіантом забезпечує контрагенту наявність повного пакета первинних документів за кожним договором, за кожною господарською операцією, що є достатньою умовою для підтвердження здійснення господарської операції та дозволить отримати бюджетне відшкодування ПДВ.

Податкова накладна виписується в день виникнення податкових зобов'язань і підтверджує право покупця на податковий кредит за умови її реєстрації в ЄРПН. Податкова накладна виписується на загальну суму коштів, що надійшли контрагенту. У разі отримання коштів за різними господарськими договорами, податкова накладна може бути виписана за кожним договором окремо.

У ході податкових перевірок господарська операція або договір, що її регулює, можуть бути визнані недійсними через неправильне оформлення первинних документів, відсутність первинних документів, неправильне відображення господарської операції в податковому обліку контрагентів, помилок під час складання податкової звітності, неправильним визнанням податкових зобов'язань, податкового кредиту. Тому вибір варіанта виписки податкової накладної має велике значення в господарській діяльності контрагентів.

Державна фіскальна служба України у своїх консультаціях вважає правильними обидва варіанти виписки податкових накладних [2]. Контрагенти повинні самі вирішити, якій із варіантів їм підходить найкраще, і, у свою чергу, зазначити вибір конкретного варіанта в договорі, якій буде регулювати цю господарську операцію.

Ситуації, які мають декілька варіантів оформлення первинних документів та по-різному можуть бути відображені в податковому та бухгалтерському обліку підприємства, повинні бути чітко прописані в умовах укладених договорів з контрагентами.

Поняття першої події та дата виписки податкових накладних прописані в ПКУ. Але вищеазначені вище варіанти виписки податкових накладних під час здійснення кількох господарських операцій повинні бути чітко прописані в умовах укладених договорів для мінімізації ризиків контрагентів щодо визнання операцій недійсними або для запобігання нарахуванню штрафних санкцій за неправильне виписування податкових накладних.

**Список використаних джерел:** 1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. Лист ДФС від 09.06.2016 р. № 12796/6/99-99-15-03-02-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/68836.html>.

**Н. В. Стець**, заступник начальника відділу оподаткування юридичних осіб ДПІ у Рівненському районі ГУ ДФС у Рівненській області, м. Рівне, Україна

## **ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ МОТИВАЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**

*Ключові слова:* податкове регулювання, механізми оподаткування, сільське господарство, непрямі податки.

Податкове регулювання - один з ключових інструментів забезпечення впливу держави на економічні процеси у країні. Від обґрунтованості податкової політики, раціональності формування податкового механізму, його спрямованості на стимулювання підприємницької активності та формування сприятливого інвестиційного клімату значною мірою залежать темпи економічного росту економіки в цілому та окремих її галузей.

Сьогодні вітчизняний агробізнес став спеціалізованим з чітким виділенням рослинництва, тваринництва та садівництва; розшарувався за розмірами – є чітка тенденція консолідації земельного банку в руках усе меншої кількості агрохолдингів, які переважно займаються рослинництвом, а також появи достатньо великої кількості одноосібників.

Слід зазначити неадекватність старих податкових пільг новим реаліям, а саме: однакові податкові пільги як для рослинників, які створюють усе менше робочих місць, так і для тваринників, які, навпаки, є доволі часто основним роботодавцем на селі. Поряд з тим податкові пільги сприяють створенню більшої кількості робочих місць та збільшенню доданої вартості в агропромисловому виробництві та бізнесі, що його обслуговує.

В Україні для сільськогосподарських товаровиробників є можливість застосування єдиного податку четвертої групи. Базою оподаткування є нормативна оцінка землі, яка належить підприємству або знаходиться у нього в оренді. Цей податок, як спрощений режим оподаткування земель сільськогосподарського призначення, не виконує покладені на нього функції, отже, потребує оперативного перегляду.

З огляду на викладене в Україні назріла потреба реформування системи оподаткування сільськогосподарського товаровиробника.

У розвинених країнах переважають так звані універсальні непрямі податки, які мають ширшу базу оподаткування. Проведений аналіз міжнародної практики оподаткування сільськогосподарських підприємств свідчить: в податковій політиці європейських держав застосовується впровадження знижених ставок непрямого оподаткування підприємств АПК, але не більше однієї-двох; досить висока ефективність застосування у сфері АПК диференційованих податкових ставок ПДВ.

Система прямого оподаткування зарубіжних країн у галузі сільського господарства представлена двома групами платежів: корпоративні й особисті (корпоративний податок на прибуток та податок на доходи фізичних осіб) та земельний.

