

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Інститут модернізації змісту освіти МОНУ
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**

III Міжнародна науково-практична конференція

(м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.)

Тези доповідей

Друкується за рішенням вченої ради Чернігівського національного технологічного університету (протокол № 11 від 27 листопада 2017 р.).

Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : III Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.) : тези доповідей. – Чернігів : ЧНТУ, 2017. – 204 с.

Збірник містить тези доповідей III Міжнародної науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку». Висвітлено актуальні питання щодо проблем обліку, оподаткування, аналізу й аудиту в системі управління підприємством, а також розглянуто національний та міжнародний досвід і напрями розвитку бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності.

Видання орієнтоване на теоретиків та практиків, науковців, викладачів, аспірантів та студентів, а також зацікавлених в обміні досвідом наукових досліджень щодо проблем обліку, оподаткування, аналізу й аудиту в системі управління підприємством.

Матеріали конференції представлено у авторській редакції. Відповідальність за зміст несуть автори.

ISBN 978-617-7571-00-0

Організаційний комітет:

Голова:

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

Заступники голови:

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

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

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

Маргасова В. Г., д-р екон. наук, проф., заслужений економіст України, 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;

Гнедіна К. В., канд. екон. наук, доцент, доцент 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;

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)

ISBN 978-617-7571-00-0

© Чернігівський національний
технологічний університет, 2017

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1

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

Гливенко В.В. Застосування процесного підходу до обліку витрат при вирощуванні сільськогосподарських культур	7
Подольняк О.А. Сутність креативного обліку	8
Акименко О. Ю., Жолобецька М. Б. Використання принципу фінансового анбандлінгу в обліку підприємств сфери теплопостачання	10
Акименко О.Ю., Мальцев О.О. Удосконалення організації обліку зовнішньоекономічної діяльності як запорука успішної стратегії	12
Гливенко В.В., Пугач Г.С. Нормативно-правове забезпечення обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах	14
Гудзь Н.В. Доцільність застосування професійного судження бухгалтера в реаліях економіки України	17
Іванова Л.Б. Теоретичні підходи щодо управління дебіторською заборгованістю боржника: обліковий аспект	19
Каткова Н. В., Лакутіна К. С. Особливості визнання внутрішньогенерованих нематеріальних активів	22
Мекшун Л.М. Статистико-економічний аналіз діяльності селянських господарств в Україні наприкінці XIX – початку XX ст.	24
Минка В.Ф. Аспекти реформування бухгалтерського учета в государственном секторе	25
Підпригора І.В. Організація бухгалтерського обліку: актуальні питання та сучасні тенденції	26
Семанюк В.З. Чи буде наукова революція в обліку?.....	28
Шевцова Е.И. Бухгалтерский учет: проблемы и методы обучения.....	30
Лаптії Т.М., Ірха А.С. Проблемні питання обліку основних засобів	31
Гулевич А. Г. Бухгалтерский учет доходов и расходов в организациях в условиях инновационной экономики	33
Ворона О.М. Бухгалтерський облік отриманих послуг (виконаних робіт) у системі рахунків бухгалтерського обліку	34
Вітюк В.В. Фінансова оренда необоротних активів: особливості обліку в орендаря.....	36
Каба А. М. Визнання доходів від надання послуг: національний та міжнародний аспекти	38
Наумець А.О. Питання застосування зведеного подорожнього листа на прикладі операційної оренди легкового автомобіля директора.....	39
Новицький П.В. Облік виробничих запасів за П(С)БО та МСБО: порівняльна характеристика.....	41
Редько В. О., Клименко О. М. Удосконалення обліку витрат від операційної діяльності	43
Ремесник В. О., Акименко О. Ю. Амортизація та знос: ідентичність чи відмінність?	44
Ремесник В. О., Клименко О. М. Визначення сутності поняття «витрати».....	46
Титаренко І.Ю. Проблемні питання та шляхи удосконалення обліку руху товарів на підприємстві.....	47
Юдкіна А.В. Шляхи покращення системи обліку дебіторської заборгованості	49

СЕКЦІЯ 2

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

Дубініна М.В., Чебан Ю.Ю., Сирцева С.В., Лугова О.І. Внутрішня звітність як основне джерело інформації про додаткові соціальні витрати аграрних підприємств.....	52
Пилипенко Л.М. Формат бухгалтерського балансу корпорацій в умовах постіндустріальної економіки	53
Єфіменко Т.І. Ідентифікація економічних ризиків і таксономія фінансової звітності.....	55
Гливенко В.В., Росохач О.В. Організація обліку товарів на підприємствах торгівлі	57
Познякевич В. Н. , Житкевич Г. Я. Волонтерское движение: учет и правовое регулирование	58
Гончаренко О.О. Інтереси користувачів бухгалтерської фінансової інформації небанківських фінансово-кредитних установ як визначальний фактор її якості.....	60

V. Onyshchenko. The problems of the practical use of national guideline of joint venture accounting in Ukraine.....	62
Акименко О.Ю., Сорока В.С. Рациональна організація обліку на сільськогосподарських підприємствах як основа стратегічного управління.....	63
Бондаренко Н.М., Катериніна К.С. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємства	66
Клименко Т.В. Організація системи управлінського обліку на підприємстві	68
Клименко Т.В., Ліхошапка О.М. Бюджетування в системі управлінського обліку	70
Лютюва Г.М. Інтегрована звітність: сутність та елементи	72
Сидоренко О.О. Напрямки організації управлінського обліку страхових резервів страховиків України	73
Фесенко В.В. Проблеми обліково-інформаційного забезпечення звітності про контрольовані операції	75
Шаповал Г.М., Галюк А.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління власним капіталом корпоративних підприємств.....	76
Шаповал Г.М., Попович В.В. Розробка системи інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного управління основними засобами будівельного підприємства	78
Гулевич Г.В. Гармонизация национальных стандартов ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности согласно концепции МСФО	80
Стефанович Н.Я., Янкович Я.В. Якісні характеристики фінансової звітності	81
Мошенський С.Г. Коефіцієнтний аналіз бухгалтерського балансу суб'єктів господарювання	83
Khalleefah Ahmed Mohammed. Peculiarities of accounting information use in enterprise strategic management	85
Бабко І.С., Клименко О.М. Уцінка та до оцінка необоротних активів	86
Бондарчук С.В. Організація обліку та аналіз фінансових результатів як засоби підвищення ефективності діяльності підприємства.....	88
Глазова Т.В., Нехай В.А. Електронний документообіг: функції та завдання.....	90
Ковалевич О.Г., Васильєва В.Г. Проблемні питання з організації обліку оплати праці 92 у бюджетних установах	92
Ткаченко А.О., Нехай В.А. Облік допомоги по догляду за дитиною	94
Ткаченко О.О. Організація обліку доходів та витрат підприємства	95

СЕКЦІЯ 3

Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку

Калабухова С.В. Аналіз рентабельності підприємства за ресурсним підходом	99
Будько О.В. Розвиток методичних підходів до аналізу соціально відповідальної діяльності підприємств.....	99
Андросенко О.О. Основні етапи організації економічного аналізу витрат промислових підприємств.....	101
Аніщенко Г.Ю. Фінансово-економічний аналіз звітності бюджетних установ.....	103
Андросенко О.О., Зубаха К. Ю. Складові елементи організації економічного аналізу на промислових підприємствах	104
Гнедіна К.В., Ірха Я.М. Метод аналізу ієрархій при прийнятті стратегічних управлінських рішень на підприємстві: переваги застосування.....	106
Гончаренко М.Л. Вплив реальних інвестицій на фінансові результати діяльності підприємств	108
Лисенко А.М. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення економічного аналізу діяльності суб'єктів господарювання	111
Овод Л.В. Основні етапи оцінки рівня ефективності амортизаційної політики промислового підприємства.....	114
Радіонова Н. Й. Аналіз затратоутворюючих факторів управління виробничими затратами підприємства.....	116
Коляда А.Л. Створення зворотної вертикальної інтеграції як ефективний напрям мобілізації резервів підприємства	118
Горустович Т.Г., Колков И.Ю. Экономический анализ: перспективы развития	120
Кот Н. Г. Анализ экономического потенциала предприятия	121

Шестакович Н.Н. Аналіз конкурентоспособности предприятия сельского хозяйства Республики Беларусь	123
Примак Ю.Р. Застосування методу дюрації при оцінці процентного ризику банківської установи	124
Боднар В. Економічний аналіз діяльності підприємств туристичного бізнесу	126
Глущенко А.В. Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку	128
Михалик М.В. Особливості визначення первісної вартості нематеріальних активів, створених підприємством самостійно	129

СЕКЦІЯ 4

Міжнародний та національний досвід організації, функціонування та розвитку аудиту

Барановська В.Г. Нова модель підготовки висококваліфікованих аудиторів	131
Пугаченко О.Б. Критерії визначення підприємств для цілей бухгалтерського обліку та аудиту	133
Щербакова Н. А. Методика оцінювання аудитором безперервності діяльності суб'єкта господарювання	134
Табенська Ю. В. Міжнародні та національні стандарти внутрішнього аудиту	136
Медведюк К.О., Орловська А.С. Становлення аудиту в Україні	138