У більшості країн світу при оподаткуванні доходів від сільськогосподарської діяльності застосовуються особливі підходи, які ґрунтуються на диференціації суб'єктів оподаткування за такими критеріями: за обсягом валового доходу (обороту, виручки, прибутку); відповідно до правового статусу; за джерелами отриманого доходу; за територіальним розміщенням; за площею посівних угідь; за кількістю працюючих; за обсягами реалізації продукції власного виробництва.

В Україні на сучасному етапі податкового регулювання необхідно надавати домінуючого значення стимулюючій та перерозподільчій функціям системи оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Застосування спеціального режиму ПДВ повинно передбачати обмеження кола його суб'єктів на основі запровадження науково обґрунтованих критеріїв і посилення контролю за використанням сум, що формуються в результаті застосування цього інструменту фіскального стимулювання.

Для вдосконалення податкової політики запропоновано застосування диференційованого підходу у процесі реформування механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. При цьому врахування позитивного міжнародного досвіду щодо застосування диференційованого підходу при реформуванні є дуже необхідним і корисним.

Подальші дослідження мають бути спрямовані на вирішення зазначеного кола проблемних питань і розроблення методологічної основи для побудови оптимального механізму оподаткування сільськогосподарського товаровиробника.

**Список використаних джерел:** 1. *Левицька С. О.* Методичні та прикладні підходи ефективності землекористування в умовах податкового реформування / С. О. Левицька, Н. В. Стець // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». – 2016. – Вип. 1 (29). – С. 104–110. 2. *Тулуш Л.* Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах [Електронний ресурс] / Л. Тулуш. – Режим доступу : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12tldvrk.pdf>. 3. *Якушик І. Д.* Податкові системи зарубіжних країн : довідник / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко. – К. : МП Леся, 2004. – 480 с.

УДК 657.6

**І. Г.Харченко**, викладач вищої категорії випускової комісії спеціальностей: «Економіка підприємства», «Бухгалтерський облік»

Київський коледж комп'ютерних технологій та економіки Національного авіаційного університету, м. Київ, Україна

### **РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ПЕРЕВІРОК: НАЙГОЛОВНІШІ НОВОВВЕДЕННЯ**

**Ключові слова:** перевірки, Державна фіскальна служба, Податковий кодекс України, Міністерство фінансів України.

Кардинальна зміна системи оподаткування в 2016 році призвела до змін у сфері податкових перевірок. Основною метою реформи є: відмова від каральної моделі податкового контролю, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків.

Відповідно до ст. 62 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (ПКУ), податкова перевірка є однією з форм податкового контролю. Проведенню перевірок присвячено всю главу 8 ПКУ, згідно з якою податківці мають право проводити камеральні, фактичні та документальні перевірки [1]. Але Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» вніс зміни до Податкового кодексу України. Ключовими нововведеннями є:

1. Камеральні перевірки будуть проводитись стосовно даних системи електронного адміністрування ПДВ (даних органу, в якому відкривають рахунки платників у системі електронного адміністрування ПДВ, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій) [1].

2. Заяву про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки платник зможе подавати, після того як Державна фіскальна служба зробить офіційне повідомлення про запровадження такої перевірки для відповідальних платників податків:

- які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;
- суб'єктів господарювання малого підприємництва;
- суб'єктів господарювання середнього підприємництва;
- інших платників податків [1].

Зміни ліквідували із ПКУ п. 17 підрозділу 10 розділу XX, який передбачав поетапність запровадження електронних перевірок залежно від категорій платників, тепер ця поетапність залежатиме від офіційного повідомлення ДФС України щодо можливості таких перевірок.

3. Документальну позапланову перевірку можна буде проводити, якщо за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про порушення платником законодавства. Раніше у цій підставі йшлося про те, що виявлені факти свідчать про «можливі порушення». Чи буде теперішнє формулювання грати на руку платникам – покаже час. Водночас не варто відкидати шанс використати в суперечці з фіскальними органами стосовно правомірності перевірки те, що виявлені факти не свідчать однозначно про порушення.

Ще одна підстава проведення тієї самої перевірки – неподання платником в установлений термін податкової декларації (розрахунку) – тепер спрацюватиме лише у взаємодії з такою

обставиною: у контролерів є інформація щодо фактів здійснення платником діяльності, що призвела до виникнення об'єктів оподаткування, наявності показників, які підлягають декларуванню, відповідно до вимог Податкового кодексу України та наявності діючих (у тому числі призупинених) ліцензій на право здійснення діяльності з підакцизною продукцією, що підлягає ліцензуванню [1].

Таке уточнення не випадкове: зазначено, що платникам фактично дозволяли не подавати декларації чи розрахунки, якщо вони не здійснюють, з якої слід сплатити податки (за винятком, звісно, наявності в них вищевказаних ліцензій).

Для документальної позапланової перевірки створено нову підставу, а саме – неподання платником в установленій п. 50.3 Податковим кодексом України термін уточнюючого розрахунку для виправлення помилок, виявлених за результатами електронної перевірки, проведеної за заявою платника. Йдеться про 20 робочих днів після дати складення довідки про проведення електронної перевірки, якою встановлено порушення податкового законодавства [1]. У п. 50.3 ПКУ ще до 01.01.2015 р. було зазначено, що в такому разі контролюючий орган має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період [1]. Позитивним для платників податків є те що фіскальним органам заборонили проводити документальні позапланові перевірки в разі, якщо питання, що є предметом такої перевірки, були охоплені під час попередніх перевірок платника. Це правило діє, коли йдеться про перевірки за таких підстав:

- за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, які свідчать про порушення платником податків законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит протягом 10 робочих днів із дати отримання;

- виявлено недостовірність даних, що містяться в податкових деклараціях, поданих платником, якщо платник не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на письмовий запит контролюючого органу протягом 10 робочих днів із дати отримання запиту;

- платником подано декларацію, у якій заявлено до відшкодування з бюджету ПДВ, за наявності підстав для перевірки, визначених у розділі V ПКУ, та/або з від'ємним значенням із податку на додану вартість, яке становить більше 100 тис. грн;

- отримано судове рішення суду (слідчого судді) про призначення перевірки або постанову органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону.

4. До числа підстав проведення фактичних перевірок законодавці додали отримання контролерами в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання та транспортування спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, нафтопродуктів, палива моторного альтернативного, скрапленого газу [3].

5. Дозвіл щодо наказу керівника податкового органу про зупинення проведення документальної виїзної планової та позапланової перевірки платника податків надсилати останньому рекомендованим листом із повідомленням про вручення [4].

6. Плани проведення податкових перевірок будуть оприлюднені на сайті Міністерства фінансів України [3].

7. Контролюючі органи отримали право проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності та проводити перевірку правильності та повноти визначення доходів, витрат та фінансового результату до оподаткування згідно з бухгалтерським обліком відповідно НП(С)БО та МСФЗ [3].

8. ДФС на своєму сайті буде щомісяця оприлюднювати інформацію щодо суб'єктів господарювання, які мають податкову заборгованість із зазначенням їх керівників та сум боргу [3].

Аналізуючи вищенаведене, є позитивним намагання держави зменшувати податковий тиск та кількість перевірок платників податків, проте темпи проведення цього напряму реформи

залишаються доволі низькими. Тому потрібно підвищити професійність роботи працівників податкової служби з платниками податків, розширити застосування електронних сервісів з метою зменшення можливостей до ухилення від сплати податків та проявів корупції.

Але у вересні 2016 року Міністерство фінансів України представило проект податкової реформи. Обсяг змін представлено на 61-й сторінці. Нам пропонують електронний кабінет платника податків, великі зміни в оподаткуванні ПДВ, ПДФО, податку на прибуток підприємств, нові правила адміністрування та проведення перевірок. А ще ж є альтернативні проекти податкової реформи, які «під корінь ріжуть» нинішні норми податкової реформи.

**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 в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 3. Податкові перевірки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua>. 4. Шевчук О. Д. Особливості податкового контролю в Україні [Електронний ресурс] / О. Д. Шевчук, Д. С. Деркач. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.

УДК 657

Є. М. Митровка, аспірант

Науковий керівник: М. М. Коцупатрий, канд. екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку аналізу та аудиту в АПК

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна

### ОСОБЛИВОСТІ ПРИТЯГНЕННЯ ДО ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ТА ЇХНІХ ПОСАДОВИХ ОСІБ

**Ключові слова:** оподаткування, відповідальність, штрафна санкція, пеня.

Керівники та інші посадові особи підприємств, установ, організацій, включаючи установи банків, тобто ті хто, виступає платником податку, в разі порушень законів з питань оподаткування та норм податкового права можуть бути притягнуті до відповідальності. Відповідальність посадових осіб може бути такою: фінансова (накладання фінансових санкцій, пеня), адміністративна (накладання штрафу), кримінальна, дисциплінарна та матеріальна.

Штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) є платою у вигляді фіксованої суми та /або відсотків, що стягується з платника, у разі необхідності відшкодування державі збитків, що виникли внаслідок недотримання надходжень до бюджетів всіх рівнів від податків та зборів [1].