СЕКЦІЯ 5 Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства

Маргасова В.Г., Федоренко А.Є., Сакун О.С. Сутність санації як механізм фінансової стабілізації підприємства	140
Бондарчук Н.В. Розвиток механізму обліково-аналітичного забезпечення функціонування системи економічної безпеки підприємства	141
Євсєєва О.О. Роль та значення облікової політики в інформаційному забезпеченні побудови ефективної системи економічної безпеки підприємства	143
Кармазіна Н.В. Процедури дью ділідженс для зниження інвестиційних ризиків	145
Рожеляк В. М., Жук Н. Т. Нормативно-правове забезпечення облікової складової комерційної таємниці підприємства	146
Волот О.І., Дякова В. В. Економічний потенціал підприємства: сутність та структура	147
Гнедіна К.В., Мінченко С.С. Стратегія постачання: сутність та роль у економічному розвитку підприємства	149
Казьмір В.А. Пріоритети державного регулювання зернового ринку	152
Ємець В.В. Тракткування принципу безперервності в контексті вітчизняного та зарубіжного досвіду	154
Зезуль В.І., Кравцова Ю.С., Клименко О. М. Вплив пенсійної реформи на зміни у механізмі нарахування єдиного соціального внеску	155
Недолугіна О.Г. Аналітичне забезпечення управління основними засобами комунальних підприємств у системі їх економічної безпеки	157
Чеботар І.О., Нехай В.А. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку	159
Шевченко Т.А., Нехай В.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємства	160

СЕКЦІЯ 6 Оподаткування діяльності підприємств: проблеми та перспективи розвитку

Безкровний О.В., Мовчан Ю.П., Міняйло М.О. Сучасна практика оподаткування дрібних сільськогосподарських товаровиробників	163
Іванова Л.Б., Єрмоленко Б. В. «Шведський стіл» та його оподаткування	165
Скосир Ю.М. Податкові різниці: проблеми обчислення та відображення.....	167
Стець Н. В. Оптимізація фінансування інноваційних процесів підприємств через податкове стимулювання	168
Бабко І.С. Негативні наслідки агресивного податкового планування	170
Карпушкіна О.С. Порядок здійснення податкової перевірки плати за землю	171
Клокова Л.О. Особливості проведення документальної перевірки плати за землю	173
Ковтун Л.І. Оподаткування діяльності страхових компаній.....	175
Ніколов О. П. Актуальні проблеми оподаткування в Україні	177
Пеня К.В. Актуальність запровадження податку на виведений капітал в Україні	178
Ремесник В. О. Протидія агресивному податковому плануванню в Україні	180

СЕКЦІЯ 7

Інформаційні системи і технології в системі обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень в обліку, аналізі, аудиті та оподаткуванні

Царенко О.В. Інформаційне забезпечення системи економічної регенерації стратегічного потенціалу регіонів.....	182
Гливенко В.В., Роднєв Д. В. Впровадження сучасних автоматизованих систем як складова підвищення ефективності обліково-аналітичної роботи підприємства	183
Волот О.І. Інтегровані системи електронного документообігу: особливості та проблеми впровадження.....	185
Муравський В.В., Муравський В.В. Перспективні комп'ютерно-комунікаційні технології в організації обліку на підприємстві	187
Волот О.І., Роднєв Д. В. Характеристика сучасних систем обліку та управління бізнес-процесами	189
Оляднічук Н.В. Інформаційні системи і технології в обліку, аналізі, аудиті та оподаткуванні.....	190
Волот О.І., Кошева В. Особливості формування та використання аналітичної інформації за умов автоматизації обробки даних	192
Перетятко Ю. М., Єрмоленко Б. В. Можливості “1С:Бухгалтерія” для автоматизації бухгалтерського обліку	194
Волот О.І., Пінчук Н.А. Інформаційні технології та технологічні процеси оброблення економічної інформації: характеристика та принципи реалізації.....	196
Ревуцька Л.Є., Корольова Н.М. Формування комплексної системи внутрішнього контролю та його інформаційно-аналітичне забезпечення.....	197
Ющенко Н. Л. Інформаційні технології статистичного аналізу	199
Корх М.Ю. Автоматизація бухгалтерського обліку бюджетних установ за допомогою програмних продуктів компанії “ПАРУС”	201
Лисак К.В. Програмні продукти для автоматизації бухгалтерського обліку	202

СЕКЦІЯ 1

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

УДК 657.1

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЗАСТОСУВАННЯ ПРОЦЕСНОГО ПІДХОДУ ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПРИ ВИРОЩУВАННІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ КУЛЬТУР

Ключові слова: методи обліку витрат, процесний підхід, управління витратами.

Одним з головних завдань управлінського обліку є формування інформації про витрати. На процес формування такої інформації впливають методи обліку витрат, які у свою чергу визначаються організаційними та технологічними особливостями підприємства.

Безпосередньо в галузі сільськогосподарського виробництва питанням управлінського обліку в Україні присвячені праці Г. Г. Кірейцева, М. М. Коцупатрого, В. Г. Лінника, Ю. А. Литвина. Проте, незважаючи на вагомі напрацювання в цій сфері, питання попроцесного методу обліку витрат та його практичне застосування не отримало належної уваги і потребує подальших досліджень.

Існують два основні види обліку витрат, а саме за процесами та об'єктами обліку. Необхідність обліку витрат за об'єктами обумовлена потребами сільськогосподарських підприємств отримувати дані для управління, а також подавати додаток до фінансової звітності за формою 50-сг, в якій наводиться виробнича та повна собівартість сільськогосподарської продукції.

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р., не наводять ні методів обліку витрат, ні обґрунтування вибору того чи іншого методу, а лише вказують, що «облік витрат та виходу продукції здійснюється в розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур чи тварин)» [1].

В ISO 9001 під «процесним підходом» розуміють застосовування в межах організації системи процесів разом з їх ідентифікуванням і взаємодіями, а також керування ними для одержання бажаного результату. Для результативного функціонування організація повинна визначити численні взаємопов'язані роботи та керувати ними. У цьому ж документі вказано, що перевага процесного підходу полягає в забезпеченні ним неперервного контролю зв'язків між окремими процесами у межах системи процесів, а також їх поєднань і взаємодій [2].

Практично всі сільськогосподарські підприємства складають технологічні карти вирощування сільськогосподарських культур, у яких наводиться перелік технологічних операцій, обсяги робіт та витрати на їх проведення. Залежно від вирощуваної культури кількість технологічних операцій може коливатися у значних межах (від кількох операцій на природних пасовищах до кількох десятків). Проте на багатьох підприємствах ці операції групують за їх призначенням. Зокрема, у технологічних картках виділяють такі сукупності технологічних операцій: підготовка площ до посіву; посів; догляд за посівами; збирання врожаю тощо.

Значну частину витрат на сільськогосподарських підприємствах займають механізовані та автотранспортні роботи. Витрати на здійснення цих робіт групують зазвичай на окремих субрахунках рахунку 23. Наприклад, для накопичення витрат на використання сільськогосподарських машин та обладнання використовують субрахунок 235 «Витрати на експлуатацію машин і обладнання», а для накопичення витрат на автотранспортні роботи – субрахунок 236 «Обслуговуючі виробництва і господарства».

Безумовно, найбільш повна інформація для управління витратами буде тоді, коли облік буде здійснюватись за кожною технологічною операцією. Однак обліковувати і контролювати

ти витрати за кожною операцією не завжди є економічно вигідним, адже очікуваний результат може бути меншим від витрат на здійснення такого обліку і контролю. Тому доцільним є організація обліку і контролю витрат за сукупністю операцій. При цьому слід зауважити, що при такому обліку виникають певні труднощі при розподілі витрат між сільськогосподарськими культурами. Незважаючи на певні недоліки, слід відзначити і такі беззаперечні переваги, як простота збору та обробки інформації про витрати, оскільки вони збираються за період, а також більш точний розподіл накладних витрат.

Багато фермерських господарств спеціалізуються виключно на рослинництві, на вирощуванні невеликої кількості сільськогосподарських культур. Для таких господарств калькулювання собівартості за процесами дає можливість збирати інформацію щодо кожного етапу технологічного процесу вирощування культур. Інформація може збиратися шляхом організації аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» для кожної сукупності процесів.

Отже, зважаючи на досить вагомі переваги попроцесного методу обліку витрат, на нашу думку, питання розробки пропозицій з методик його застосування є нагальним тому, що це дасть змогу більше деталізувати місця виникнення витрат, а також отримати найбільш точні розрахунки собівартості продукції рослинництва та ефективно використовувати інформацію для управління витратами. Виходячи з цього, вважаємо, що Методичні рекомендації з планування, обліку калькулювання продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств слід доповнити окремим розділом, в якому б надавалася класифікація способів і прийомів обліку витрат з обґрунтуванням вибору того чи іншого методу в конкретному виробництві.

Обов'язковість застосування обліку витрат за сукупністю технологічних процесів, на наш погляд, також має бути зазначена в основному нормативному документі бухгалтерії – Політика бухгалтерського обліку, а саме в розділі «Організація обліку» [3].