До штрафних санкцій притягують, якщо: контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми податку на додану вартість платника податків – 25 % суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування. Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів – 50 %; використання платником податків (посадовими особами платника податків) сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання – тягне за собою стягнення до бюджету суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги [1].

Як відомо, Податковий кодекс України (ПКУ) [1] називає три причини для нарахування пені: несплата узгодженого податкового зобов'язання, заниження податкових зобов'язань і несплата податковим агентом податку на доходи (рис. 1).

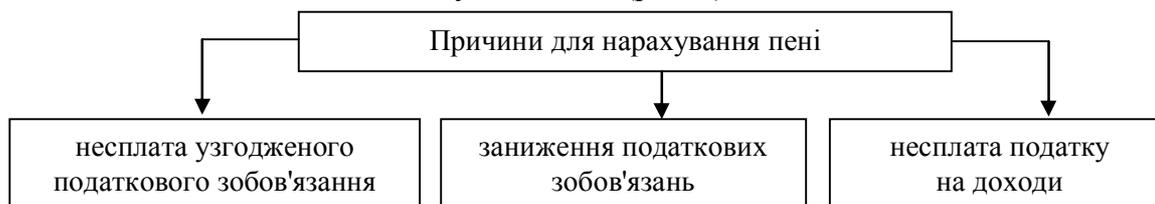


Рис. 1. Причини для нарахування пені

Відповідальність за порушення податкового законодавства відокремленим підрозділом (про нього є інформація в Єдиному державному реєстрі, він наділений майном і призначено його керівника) несе юридична особа, до складу якої входить такий підрозділ. Виняток становлять випадки, коли відокремлений підрозділ виступає самостійним платником податків. Отже, це може бути як саме підприємство, так і його відокремлений підрозділ. При цьому вирішальним при визначенні суб'єкта податкової відповідальності буде обраний підприємством спосіб сплати податку (рис. 2):

а) якщо сплата здійснюється консолідовано, то й відповідальність за заниження податкових зобов'язань покладуть на головне підприємство. Справа у спеціальному застереженні законодавця: відповідальність за своєчасне і повне внесення сум податку до бюджету за місцезнаходженням відокремлених підрозділів несе платник податків, у складі якого перебувають такі відокремлені підрозділи. Але його не слід трактувати обмежено, як таке, що зобов'язує головне підприємство відповідати за підрозділи тільки за несвоєчасну або неповну сплату узгоджених податкових зобов'язань. Головне підприємство має відповідати за всі порушення, у тому числі за заниження податкових зобов'язань;

б) якщо філія сплачує податок на прибуток самостійно, то штрафні санкції за допущені помилки також накладають на неї як на самостійного платника податків у загальному порядку.

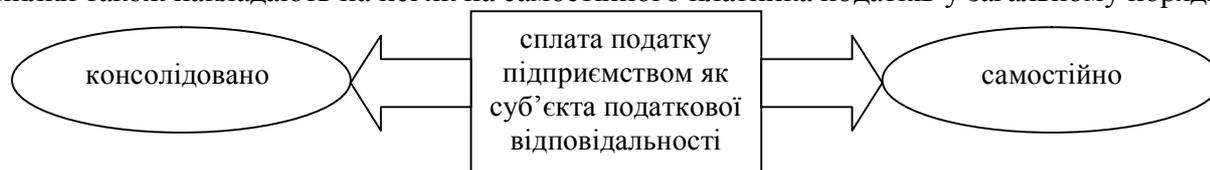


Рис. 2. Вибір сплати податку підприємством

Податкове повідомлення-рішення за формою «Р» має бути адресоване філії, якщо вона є автономним платником податку. Саме зазначену форму виписують у випадку виявлення занижених податкових зобов'язань.

Згідно з ПКУ наведено розділ, який має назву «Особи, які відповідають за складання податкової звітності». У цьому розділі наводиться інформація про відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, несвоєчасне їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної в зазначених документах.

При сплаті податку консолідовано податкове повідомлення-рішення виписується на головне підприємство, навіть якщо в заниженні винен його відокремлений підрозділ. Ця особливість накладення стягнення має, по суті, негативні наслідки у вигляді штрафних санкцій (навіть якщо їх сплата – обов'язок філії), що накладаються на головне підприємство. На сьогодні розрізняють такі види порушень згідно з ПКУ [1] (табл.).

Таблиця

Види та розміри порушень

Порушення	Розмір штрафу, грн
Відповідальність за порушення порядку ведення та відсутність податкового обліку посадовими особами підприємств, установ, організацій, неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування податків і зборів	від 85 до 170
Порушення порядку утримання та перерахування податку на доходи фізичних осіб і подачі відомостей про виплату доходів	2 до 3 НМДГ* (34 – 51 грн)
Неподання громадянами декларації про доходи чи включення до декларацій перевернутих даних, не ведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат, для яких законами України встановлено обов'язкову форму обліку	від 3 до 8 НМДГ*
Умисне ухилення від сплати податків	300 до 500 НМДГ*, або позбавленням права обіймати певні посади, або займатися діяльністю на строк до 3-х років

Примітка: \* – НМДГ – неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Згідно з законодавством 1 НМДГ становить 17 грн.

Директор і головний бухгалтер філії відповідають характеристиці посадової особи. Тому якщо помилки допущені ними, то їх притягнуть до адміністративної відповідальності. У разі консолідованої сплати саме головне підприємство складає і подає консолідовану декларацію з податку на прибуток. Тому й адміністративна відповідальність у випадку заниження в такій декларації податкових зобов'язань покладається на директора й головного бухгалтера такого головного підприємства, чії підписи стоять на такій декларації. А якщо філія – самостійний платник податку на прибуток, то декларація подається ним самим і підписується її посадовими особами. А коли в такій звітності допущено заниження податкових зобов'язань, винними вважають головного бухгалтера і директора філії.

**Список використаних джерел:** 1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

УДК [336.228.34:339.17](477)

**Н. М. Георгійчук**, студент

Науковий керівник: **Н. А. Бан**, канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича, м. Чернівці, Україна

## **ПРОБЛЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Ключові слова:* податок, ухилення, торгівля, оптимізація, реорганізація.

Вивчення причин та пошук шляхів усунення проблеми ухилення від сплати податкових зобов'язань буде завжди актуальним, адже це явище стосується всіх країн світу з моменту появи тих самих зобов'язань. Це стало джерелом нелегального збагачення та однією із причин зростання тіньового сектору економіки України.

Рівень тіньової економіки України становив 42 % від офіційного ВВП станом на 2015 рік. У звіті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України зазначено, що серед основних проблем, що стримують процеси детінізації – значне податкове навантаження на корпоративний сектор на тлі продовження економічної активності підприємств та висока вартість залучення кредитних ресурсів і несприятлива зовнішньоекономічна кон'юнктура на ключових товарних ринках вітчизняного експорту. За даними звіту, явище тіньової економіки характерно для всіх без винятку економік світу. Зокрема, в середньому по ЄС у 2015 році цей рівень становив 18,3 % [1].

Нині економічний розвиток нашої держави супроводжується кризовими явищами, а податкова система зазнає постійних реформ та містить велику кількість невідповідностей. У зв'язку з цим з'являються так звані «лазівки» у законах, якими й користуються платники податків.

Ця проблема стосується й торгівлі, яка є однією з найбільш динамічних галузей економіки України та випереджає інші види економічної діяльності за темпами зростання. А отже, тягне за собою величезні втрати для державного бюджету країни.

На сучасному етапі розвитку важливим елементом регулювання економіки є державний податковий контроль. Крім того, усі форми організації соціуму на будь-якому рівні потребують відповідного контролю. Усім об'єктам суспільної діяльності – від маленької фірми до держави в цілому – необхідний облік та контроль. Відсутність контролю або його надмірність однаково ведуть до руйнації такого об'єкта [2, с. 6].

Сьогодні торговельними підприємствами використовуються такі основні способи ухилення від сплати податків та зборів:

- 1) штучне заниження вартості товарів з метою формування від'ємного значення ПДВ для подальшого відшкодування його з держбюджету;
- 2) повне приховування об'єкта оподаткування (контрабанда);
- 3) часткове приховування об'єкта оподаткування: навмисне заниження обсягів товарів (робіт, послуг) з метою зменшення суми податкових зобов'язань;
- 4) оформлення декларації на товар під іншою назвою;

5) бартерні схеми, які застосовуються для зниження митної вартості як увезених, так і вивезених товарів [3, с. 291–292].

Вважаємо, що для боротьби з ухиленням від сплати податків потрібно реалізувати таке:

– створення значущих комерційних пільг для підприємств з хорошою податковою репутацією;

– обов'язкове запровадження реєстраторів розрахункових операцій у всіх торговельних підприємствах, незалежно від обраного (загального чи спрощеного) механізму оподаткування їхніх доходів;

– посилення просвітницької роботи, спрямованої на підвищення податкової культури населення (люди повинні усвідомлювати, що ухилення від сплати податків – це недоотримання коштів у бюджет, тобто недофінансування державних закладів, зокрема освіти, медицини та ін., що й погіршує рівень життя населення).