Список використаних джерел: 1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 // Баланс-Агро. – 2001. – № 6 (30). 2. ДСТУ ISO 9001:2009. Національний Стандарт України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://gerelo.dp.ua/index/info_dstu_iso_9001-2009.html. 3. Лень В. С. Основний внутрішній нормативний документ бухгалтерії: назва та зміст [Електронний ресурс] / В. С. Лень, І. М. Гончаренко // Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств в умовах євроінтеграції : зб. наук. праць. – Донецьк : ДДУУ, 2012. – Вип. 232, т. XIII. – С. 206–215. – Режим доступу : <http://ekona.org.ua/repository/view/134>.

УДК 657

О. А. Подолянчук, завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, канд. екон. наук, доцент факультету обліку та аудиту
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна

СУТНІСТЬ КРЕАТИВНОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: креативний (творчий) облік, умовно-креативний облік, агресивний облік.

Сьогодні правила ведення бухгалтерського обліку впливають на передумови для виникнення нового напрямку діяльності бухгалтерів – «креативного» обліку. Креативний у перекладі з англійської «creative» означає творчий.

Креативний облік не є новим явищем в обліковій практиці. Його розвитку сприяє наявність альтернативних методів обліку та відсутність взаємоузгоджених облікових стандартів і законодавчих норм, які б регламентували ведення бухгалтерського обліку.

За твердженнями Г. Г. Кірейцева, креативний облік – це обґрунтований метод відображення підприємницької діяльності, який не передбачено обліковими стандартами, метод, який віддає перевагу сутності над формою [3, с. 70].

М. С. Пушкар характеризує креативний облік як творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування, виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження. На думку автора, креативний облік може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку [6].

С. Ф. Голов визначає креативний облік як формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів. Справедливою є думка автора про те, що явище, яке отримало назву «креативний облік», призводить винятково до того, що фінансова звітність не відображає реального стану справ і вводить в оману користувачів. Основною причиною виникнення і розвитку креативного обліку є конфлікт інтересів в умовах обмежених ресурсів [1, с. 33].

М. А. Кравченко зазначає: з одного боку, «креативним» може бути визнаний будь-який обліковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або стандартам. У гіршому його прояві – це процес підбору рахунків підприємства таким чином, щоб вони представляли у більш вигідному світлі його діяльність [4, с. 152].

Жолнер І.В. креативний облік (творчий облік) розглядає як сукупність законних методів, за допомогою яких бухгалтер, використовуючи свої професійні знання, підвищує привабливість фінансової звітності для зацікавлених осіб і знижує податковий тягар для підприємства, на якому він працює. Автор, висловлює думку, що бухгалтерський облік може бути креативним або творчим лише тоді, коли він ведеться як у межах, так і з порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку [2].

Такої ж думки С. Ф. Легенчук, який відзначає, що бухгалтерський облік не може бути креативним, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких правил. Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку [5]. Автором запропоновано розмежування креативного обліку на «умовно-креативний» та «агресивний». Ведення обліку в межах альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою на основі врахування існуючих принципів обліку пропонується називати «умовно-креативний облік». При цьому спосіб викривлення інформації виражається в маніпулюванні показників звітності. Для визначення обліку, орієнтованого на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку пропонується називати «агресивний облік». Способи порушення характеризуються вуалюванням та фальсифікацією звітності.

Таким чином, техніка застосування креативного обліку (способи викривлення показників фінансової звітності) зумовлює можливість виникнення помилок або здійснення шахрайства.

Проте, як зазначає С. Ф. Голов, на практиці не завжди можна провести чітку межу між «творчістю» і шахрайством. Тому креативний облік є своєрідним буфером між зоною помилок і відвертим шахрайством. На погляд автора, креативний облік, безумовно, містить елементи творчості, однак по суті є шахрайством, яке не завжди можна класифікувати як таке у законодавчому полі [1, с. 33].

Однак, іншу думку висловлює І. А. Юхименко-Назарук, яка запропонувала концептуальну модель креативного обліку, яка базується на припущенні, що креативний облік може здійснюватися лише в двох основних аспектах: 1) у межах чинного облікового законодавства, тобто у частині дозволених альтернативних варіантів облікового відображення; 2) за повної відсутності нормативного регулювання порядку облікового відображення окремих аспектів господарської діяльності підприємства. Перший аспект здійснення креативного обліку стосується можливостей вибору серед визначеного розробниками стандартів «коридору дій» як щодо встановлених в них альтернатив оцінки та облікового відображення, так і щодо можливості інтерпретації критеріїв, які впливають на можливість застосування окремого варіанту облікового відображення. Другий аспект здійснення креативного обліку стосується не лише появи нових об'єктів, стосовно яких відсутні правила ведення обліку, а також пов'язаний із додатковими формами та інструментами оприлюднення інформації, що використовуються підприємствами для забезпечення додаткового розуміння особливостей їх діяльності та перспективи розвитку в майбутньому [7, с. 289].

Проведені дослідження розкривають зміст креативного обліку з позитивного та негативного прояву. Позитивні прояви базуються на представленні та узагальненні облікової інформації в межах чинного законодавства, негативні – навмисному викривленні інформації у фінансовій звітності. Доцільно зазначити, що трактування сутності креативного обліку є

дискусійним. Тому питання залишається відкритим і потребує проведення більш поглибленого дослідження теорії та практики обліку.

Грунтуючись на поглядах науковців та власних судженнях, відзначимо, що креативний облік – це метод, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам, є результатом прийнятої підприємством облікової політики, виходячи з власної специфіки, але і не порушує відповідно встановлене законодавство. Таке твердження дозволяє висловити думку, що креативний облік – це не вид обліку, а адаптивний підхід формування показників фінансової звітності з метою розкриття корисної інформації для потреб користувачів.

Список використаних джерел: 1. Голов С. Креативний облік: загроза професії та суспільству / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 31–42. 2. Жолнер І. В. Поняття та значення креативного обліку в Україні та світі [Електронний ресурс] / І. В. Жолнер. – Режим доступу : <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1132/1/3.pdf>. 3. Кірейцев Г. Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Розвиток науки про бухгалтерський облік : міжнар. наук-практ. конф. : зб. текстів доп. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – С. 67–71. 4. Кравченко В. А. Розвиток призначення креативного обліку в міжнародних стандартах фінансової звітності / М. А. Кравченко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 14, ч. 3. – С. 152–157. 5. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С. Ф. Легенчук. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/65521/61330>. 6. Пушкар М. С. Благо для бізнесу і суспільства [Електронний ресурс] / М. С. Пушкар. – Режим доступу : <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16096/1/36-39.pdf>. 7. Юхименко-Назарук І. А. Концептуальні засади креативного обліку / І. А. Юхименко-Назарук // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2017. – Вип. 1 (49), т. 2. – С. 288–294.

УДК 657

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

М. Б. Жолобецька, аспірант кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВИКОРИСТАННЯ ПРИНЦИПУ ФІНАНСОВОГО АНБАНДЛІНГУ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ

Ключові слова: бухгалтерський облік, бухгалтерська звітність, фінансовий анбандлінг, підприємства сфери теплопостачання, виробництво, транспортування та постачання теплової енергії.

Взятий Україною курс на євроінтеграцію вимагає створення ринкових відносин у сфері природних монополій, до яких відносять більшість суб'єктів, які працюють в галузі теплопостачання. У період реформування галузі теплопостачання, важливим є проведення дослідження використання фінансового анбандлінгу для забезпечення єдиних методичних підходів до організації і ведення обліку за ліцензованими видами діяльності у цій сфері. Саме тому метою роботи є проведення аналізу та узагальнення європейської практики щодо використання фінансового анбандлінгу та обґрунтування застосування цього принципу у сфері теплопостачання.

Проблеми, пов'язані із розвитком галузі теплопостачання, є актуальними і весь час привертають увагу науковців, серед них: Н. М. Лисенко, О. В. Перчук, М. М. Федірко, В. Я. Бриц та інші. Але ці питання потребують подальшого дослідження і ґрунтового вивчення.

Анбандлінг (unbundling) – це розділення природної монополії (передача, розподіл) і конкурентних видів діяльності (виробництво, постачання). Як аргумент застосування фінансового анбандлінгу є те, що Україна має статус члена Європейського енергетичного співтовариства та зобов'язана сформувати ринкові відносини в галузях економіки, де діє режим природної монополії відповідно до директив Європейського Союзу, якими регламентуються спільні правила внутрішнього енергетичного ринку. Ринок комунальної теплоенергетики України, суб'єктами якого є підприємства комунальної теплоенергетики та його суміжні ринки – ринок газу та ринок електроенергії, які, власне, і є ринками, де діє режим природної монополії [2].

Принцип «розмежування обліку» (unbundling of accounts) або «фінансове розмежування» (financial unbundling) був введений ще у 1998 році, з прийняттям Директиви 98/30 /ЕС від 22.06.1998 р., більш відомої як Газова Директива [6]. Пунктом 3 статті 13 Газової Директиви

передбачалось, що інтегровані підприємства природного газу повинні, при внутрішньому обліку, вести окремі рахунки для своєї діяльності з транспортування, розподілу та зберігання природного газу та, у відповідних випадках, консолідованих рахунків для діяльності, що не пов'язана з газом, як це буде потрібно [7].

Зазначена Директива вимагала від підприємств природного газу вести окремий бухгалтерський облік діяльності систем транспортування, розподілу і зберігання так, якщо б ці види діяльності здійснювалися різними підприємствами, при цьому підприємства повинні були складати баланс і звіт про прибутки та збитки за кожною діяльністю. Таким чином, Директива 98/30/ЄС вимагала, щоб облік всіх інтегрованих підприємств забезпечував високий ступінь прозорості; був відокремлений для різних видів діяльності.

Нова Газова Директива 2003/55/ЄС від 26.06.2003 р., так само як і Директива 98/30/ЄС, зобов'язувала підприємства вести окремий облік за вищезазначеними видами діяльності. Як вистикає із пункту 5 статті 17 Директиви 2003/55/ЄС, підприємства зазначають у внутрішній бухгалтерській звітності правила щодо розподілу активів і пасивів, видатків та доходів, а також щодо зменшення вартості – без порушення правил бухгалтерського обліку, що застосовуються на державному рівні – які ними застосовуються для складання відокремлених звітів [5].

У Директиві 2003/54/ЄС вимагалось проведення «... розділу бухгалтерських рахунків, які мали належний результат, еквівалентний правовому розподілу» [6]. При цьому в пункті 3 статті 19 Директиви 2003/54/ЄС зазначено, що енергопідприємства повинні, у своєму управлінському обліку вести окремі бухгалтерські звіти щодо діяльності з передачі та розподілу електроенергії, оскільки це було б необхідно робити, якщо б зазначені види діяльності виконувалися окремими підприємствами з метою запобігання дискримінації, перехресному субсидюванню та порушенню правил конкуренції [6].

У Директиві 2009/73/ЄС [8], вимоги щодо розмежування видів діяльності у сферах енергетики та газу стали ще жорсткішими.

Отже, серед головних принципів розподілу між видами діяльності відповідно до Газових Директив Європейського Союзу слід визнати такі: причинність витрат, об'єктивність, послідовність, прозорість. Слід зазначити, що анбандлінг на фінансовому рівні діє у більшості країн Європейського Союзу.

І хоча названі директиви не стосуються внутрішнього ринку теплової енергії, вони стосуються двох найвагоміших постачальників: ринку газу та ринку електроенергії [1]. Варто зауважити, що не існує окремої директиви ЄС стосовно регулювання у галузі теплопостачання, але проводячи аналогію права енергетичної та газової галузі, враховуючи, що цілі регулювання у цих секторах є аналогічними, стає очевидним доцільність проведення фінансового анбандлінгу в цій сфері.

Експерти міжнародного проекту «Муніципальна енергетична реформа в Україні», що здійснюється за підтримки USAID, у 2016 році розробили Концепцію конкурентного ринку теплової енергії, в якій проаналізовано особливості та необхідні передумови для впровадження в Україні фінансового, юридичного анбандлінгів та анбандлінгу власності, а також відміни заборони приватизації теплогенеруючих підприємств, що перебувають у комунальній власності [4]. У Концепції зазначено, що фінансовий анбандлінг має місце, коли організація веде окрему фінансову діяльність за усіма видами ліцензованої діяльності (у цьому випадку виробництво, транспортування та постачання теплової енергії) [4]. Згідно з цією Концепцією першим кроком повинно стати розмежування постачання та виробництва тепла на рівні фінансової звітності: тарифи на виробництво, транспортування і постачання тепла мають бути розраховані окремо. Визначальним у розподілі витрат між ліцензованими видами діяльності з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії є безпосереднє віднесення витрат до конкретного об'єкта теплопостачання [3].

Під фінансовим анбандлінгом (accounting or financial unbundling) у галузі теплопостачання автори розуміють: ведення підприємством ліцензіатом окремого обліку за видам ліцензованої діяльності. Застосування принципу фінансового анбандлінгу для підприємств теплопостачання стане підґрунтям для забезпечення прозорості та об'єктивності інформації у розрізі видів діяльності.

На нашу думку, ведення анбандлінгу на фінансовому рівні практично унеможливить перекресне субсидування мереж через перенесення витрат у генерацію тепла. При застосуванні фінансового анбандлінгу можливо визначити реальні витрати на утримання мереж та відповідно оцінити обсяги фінансування, необхідні для їх модернізації, реконструкції або заміни.

Застосування фінансового анбандлінгу у сфері теплопостачання надасть можливість контролювати реальні фінансові потоки відповідного виду діяльності, створить необхідні передумови для прозорого тарифоутворення, появи конкурентного ринку у галузі теплопостачання.

Список використаних джерел: 1. Брич В. Я. Інформаційно-аналітичне забезпечення системи управління витратами на підприємствах комунальної теплоенергетики України / В. Я. Брич, М. М. Федірко, І. І. Янік // Проблеми науки. – 2015. – № 1 – С. 28–33. 2. Брич В. Я. Організаційно-економічні передумови реінжинірингу бізнес-процесів на ринку комунальної теплоенергетики України / Василь Брич, Михайло Федірко, Іван Янік // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. – Вип. 2. – С. 7–19. 3. Федірко М. М. Теоретико-методологічні аспекти управління витратами підприємств комунальної теплоенергетики України / Михайло Федірко, Андрій Чумак, Ігор Грицюк // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2015. – Вип. 1. – С. 33–42. 4. Проект USAID «Муніципальна енергетична реформа в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.merp.org.ua. 5. Концепція впровадження конкуренції в централізованому теплопостачанні України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uabio.org/uabio-news/3171-concept-of-competitive-heat-market-in-ukrainian-district-heating>. 6. Директива 2003/55/ЄС Європейського Парламенту і Ради Європейського Союзу стосовно спільних правил для внутрішнього ринку природного газу, яка скасовує Директиву 98/30/ЄС. Директива, Заходи, Міжнародний документ від 26.06.2003 р. № 2003/55/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nerc.gov.ua/?id=4699>. 7. Директива 2003/54/ЄС Європейського парламенту і Ради Європейського Союзу стосовно загальних правил функціонування внутрішнього ринку електроенергії, яка скасовує Директиву 96/92/ЄС. Директива, Заходи, Міжнародний документ від 26.06.2003 р. № 2003/54/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nerc.gov.ua/?id=4699>. 8. Directive 98/30/EC of the European Parliament and of the Council of 22 June 1998 concerning common rules for the internal market in natural gas. 9. Directive 2009/73/EC of the European Parliament and of the Council of 13 July 2009 concerning common rules for the internal market in natural gas and repealing Directive 2003/55/EC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT>.

УДК 657.22

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

О. О. Мальцев, магістр

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ЗАПОРУКА УСПІШНОЇ СТРАТЕГІЇ

Компаніям слід розробляти стратегії так само, як драматурги розробляють сюжети: визначитися з зав'язкою, тобто з вихідними позиціями, вибудовувати ходи й повороти, передбачати рішення і мотиви всіх гравців.

Майкл Джейкобс

Ключові слова: бухгалтерський облік, організація обліку, зовнішньоекономічна діяльність, план організації обліку, імпорт, експорт, стратегія.

У сучасних умовах функціонування суб'єктів економічної діяльності, коли мають місце процеси глобалізації та інтеграції ринків різних країн, виникає потреба в розширенні можливостей національних підприємств за рахунок здійснення зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД).

Підприємства можуть реалізувати свою продукцію на зовнішніх ринках та, у свою чергу, купувати обладнання та сировину в іноземних постачальників. Тому потребують дослідження питання організації обліку, регулювання та регламентація операцій ЗЕД з метою подальшого опрацювання заходів щодо удосконалення організації обліку зовнішньоекономічних операцій та розробки ефективної стратегії розвитку.

Питання організації обліку ЗЕД досліджували такі науковці: І. А. Волкова, М. В. Реслер, О. Ю. Калініна, Ю. Г. Козак, Н. С. Логвінова, М. А. Заєць, В. В. Ковалевський, М. О. Карпенко, І. О. Орлик, В. Д. Андріанов, П. Ю. Беленький, В. М. Гєєць, Б. М. Данилишин, Л. В. Дейнеко, Я. А. Жаліло, М. В. Жук та ін. Однак актуалізуються питання, пов'язані з оптимізацією витрат, підвищенням ефективності діяльності від зовнішньоекономічних операцій та нейтралізацією потенційних загроз. Це можливо вирішити шляхом оптимізації облікового процесу зовнішньоекономічних операцій.

Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність» визначає ЗЕД як діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудовану на відносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [1]. Відповідно, метою організації обліку ЗЕД є створення належних умов для своєчасного та повного відображення в обліку операцій ЗЕД, підвищення ефективності операцій експортно-імпортного спрямування.