Дослідження процесів формування і трансформації сучасного податкового середовища в Україні і його впливу на діяльність торговельних підприємств дають змогу дійти таких висновків:

1. Діяльність торговельних підприємств відіграє значну соціально-економічну роль у розвитку ринкових відносин в Україні.

2. Зменшення податкових ставок та реорганізація податкової системи до рівня, коли розмір податкового навантаження не є занадто великим тягарем для підприємства, дасть змогу поповнити бюджет держави.

3. Стан економіки, добробут та рівень життя населення прямо пропорційно залежать від вдосконалення податкової системи держави.

Таким чином, у державі потрібно створити таку ситуацію, за якої було б не вигідно порушувати закон, ухилятися від сплати податків чи платити їх у неповному обсязі. Це можливо лише тоді, коли податкове законодавство стане лояльним до платників, а всі положення законів та норми стануть зрозумілими і недвозначними.

**Список використаних джерел:** 1. *Вісник*: офіційно про податки [Електронний ресурс] / Офіційне видання ДФС. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ru/news/id/1868>. 2. *Попова С. М.* Організація податкового контролю : [навчально-практичний посібник] / С. М. Попова, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 290 с. 3. *Баранова В. Г.* Податкова система : [навчальний посібник] / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко. – Одеса : ВМВ, 2014. – 344 с.

УДК 336

**С. С. Довбняк**, студент

Науковий керівник: **Є. В. Ткач**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, м. Чернівці, Україна

### **ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВИХ КОНЦЕПЦІЙ ДЕРЖАВНОГО БОРГУ**

*Ключові слова:* державний борг, державний кредит, класична економічна теорія, кейнсіанство.

В історичній ретроспективі дослідження доцільності існування боргу відрізняються популярністю поглядів. Перші дослідження стосовно питання державного боргу в науковій літературі належать меркантилістам та датуються початком XVI століття. У системі поглядів меркантилістів держава посіла місце «головного підприємця», підтримувалося активне державне втручання в економічне життя, а абсолютною формою багатства вважалися гроші (золоті, срібні). Об'єктом дослідження виступала сфера обігу. Приток грошей у національну економіку оцінювався як позитивний факт, тому кредитне фінансування виправдовувалося як одне з найважливіших джерел державних доходів [1].

Фізіократи, на відміну від меркантилістів, досліджували сферу виробництва та вважали, що джерелом багатства нації є сільське господарство. Вони були прихильниками ідеї цілковитого економічного лібералізму («нехай все іде, як іде»). На їх переконання, здійснюючи запозичення, держава відтягує ресурси із продуктивних секторів економіки. Так, Ф. Кене вважав, що державні кредити «примножують непродуктивний клас населення».

Три століття тому класик Девід Х'юм висловив своє невдоволення державними позиками таким чином: «Міністру не терпиться вдатися до цього засобу, щоб не надто обтяжувати народ податками, не наклепати на себе публічну критику і виглядати важливою персоною в період свого правління. Тому будь-який уряд майже неминуче буде зловживати боргом. У результаті ... або нація знищить державний кредит, або державний кредит знищить націю». Д. Х'юм, звичайно, погарячкував. Борг не знищив ні однієї нації, але деяким країнам він заподіяв великої шкоди.

Негативне ставлення Адама Сміта до боргу теж виникає з антимеркантилістської філософії та порівняльної оцінки ефективності державних і приватних витрат. А. Сміт вважав, що держава вилучає заощадження з промисловості та торгівлі, що дозволяє чиновникам вести «розгульний спосіб життя». Національний дохід переводиться з інвестицій у споживання. Якщо дозволити державі марнотратно покривати її бюджетний дефіцит позиками, взятими у промисловців і торговців, то бідне капіталом суспільство позбудеться доходів, які в іншому випадку оберталися б продуктивними інвестиціями. Держава – поганий менеджер. На відміну від приватного позичальника, вона не зацікавлена у правильному управлінні капіталом. Тому не можна давати державі в борг. Неприйняття Адамом Смітом боргу схиляло його до думки щодо вимоги збалансованого бюджету [2].

Сміт, як і Х'юм, відкидав ідею про те, що відсотки по внутрішньому боргу не є втратою для суспільства. «Кажуть, що при виплаті відсотків по боргу права рука платить лівій, гроші не йдуть з країни і нація не біднішає. Це виправдання цілком засноване на софістиці меркантилістської системи». Ось що відбувається на думку Сміта. Відсотки за зовнішнім боргом є відрахуванням від національного багатства, оскільки вони йдуть за кордон, де за них проживають власники зовнішнього боргу. Отже, зовнішній борг і внутрішній борг однакові у своєму негативному впливі на економіку. «... зростання величезних боргів, що нині пригнічують і в кінцевому рахунку, можливо, розорять всі великі нації Європи», – повторював Сміт своєму другові Х'юмену.