Ця мета досягається за допомогою вирішення таких взаємопов'язаних завдань:

- створення окремого структурного підрозділу, що відповідав би за успішність ведення ЗЕД на підприємстві;
- проведення маркетингових досліджень нових ринків (із застосуванням сучасних підходів та методів дослідження) за умови виходу на них;
- вибір партнерів для ведення ЗЕД шляхом збору необхідної інформації про них;
- розробка стратегії розвитку підприємства та удосконалення механізму ЗЕД на основі проведення SWOT-аналізу та вивчення відповідних законодавчих актів;
- опрацювання напрямів удосконалення системи управління та планування зовнішньоекономічних зв'язків на рівні підприємства;
- реалізація організаційно-економічних заходів підвищення конкурентоспроможності товарів на експорт та ін. [2; 3].

Однією з важливих передумов раціональної організації обліку є розробка плану організації обліку, яким визначається послідовність і строки проведення облікових робіт. Виходячи з цього доцільно розробити: робочий план рахунків із деталізацією рахунків експортно-імпортного спрямування (наприклад, р. 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» вести в розрізі покупців-нерезидентів: за товарною структурою експорту, географічним положенням країни-нерезидента, за строками погашення дебіторської заборгованості; р. 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» - в розрізі постачальників-нерезидентів: за товарною структурою імпорту, географічним положенням країни-нерезидента та ін.); план документації та документообігу (що складається на підставі митної, складської, технічної, комерційної, транспортної та страхової, транспортно-супровідної документації); план проведення інвентаризації (із зазначенням термінів проведення інвентаризації та скликання постійної інвентаризаційної комісії); план звітності (планується як зовнішня, так і внутрішня звітність за нерезидентами); план технічного оформлення обліку (вибір форми ведення бухгалтерського обліку).

Вважаємо за необхідне доповнити заходи щодо удосконалення організації ЗЕД та аналізу ефективності зовнішньоекономічних операцій на підприємстві обрахунком таких показників:

- 1) абсолютних (обрахунок обсягу експорту, обсягу імпорту, обсягу накладних витрат на експорт/імпорт, середнього залишку коштів, кількості отриманих рекламаций, суми рекламаций, кількості задоволених рекламаций, обсягу використання торговельної марки фірми, обсягу експорту нових товарів);
- 2) відносних (оцінка індексу вартості, індексу фізичного обсягу, індексу ціни, індексу кількості; коефіцієнтів виконання зобов'язань з експорту та імпорту: за вартістю, за фактичним обсягом, за ціною; середньої тривалості обороту експортної (імпортної) операції);
- 3) показників структури (обрахунок товарної структури експорту або імпорту, географічної структури експорту або імпорту, структури накладних витрат на експорт або імпорт);
- 4) показників ефективності (оцінка валютної ефективності експорту/імпорту, ефектності експорту/імпорту, середньої тривалості обороту експортної (імпортної) операції, коефіцієнтів віддачі коштів від експортних/імпортних операцій, ефективності експорту/імпорту) [4].

На сьогодні багато національних підприємств здійснює ЗЕД, проте ефективність таких операцій є доволі низькою. Тому запропоновано використовувати зазначені пропозиції для удосконалення організації ЗЕД на підприємстві та запоруки успішної стратегії.

Список використаних джерел: 1. *Про зовнішньоекономічну діяльність* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.04.1991 р. № 959-ХІІ. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. 2. *Карпенко М. О.* Удосконалення організації зовнішньоекономічної діяльності підприємства / М. О. Карпенко, О. В. Захарченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. – 2010. – № 26. 3. *Орлик І. О.* Проблеми та пріоритети розвитку зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі України / І. О. Орлик // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.2. – С. 216–221. 4. *Зовнішньоекономічна діяльність підприємств* : навчальний посібник / за ред. Ю. Г. Козака, Н. С. Логвінової, І. Ю. Сіваченка. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 792 с. 5. *Організація бухгалтерського обліку* : навчальний посібник / за ред. В. С. Леня – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

УДК 657

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

Г. С. Пугач, магістр

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ключові слова: облік, витрати, національні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

На будь-якому підприємстві, зокрема сільськогосподарському, облік повинен забезпечити надання достовірних даних про результати діяльності, оцінка яких здійснюється за допомогою фінансового обліку. Правильна організація бухгалтерського обліку витрат здійснює вплив не тільки на собівартість, а і на результати діяльності підприємств. Тому система бухгалтерського обліку витрат тісно взаємопов'язана із нормативно-правовим забезпеченням.

Удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку в цілому і витрат зокрема, надасть можливість створення більш привабливого інвестиційного клімату, що у подальшому призведе до створення нових робочих місць, збільшення обсягів експорту та наповнення бюджету країни.

Питання нормативно-правового забезпечення обліку витрат досліджували багато вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема: П. Й. Атамас, С. Ф. Голов, Л. В. Гуцаленко, В. С. Лень, Л. К. Сук, Д. Фостер, М. Г. Чумаченко та інші. Основними питаннями, які висвітлювали науковці, були: вивчення та аналіз чинної законодавчо-нормативної бази обліку витрат та порівняння з колишньою; з'ясування проблем при використанні нормативних актів тощо. Проте слід зазначити, що вказані питання потребують подальшого дослідження.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в сільськогосподарській галузі України здійснюється органами, що мають на це відповідні повноваження, зокрема [1]: Верховною Радою України – шляхом прийняття законів та постанов; Президентом України – переважно у формі указів щодо визначення напрямів інвестиційної політики на певний період; Кабінетом Міністрів України – прийняттям постанов, що регулюють на підставі відповідних законів певний вид відносин у сільськогосподарській сфері; уповноваженими органами держави (Міністерство аграрної політики України) – у формі відомчого регулювання в межах наданих їм повноважень; органами місцевого самоврядування – відповідно до делегованих державою повноважень у цій сфері; місцевими державними адміністраціями – згідно зі своєю компетенцією, що визначається відповідними законодавчими актами.

Кожна галузь економіки має свої особливості щодо відображення операцій у бухгалтерському обліку. Це можуть бути як значні, так і незначні відмінності, але в них потрібно орієнтуватися і знати, як правильно відобразити кожну господарську операцію на підприємстві. Сільськогосподарська галузь не є винятком. З цією метою вищенаведені орга-

ни розробляють специфічні нормативно-правові акти, що стосуються виключно сільськогосподарських підприємств. Основні документи, що регулюють бухгалтерський облік витрат у сільському господарстві, наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Основні нормативно-правові документи, що регулюють облік витрат у сільському господарстві

Нормативно-правовий документ	Короткий зміст
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [3]	Встановлює перелік рахунків і схеми реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. Головною метою Плану рахунків є створення системи інформації, потрібної для контролю за діяльністю підприємства, прийняття управлінських рішень та складання фінансової звітності на основі принципово нової системи бухгалтерського обліку, що відповідає умовам ринкових відносин
Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку [4]	Спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. Вона встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та фактів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5]	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Положення (стандарту) варто застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності
П(С)БО 16 «Витрати» [6]	Містить визначення основних термінів, пов'язаних з обліком витрат на підприємстві; основні принципи визнання витрат, їх склад; порядок розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності. Наведено розрахунок розподілу загальновиробничих витрат
П(С)БО 30 «Біологічні активи» [7]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані у процесі біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [8]	Розкриваються питання визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, їх оцінки на дату балансу та при первісному визнанні, наводиться класифікація біологічних активів. Також містять в собі порядок відображення в обліку операцій з біологічними активами та порядок визначення витрат сільськогосподарської діяльності
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [9]	У цих рекомендаціях широко розкрито поняття витрат, їх групування за об'єктами і статтями; основні принципи планування собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, продукції рослинництва, тваринництва, підсобних (промислових) виробництв

Джерело: узагальнено авторами на основі [2–9].

Провівши огляд нормативно-правової бази з обліку витрат, наведемо порівняльну характеристику визнання, класифікації та оцінки витрат за МСБО та П(С)БО (табл. 2).

Порівняльна характеристика визнання, класифікації та оцінки витрат за МСБО та П(С)БО

Ознака	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку	Вітчизняний стандарт бухгалтерського обліку
	МСБО 41 «Сільське господарство» [10]	П(С)БО 16 «Витрати» [6]
Визнання витрат	Одночасне визнання доходів та витрат від певних операцій чи подій. Витрати визначаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від тих самих операцій або інших подій	Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для якого вони були здійснені; у звітності момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Склад витрат операційної діяльності	Собівартість реалізації; витрати на збут; адміністративні витрати; інші витрати.	Матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати
Оцінка витрат	Визнання оцінки проводять у звіті про прибутки та збитки. У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації	Витрати визначають, якщо вони можуть бути достовірно оцінені. У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому взятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат
Класифікація та групування витрат	Діючою є загальноприйнята практика розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані зі звичайною діяльністю	Витрати класифікуються за видами діяльності, від якої вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. Виділяють прямі, непрямі витрати, змінні і постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні витрати

Джерело: узагальнено авторами на основі [6–10].

Суттєвих відмінностей між національними та міжнародними стандартами стосовно витрат підприємства за даними табл. 2 не виявлено. Деякі аспекти обліку витрат за міжнародними стандартами не висвітлюються у П(С)БО, тому практичне застосування стандартів дещо відрізняється від прийнятих на міжнародному рівні. МСБО, так само як і П(С) БО, описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах, та не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку.