Давід Рікардо загалом поділяв антипатію А. Сміта до боргу і називав борг одним з найжахливіших лих. Але, на його думку, країну пригнічує зовсім не виплата відсотків по національному боргу і не скасування цієї виплати принесе країні полегшення. Тільки зберігаючи доходи і утримуючись від витрат, можна збільшити національний капітал. З ліквідацією боргу доходи не збільшаться і витрати не скоротяться [3].

Однак в оцінці державного боргу класиками переважали не лише критичні ноти. Так, Т. Мальтус розглядав боргове фінансування як шлях до збільшення попиту. Єдиним серед відомих класиків він припускав, що значний державний борг призводить до зростання виробництва, сприяє усуненню зайвих товарів з ринку. «Непродуктивне» споживання, на його думку, підтримує більш високий рівень споживання, і якщо би борг було знищено, то споживання знизилося б. Вражений зростанням продуктивних сил із 1770 року, вчений переконливо показував доцільність зіставлення динаміки національного виробництва та зростання боргового тягаря.

Однозначного підходу до оцінки існування та нагромадження державного боргу протягом усієї історії розвитку економічної думки не існувало. Найбільшими «крайнощами» характеризуються думки класичної та кейнсіанської шкіл економічної теорії. Якщо класики розглядали державний борг як тимчасове та вимушене явище, то Дж. Кейнс вважав його необхідним елементом системи державних фінансів, засобом досягнення ефективного попиту, скорочення якого спричиняє падіння виробництва та зайнятості. Із загостренням боргової ситуації у світі можна простежити відродження обох поглядів на проблему державного боргу. Проте доцільно погодитися з тим, що сприйняття державного боргу як суто позитивного чи негативного явища є помилкою, оскільки така категорія, як «державний борг» може мати неоднозначний вплив на розвиток економіки у різних умовах. З одного боку, це залучення додаткових фінансових ресурсів для задоволення суспільних потреб в умовах дефіциту та стимулювання економіки, а з іншого – борговий тягар та необхідність обслуговування боргу, що відволікає бюджетні ресурси. Сьогодні забезпечення оптимальності співвідношення цих двох альтернатив полягає у побудові раціональної системи управління державним боргом.

Отже, однобічна оцінка державного боргу призводить до обмеженості розуміння його природи та можливостей використання. Державний борг є категорією різноплановою, об'єктивно оцінити яку можна лише через призму наслідків його впливу на економіку в кожному конкретному випадку [4].

**Список використаних джерел:** 1. *Історія економічних вчень* : навчальний посібник / за ред. В. В. Кириленка. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 233 с. 2. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Издательство социально-экономической литературы, 1962. – 677 с. 3. *Рикардо Д.* Начала политической экономии и налогового обложения / Д. Рикардо. – М. : Государственное издательство политической литературы, 1955. – 360 с. 4. *Кейнс Дж. М.* Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.

УДК 657

**М. В. Радкевич**, студент

**А. Г. Качула**, студент

Науковий керівник: **Є. Ю. Шара**, канд. екон. наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Університет Державної фіскальної служби України, м. Ірпінь, Україна

### **РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК**

*Ключові слова:* податок на прибуток, податкові різниці, амортизація, фінансова звітність, реформування.

Реформування податкової системи є одним з пріоритетних заходів поліпшення економічного стану України. Тому наразі важливо сформувати основні засади реформування податкової системи та окремих її складових. На території України діє 9 податків і зборів, серед яких є і загальнодержавний податок на прибуток. Він сплачується до державного бюджету та накладається на прибуток підприємства.

Нині існує неоднозначне трактування визначення прибутку в податковому та бухгалтерському законодавстві, що призводить до плутанини та витрачання часу бухгалтерів, адже вони визначають прибуток до оподаткування. Проблеми виникають у процесі визначення об'єкта оподаткування.

Суперечки, які з'являються з приводу податку на прибуток, виникають, в основному, через різне трактування доходів і витрат ДФСУ і НП(С)БО [1].

Базу оподаткування податку на прибуток визначають виходячи з фінансової звітності підприємства, яка має свої особливості. Ці особливості можуть переростати у недоліки, а саме:

- низька культура складання фінансової звітності;
- незначний період між датами складання звітності та поданням декларації з податку на прибуток, що робить неможливим зробити перевірку достовірності визначення бази оподаткування одразу;
- неврегульованість визначення відповідальності перед власником платника податку осіб, що склали або підтвердили фінансову звітність;
- відсутність прозорого алгоритму відбору платників податків, фінансова звітність яких піддається перевірці (всіх платників більше 200 000 осіб).

На практиці існує ризик зміни бази оподаткування або ризик зміни потенційного податкового спору за результатами фінансової звітності та поданої декларації, що призводить до порушення принципу, за яким діє податкове законодавство, а саме презумпції правомірності рішень платника податку.

Податок на прибуток є одним із найскладніших податків, адже щодо нього виникає багато розбіжностей. Насамперед, це визначення податкових різниць.

Для визначення податкових різниць ведеться окремий облік податкової амортизації, для ведення якого необхідно безперервний зв'язок з господарською діяльністю підприємства. Підпунктом 138.3.2 пункту 138.3 статті 138 ПКУ встановлено заборону щодо амортизації «витрат на ремонт та придбання невикористаних основних засобів», «невикористаних основних засобів», під якими розуміються основні засоби, які не використовуються в господарській діяльності платника податку [2].

Виникає проблема під час визначення податкової різниці, що виникає при формування резервів, а саме проблема списання (включення до витрат) сум безнадійної заборгованості. Вона виникає у результаті недосконалого формулювання положень пункту 139.2 статті 139 ПКУ щодо резерву сумнівних боргів [2].

Проблемою корегування податкових різниць за правилами трансфертного ціноутворення (ТЦУ) є те, що вони не можуть бути коректно визначені ні щоквартально протягом звітного року, ні за результатами річного декларування. Адже звіт про контрольовані операції згідно з підпунктом 39.4.2 пункту 39.4 статті 39 ПКУ подається до 1 травня року, що настає за звітним роком, тоді як річна декларація має бути вже подана у лютому/березні [2].

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством [2].

Також платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, які не підтверджені документами.

Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових реєстрах проводяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог цього Положення [1].

У первинних документах, зокрема, у актах перевірок не зазначено, ким конкретно здійснювалися послуги, не вказується обсяг затрачених людино-годин і не конкретизовано, які саме інформаційно-консультаційні послуги надано.

Нерідко виникає при визначенні податку на прибуток від'ємне значення.

Згідно з законопроектом, який був підготовлений О. О. Шемяткіним та його командою, було запропоновано такі заходи щодо удосконалення та реформування податку на прибуток:

- негайне усунення значних недоліків поточної редакції податку на прибуток;
- запровадження з 2017 року податку на виведений капітал;
- введення окремого податку на операції з купівлі іноземної валюти з метою виведення капіталу (за винятком операцій із придбання товарів, робіт, послуг) на рівні 5 % від вартості операції з одночасним скасуванням збору в пенсійний фонд. За рахунок такого податку скасовується обмеження на виплату дивідендів та повернення капіталу з України;
- доопрацювання податку на майно (землю та комерційну нерухомість), який буде враховуватися у зменшення ПДФО та податку на виведений капітал (у частині виведеного за протокольним рішенням власника), що забезпечить стале надходження до бюджету з метою створення умов для запровадження податку на виведений капітал та збалансує податкове навантаження між особами, доходи яких були оподатковані, та особами, доходи яких були скриті від оподаткування [3].

Отже, прийняття до уваги заходів щодо реформування податку на прибуток дасть, як мінімум, однозначне визначення фінансового результату до оподаткування та усунення недоліків врахування податкових різниць. Необхідно збалансувати норми податкового законодавства та бухгалтерського обліку, що значно покращить роботу бухгалтерів та зменшить невиправдане витрачання коштів на додаткове оброблення та перевірку інформації. Також працівникам контролюючих органів у сфері фіскальної та митної політики було б доцільним більше приділяти уваги особливостям бухгалтерського обліку, адже на основі даних саме цього обліку вони здійснюють перевірки.

**Список використаних джерел:** 1. *Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>. 2. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 3. *Шемяткін О. О.* Реформування податку на прибуток: поточні проблеми та варіанти вирішення [Електронний ресурс] / О. О. Шемяткін. – Режим доступу : <https://assets.documentcloud.org/documents/2928200/Prezentaciya.pdf>.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

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

**II Міжнародна науково-практична конференція**

(м. Чернігів, 30 листопада 2016 р.)

**Тези доповідей**

Відповідальний за випуск	О.О. Сидоренко
Коректор	О.С. Смелова
Комп'ютерна верстка і макетування	В.М. Олефіренко

Підписано до друку 29.11.2016. Формат 60x84/16. Друк різнографія.  
Гарнітура Times New Roman. Умов. друк. арк. – 12,2.  
Тираж 150 пр. Замовлення № 340/16.

---

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.