Проаналізувавши законодавчу базу щодо обліку витрат встановлено, що всі перераховані нормативно-правові акти мають на меті допомогти в організації та веденні бухгалтерського обліку витрат на підприємствах, що спеціалізуються у сільськогосподарському секторі.

Необхідність дослідження нормативно-правового регулювання витрат є актуальною через постійні нововведення та зміни у законодавчих документах. Нормативно-правова база обліку витрат представлена досить великою кількістю положень, інструкцій, рекомендацій тощо. Із розвитком ринкових відносин зростає різноманітність та складність здійснюваних господарських операцій, що потребує відповідного відображення в обліку.

Список використаних джерел: 1. Сук П. Л. Визнання і класифікація витрат / П. Л. Сук // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». – 2016. – Вип. 249. – С. 381–390. 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. План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 1591. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>. 4. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від

30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. **5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»** [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. **6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»** [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (станом на 10.01.2012 р.) – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. **7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»** : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. **8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів** : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. **9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств** : затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. **10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41) Сільське господарство** [Електронний ресурс] : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 01.01.2012 р. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_027.

УДК 657

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

ДОЦІЛЬНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА В РЕАЛІЯХ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Ключові слова: професійне судження бухгалтера, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), облікова політика.

У світовій практиці бухгалтерського обліку поняття «професійне судження» не нове і є одним із основних принципів МСФЗ. Тлумачення терміна «професійне судження» визначено в ISA 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing», згідно з яким: професійне судження – це застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики під час прийняття обґрунтованих рішень щодо вжитих дій, які відповідають поточним обставинам [1].

У МСФЗ досить велике місце відводиться професійному судженню бухгалтера у зв'язку із високим рівнем невизначеності зовнішнього середовища та неможливістю компаній суттєво впливати на нього, однак конкретного визначення дефініції «професійне судження бухгалтера» при формуванні звітності у стандартах відсутнє. Та ж сама ситуація простежується й у вітчизняному законодавстві у сфері бухгалтерського обліку.

Певний час термін «професійний бухгалтер» був синонімом терміна «аудитор». Проте згодом було визнано, що бухгалтери, які відповідали ознакам високого рівня знань, навичок та етики, професійного досвіду та які були членами професійних бухгалтерських організацій, що брали на себе відповідальність за постійне підвищення кваліфікації та етичну поведінку під час виконання їхніми членами професійних обов'язків, почали успішно реалізовувати свою компетентність не лише в аудиті, а й працюючи фінансовими директорами, головними бухгалтерами тощо. МФБ констатувала цей факт у словнику Кодексу професійної етики, адресуючи його особам, які працюють у бізнесі, державному секторі, освіті та в інших документах.

Сьогодні термін «професійний бухгалтер» наводиться у Міжнародних стандартах аудиту, Міжнародних стандартах освіти, Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі. На думку МФБ, він стосується усіх, для кого написані Міжнародні стандарти та хто повинен їх застосовувати. МФБ розглядає універсальне тлумачення цього терміна як гарантію успішного використання усіх розроблених стандартів незалежно від національних, законодавчих та галузевих особливостей.

Отже, професійний бухгалтер – це особа, яка завдяки формальній освіті та практичному досвіду є експертом у сфері бухгалтерського обліку, що демонструє і підтримує компетентність, відповідає Кодексу професійної етики, дотримується високих професійних стандартів і діяльність якої регулюється через професійну організацію бухгалтерів або інший механізм регулювання. Професійні бухгалтери в межах професії відрізняються один від одного компетентністю, відповідальністю та послугами, що надаються.

Поява професійного судження бухгалтера зумовлена введенням у вітчизняний облік МСФЗ, і сьогодні ця категорія все ще є досить новою і не досить зрозумілою. Однак вона має своє визначення, зміст та сферу застосування у практичній діяльності підприємств. За допомогою правильно сформульованого професійного судження бухгалтер має можливість ефективно організувати бухгалтерський облік, зокрема сформулювати облікову політику підприємства, надати якісну інформацію для прийняття управлінських рішень, а також сформувати достовірну фінансову звітність підприємства.

Реформування національної системи бухгалтерського обліку в Україні викликало необхідність теоретичного та методичного обґрунтування застосування принципів та стандартів бухгалтерського обліку. Орієнтація національного бухгалтерського законодавства на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ (IAS/IFRS)) зумовила перехід від суцільної регламентації облікового процесу, що передбачала застосування інструкцій на основі деталізованих правил, до варіантного наповнення сучасних нормативних документів.

Виступаючи абстрактним поняттям, професійне судження знаходить документальне відображення на рівні підприємства у Положенні (наказі) про облікову політику.

Оскільки облікова політика сьогодні залишається одним із найпотужніших способів впливу на думку користувачів звітності про фінансове становище фірми, таке твердження також можна екстраполювати і на професійне судження бухгалтера, як один із окремих випадків реалізації облікової політики.

У процесі професійного судження бухгалтера особлива увага має бути приділена аналізу цілей, на досягнення яких воно спрямоване.

На сучасному етапі національні П(С)БО (НП(С)БО 1, П(С)БО 7-32) передбачають існування альтернативних варіантів реалізації облікової політики підприємств через здійснення професійного судження. Основними з них є:

- вартісна межа для зарахування необоротних активів до малоцінних необоротних;
- періодичність зарахування дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку;
- строк корисного використання основних засобів, нематеріальних активів;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів;
- методи оцінки вибуття запасів;
- метод визначення резерву сумнівних боргів;
- методи відображення фінансових інвестицій на дату балансу;
- метод оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг;
- методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін; визначення вартості залишку незавершеного виробництва і готової продукції (для суб'єктів малого підприємства);
- метод оцінки справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за відсутності активного ринку;
- метод оцінки інвестиційної нерухомості тощо.

О. М. Петрук за належністю до звітних періодів, щодо яких формуються професійні судження, умовно поділяє їх на дві групи:

1) професійні судження стосовно інтерпретації майбутніх фактів господарської діяльності, виникнення яких з досить високим ступенем достовірності передбачається, виходячи зі знання фактів попередніх звітних періодів або іншої інформації;

2) професійні судження щодо фактів господарської діяльності, що виникають у поточному звітному періоді [2, с. 160].

У першому випадку професійне судження трансформується в облікову політику, що затверджується на початку року; у другому – або як зміна, або як доповнення до облікової політики протягом року.

Від того, як бухгалтер буде трактувати факти господарського життя, залежать фінансові показники звітності, які визначають стан підприємства і результати його діяльності, а це певною мірою впливає на реакцію зовнішніх зацікавлених користувачів. У цьому випадку говорять про те, що бухгалтер повинен уміти формувати і використовувати у практичних цілях обґрунтоване професійне судження.

Список використаних джерел: 1. *Міжнародні стандарти фінансової звітності* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010. 2. *Петрук О. М.* Професійне судження в системі регламентації бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – № 2 (28). – С. 158–166.

УДК 657.1

Л. Б. Іванова, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО УПРАВЛІННЯ ДЕБІТОРСЬКОЮ ЗАБОРГОВАНІСТЮ БОРЖНИКА: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Ключові слова: бухгалтерський облік, дебіторська заборгованість, визнання, принцип нарахування, ймовірність погашення, антикризове управління, банкрутство.

Гармонізація вітчизняного законодавства з європейським є важливим напрямком розвитку державності України, зокрема це стосується сфери бухгалтерського обліку, що пов'язано з імплементацією положень Директиви 2013/34/ЄС від 26 червня 2013 року «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній» [1]. Одним з ґрунтовних критеріїв змін є прозорість фінансової звітності, що є надзвичайно актуальним для системи антикризового управління боржника, показники якої входять до методології визначення рейтингу Doing Business.

Бухгалтерський облік та аналіз відповідно до цілей та завдань антикризового управління загалом має бути органічно вбудованим у систему управління зобов'язальних відносин зокрема – дебіторською та кредиторською заборгованостями боржника, які, крім обліково-аналітичних питань, включають організаційні заходи, спрямовані на процес погашення боргів. У цьому зв'язку, застосовуючи методологічні засади бухгалтерського обліку, маємо враховувати зацікавленість сторін антикризових заходів у певній інформації, особливості нормативного забезпечення процедур банкрутства та їх соціальну спрямованість.

Бухгалтерський облік процесів у зобов'язальних відносинах суб'єктів господарювання реального сектору економіки розглянуті у працях М. І. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, М. Добія, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, О. М. Кияшко, В. М. Костюченко, Л. В. Нападівської, Г. В. Нашкерської, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, А. А. Мазаракі, С. І. Маслової, І. В. Орлова, А. М. Поддєрьогіна, Я. В. Соколова, В. В. Сопка, Ш. Сандера, М. Г. Чумаченка, А. П. Шаповалової та роботах інших видатних науковців, де розглянуті різноманітні аспекти визначення, оцінки, погашення боргів. Питанням бухгалтерського обліку у процедурах антикризових заходів, зокрема банкрутства, присвячені наукові праці О. О. Галенко, Ф. Ф. Бутинця, О. М. Глушук, Г. В. Булкот, питанням фінансового менеджменту в умовах неспроможності – праці І. О. Бланка, О. О. Терещенка. Проблеми визнання безнадійної та сумнівної заборгованості були розглянуті у працях автора цієї статті. Складність системи антикризового управління, зміни у нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку, потребують подальшого дослідження окремих об'єктів обліку, зокрема актуальними питаннями залишаються питання бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості.

Погашення дебіторської заборгованості є одним з джерел відновлення стійкого фінансового стану, можливості зменшення боргових зобов'язань кредиторам. Проблемні питання формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську та кредиторську заборгованість та їх розкриття у фінансовій звітності боржника пов'язані з питаннями на рівні методології бухгалтерського обліку та окремими питаннями під впливом обмежень інституту неспроможності.

Багато питань, які можуть набувати в умовах антикризових заходів особливого практичного значення, пов'язані з виникненням, визнанням, класифікацією та оцінкою дебіторської заборгованості. Розглянемо декілька методологічних питань щодо визнання дебіторської заборгованості. Різноманіття наукових думок щодо визначення дебіторської заборгованості пов'язано з юридичним та економічним наповненням категорії зобов'язань. З юридичного погляду відповідно до норм Цивільного та Господарського кодексів України категорія зобов'язань об'єднує два поняття: кредиторську та дебіторську заборгованості. З погляду бухгалтерського обліку ці поняття розділені, методологія їх бухгалтерського відображення у фінансовій звітності представлена у нормах Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та професійних Положеннях стандартах бухгалтерського обліку (далі у випадку національних стандартів – П(С)БО, у випадку міжнародних – МСБО, МСФЗ). Характеристики категорій кредиторської заборгованості як пасиву, який пов'язаний зі зменшенням ресурсів підприємства в майбутньому, та дебіторської заборгованості як активу, який пов'язаний з ресурсами, що призведуть до збільшення вигод підприємства у майбутньому, відображають економічну сутність процесу обліку таких зобов'язань.

Поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, виникає згідно з принципом нарахування, тобто з відображенням у бухгалтерському обліку доходу, при відвантаженні товарів, виконанні робіт та наданні послуг. У зв'язку з цим відношення її сум до активів, як вважають деякі автори, є проблематичним. При визнанні доходу у П(С)БО 15 «Дохід» висувуються критерії щодо: передачі покупцеві ризиків та вигод відносно власності на продукцію; передачі управління та контролю за товаром; достовірного визначення суми, впевненості отримання в майбутньому економічних вигод, а також щодо достовірного визначення витрат від здійснення операції.

Частина поточної дебіторської заборгованості може бути сумнівною, а певна частина взагалі безнадійною, тобто вся її величина не може бути ресурсом, контрольованим підприємством. У зв'язку з цим окремі автори роблять висновки, що дебіторську заборгованість як актив маємо розглядати не як ресурс, а як право вимоги на ресурс. [2; 3; 4]. На наш погляд, у такому випадку відбувається підміна понять і такий підхід до визначення активу є суто правовим. За нормами П(С)БО 15 при відображенні дебіторської заборгованості на дату балансу застосовується оцінка за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається з відрахуванням суми резерву сумнівної заборгованості з величини первісної вартості. У результаті чого отримуємо величину, за якою є висока ймовірність в її погашенні боржниками, а отже, і ймовірність отримання економічних вигод у вигляді грошових коштів у майбутньому, тобто величина дебіторської заборгованості за чистою реалізаційною вартістю є ресурсом, що відноситься до активів підприємства.

Принцип нарахування доходів як одночасний процес з виникненням дебіторської заборгованості зумовлює також інші суперечності щодо її визнання. Так, при порівнянні положень бухгалтерського обліку стосовно відображення у фінансовій звітності доходу від реалізації продукції, вітчизняного П(С)БО 15 та міжнародного МСБО 18 [5; 6], спостерігаються розбіжності семантичного характеру. У складі умов для визнання доходу від реалізації продукції в П(С)БО 15 використовується таке речення: «є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства», у МСБО 18 та сама умова викладена в такий редакції: «ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією». За словником «ймовірність - ступінь можливості настання деякої події. Коли підстави для того, щоб яка-небудь можлива подія відбулась в дійсності, переважають протилежні підстави, то цю подію називають ймовірною, в іншому випадку - малоімовірною або неймовірною», «Впевненість - стан розуму (духовний стан), в якому він дає міцну згоду судженню без остраху можливості помилки» [7], тобто це ймовірність, що вимірюється одиницею. Відносно події оплати заборгованості дебітором, яка може наступити або не наступити, є слушним використовувати все ж таки термін міжнародних стандартів. З практичного погляду визначення ймовірності отримання вигод має важливе значення в антикризовому управлінні дебіторською заборгованістю, в межах якого цілі та завдання госпо-

дарської діяльності обумовлюють доведення ризиків несплати до мінімальних значень. У зв'язку з цим певними нормами законодавства про банкрутство передбачена робота та відповідні витрати на оплату арбітражних керуючих щодо пошуку дебіторів боржника та погашення простроченої дебіторської заборгованості.

Досліджуючи рекомендації міжнародних стандартів з питань погашення зобов'язань (як дебіторської, так і кредиторської заборгованостей), можна сказати, що ймовірність є одним з важливих критеріїв для визначення умовних активів та умовних зобов'язань, що можна використовувати у вітчизняній практиці для характеристики сумнівної заборгованості та її класифікації за ступенем ймовірності погашення в умовах антикризових заходів, у тому числі банкрутства.

Якщо визначення безнадійної заборгованості позначено в нормах Податкового кодексу України, методологія сумнівної заборгованості потребує суттєвої доробки з метою достовірного визнання дебіторської заборгованості. Теоретичними підходами для визнання сумнівних боргів виступають критерії сумнівності, які можна почерпнути у вітчизняних нормативних документах та у рекомендаціях міжнародних стандартів [8].

В організаційному аспекті важливо обирати методи обліку, спрямовані на посилення контролю щодо своєчасної інкасації дебіторської заборгованості. Так, для розрахунку резерву сумнівних боргів згідно з П(С)БО 15 передбачено декілька методів, з них найбільш відповідає цілям та завданням антикризових процедур метод застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості, і хоча цей метод є більш трудомістким, але згідно з ним передбачається більш повний аналіз інформації про платоспроможність кожного дебітора. Не зменшуючи значення правильності визначення величин безнадійної та сумнівної заборгованості щодо інформації про їх достовірне уявлення для сторін антикризових процедур, хотілось би ще раз підкреслити в організаційному аспекті про необхідність мінімізації цих сум, а також витрат, пов'язаних з погашенням дебіторської заборгованості. Тому, наприклад, такі заходи в управлінні дебіторською заборгованістю, як факторинг, який полягає у переуступленні банку або факторинговій компанії права на отримання грошових коштів за платіжними документами за поставлену продукцію, не є доцільним у зв'язку з втратою від 10 до 20 % сум дебіторської заборгованості (за винятком комісійних).

Дослідження та усунення проблем методології бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей процедур банкрутства в поєднанні з правильно обраними методами організації бухгалтерського обліку дозволять досягти цілей антикризового управління боржника.

Список використаних джерел: 1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради [Електронний ресурс] // Аудиторська Палата України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>. 2. Галасюк В. В. Проблемы теории принятия экономических решений : [монографія] / В. В. Галасюк. – Днепропетровск : Новая идеология, 2002. – 304 с. 3. Євлаш Т. О. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємств оптової торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Євлаш Тетяна Олександрівна ; Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2012. – 23 с. 4. Облік та аналіз дебіторської заборгованості в системі управління підприємств оптової торгівлі : монографія / [Н. С. Акімова та ін.] ; Харків. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х. : Видавець Бровін О. В., 2016. – 284 с. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua. 6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 «Дохід» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua. 7. Тематичні словники [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.jnsn.com.ua/cgi-bin/u/book/mySIS.pl?showSISid=46609864-4749&action=showS>. 8. Іванова Л. Б. Теоретичні засади визначення сумнівних та безнадійних боргів в умовах антикризових заходів /Л. Б. Іванова // Бізнес Інформ. – 2013. – № 3. – С. 286–292.

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ ВНУТРІШНЬОГЕНЕРОВАНИХ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

***Ключові слова:** внутрішньогенерований нематеріальний актив, дослідження, розробка, визнання, видатки.*

Посилення конкуренції, швидкі зміни ділового середовища підприємств, активізація міжнародних економічних зв'язків, впровадження нових інформаційних технологій обумовили підвищення пріоритетності нематеріальних активів та дозволили закріпити за ними чільне місце лідируючої складової активів сучасного підприємства.

Ефективне формування і використання нематеріальних активів сучасним підприємством є необхідною умовою реалізації стратегій його стійкого розвитку, формування інвестиційної привабливості та забезпечення конкурентних переваг.

Підприємство може отримувати нематеріальні активи різними шляхами: придбавати окремо; придбавати як частину об'єднання бізнесу; придбавати за рахунок державних грантів; отримувати шляхом обміну; внутрішньо генерувати.

Для підприємств, які внутрішньо генерують (створюють) нематеріальні активи, досить проблематично визначити, чи відповідають такі активи критеріям визнання внаслідок проблем із:

а) визначенням, чи існує ідентифікований актив, який генеруватиме майбутні економічні вигоди, а також момент часу, на який він існує;

б) достовірним визначенням собівартості активу. В деяких випадках вартість внутрішнього генерування нематеріального активу не можна відокремити від вартості обслуговування або збільшення корисності внутрішньогенерованого гудвілу суб'єкта господарювання чи від здійснення щоденних операцій [1].

Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньогенерований нематеріальний актив критеріям визнання, суб'єкт господарювання класифікує генерування активу на:

а) етап дослідження (дослідження – оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань);

б) етап розробки (розробка – застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товар).

Якщо суб'єкт господарювання не може відокремити етап дослідження від етапу розробки внутрішнього проекту для створення нематеріального активу, він розглядає видатки на такий проект так, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження.

Видатки на дослідження (чи на етап дослідження внутрішнього проекту) слід визнавати як витрати у періоді їхнього понесення. На етапі дослідження внутрішнього проекту суб'єкт господарювання не може довести існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Отже, ці видатки визнаються як витрати в періоді їхнього понесення, тому не слід визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті дослідження [1].

Прикладами діяльності з дослідження є: а) діяльність, спрямована на отримання нових знань; б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань; в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.

Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проекту), слід визнавати, виключно якщо суб'єкт господарювання може довести все, що зазначено нижче:

а) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу;

б) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;

в) свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив;

г) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу;

д) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу;

е) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки [1].

Прикладами діяльності з розробки є: а) проектування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням; б) проектування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію; в) проектування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва; г) проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг.

Собівартість внутрішньогенерованого нематеріального активу – це сума видатків, понесених з дати, коли нематеріальний актив уперше відповідає критеріям визнання. Собівартість внутрішньогенерованого нематеріального активу складається з усіх витрат, які можна прямо віднести до створення, виробництва та підготовки активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом. Прикладами прямих витрат є: а) витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу; б) витрати на виплати працівникам, які виникають унаслідок генерування нематеріального активу; в) гонорари за реєстрацію юридичного права; г) амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу.

До компонентів собівартості внутрішньогенерованого нематеріального активу не входять: а) видатки на продаж, адміністративні та інші загальні накладні видатки, якщо їх не можна прямо віднести до підготовки активу для використання; б) ідентифіковані недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності; в) видатки на навчання працівників експлуатувати актив [1].

Внутрішньогенеровані бренди, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи, оскільки видатки на них не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу загалом.

Таким чином, нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі, якщо він задовольняє критеріям його визнання; якщо нематеріальний актив не відповідає критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом. Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на дослідження.

Список використаних джерел: 1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2038_ukr_2016.pdf.

СТАТИСТИКО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ СЕЛЯНСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ В УКРАЇНІ НАПРИКІНЦІ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ СТ.

Ключові слова: *аналіз діяльності, селянські господарства, сільськогосподарське виробництво, типи господарств.*

Статистико-економічний аналіз діяльності селянських господарств наприкінці ХІХ – початку ХХ століття проводився міністерством державного майна, управлінням переселення селян, продовольчим і земельним комітетами, земськими статистичними відділеннями. Але збирання інформації та спроба її аналізу представниками урядової і відомчої статистики відбувалося епізодично. Натомість земські статистичні відділення проводили цю роботу постійно і впорядковано.

Основними напрямками статистико-економічного аналізу діяльності селянських господарств стали: процес виробництва сільськогосподарської продукції, форми володіння та методи обробки земель, бюджетні дослідження селянських господарств, рух робочої сили. Робота зі збирання статистико-економічної інформації поділялася на два типи: основна та поточна. Подвірні переписи селянських господарств і проведення економічного аналізу їхньої діяльності відносилися до основної роботи, а спостереження за розмірами посівів, врожаю, ціною робочої сили тощо – до поточної роботи. До 80-х років ХІХ ст. збирання інформації про діяльність селянських господарств проводилося переважно анкетним методом, який себе не виправдав через часту неправдивість інформації, яку вказували селяни. З початку 90-х років ХІХ ст. статистики почали застосовувати експедиційний метод дослідження, коли вони самі перевіряли достовірність інформації на загальних зборах селян.

Після скасування кріпосництва у 1861 року переважна кількість селян, які страждали від малоземелля, не спроможні були використовувати новітні технології ведення господарства. Питання формування ринкових відносин в українському селі, можливість використання світового досвіду і новітніх технологій, збільшення продуктивності діяльності селянських господарств та покращення їх матеріального добробуту були розкриті у працях В. С. Варзара, Д. П. Журавського, М. І. Зібера, О. О. Русова, П. П. Червінського, П. П. Чубинського та інших. Своїми працями вони заклали наукові основи економічного аналізу.

Наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. понад 90 % населення України становило селянство. Селянське господарство виробляло більшу частину сільськогосподарської продукції. Основними напрямками його діяльності було рільництво та тваринництво. Обробка землі проводилася переважно екстенсивними методами виробництва. Тільки наприкінці ХІХ ст. почали використовувати окремі елементи інтенсифікації, зокрема, використання новітньої сільськогосподарської техніки, прогресивні сівозміни, угноєння ґрунту тощо. У більшості селянських господарств організація праці була заснована на сімейно-трудовій кооперації та дрібнотоварному виробництві.

Аналіз сільськогосподарського виробництва вимагав вивчення розмірів і структури посівів, урожайності земель, рівня доходу з землі та ін. До кінця 70-х років ХІХ ст. єдиним джерелом такої інформації були таблиці, надані губернаторами у господарський департамент Міністерства внутрішніх справ. Вони містили неточні та неповні дані, оскільки їх збирала місцева поліція шляхом опитування селян. З 80-х років ХІХ ст. ці дані почали збирати та аналізувати земські статистичні відділення. Їх представники поглибили в таблицях розділ «Землеволодіння та землекористування», включивши питання про кількість земельних ділянок у господарстві, розподіл землі за угіддями та способи її обробки, внесені добрива, орендні відносини, величину землі під паром тощо.

З аналізом інформації про посіви дослідники пов'язували дані про врожаї, дохідність землі, яка визначалася або за орендними цінами на землю, або за ринковою вартістю продукції без урахування витрат на її виробництво, та тваринництво. Незважаючи на деякі позитивні зрушення протягом пореформеного періоду, селянське господарство не було достатньою мірою забезпечено робочою худобою, основу якої становили коні та воли. Статистико-

економічний аналіз показав, що близько 30 % господарств не мали робочої худоби, тільки 2,7 % – мали більше однієї голови робочої худоби, решта – по одній [1]. Широко був розповсюджений найм коней.

Для аналізу доходів і витрат селянських господарств проводилося групування родин за розміром і складом, рівнем матеріального забезпечення, характером виробництва продукції, наявністю елементів ремісництва тощо. О. О. Русов у роботі «Приклади опису селянського господарства» проаналізував сімейні бюджети трьох типів господарств, поділяючи їх на «бідні», «середні» та «багаті». Він виступив проти усереднення даних, тому що воно не показувало реальний стан справ.

О. О. Русов провів класифікацію ремісників за чотирма типами: ті, що будують житло, ті, що виготовляють посуд, ті, що виготовляють знаряддя праці, та ті, що шиють одяг [2]. В. Є. Варзар поглибив аналіз ремісництва на селі, включивши питання про стан виробництва, рух матеріалів і товарів, реалізацію, кредити, відносини ремісників із промисловцями [3].

Проведений аналіз діяльності селянських господарств наприкінці XIX – початку XX ст. показав, що їх виробнича база залишалася відсталою, умови праці важкими, урожайність і рентабельність – низькою. Щоб покращити ситуацію, дослідники запропонували ширше застосовувати сільськогосподарську кооперацію та налагодити ефективну систему сільськогосподарського кредитування.

Таким чином, наприкінці XIX – початку XX ст. українські дослідники заклали наукові основи статистико-економічного аналізу діяльності селянських господарств за такими напрямками: сільськогосподарське виробництво з оцінкою дохідності та врожайності земель, формування доходів та витрат, класифікація типів господарств, ступінь розвитку тваринництва та ремісництва.

Список використаних джерел: 1. Яворський М. В. Україна в епоху капіталізму / М. В. Яворський. – Х. : Держвидав України, 1925. – Вип. 3: В суперечках імперіалізму. – 309 с. 2. Русов О. О. Приклади опису селянських господарств / О. О. Русов. – Чернігів: Видавництво губерньського земства, 1877. – С. 123–285. 3. Варзар В. Є. Опис кустарних промислів Новозибківського та Чернігівського уїздів Чернігівської губернії / В. Є. Варзар. – Чернігів : Видавництво губерньського земства, 1880. – 284 с.

УДК 657.001.73

В. Ф. Минка, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри учет и аудит

Украинский государственный университет железнодорожного транспорта, г. Харьков, Украина

АСПЕКТЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Ключевые слова: учет, бюджетные учреждения, реформирование.

Сотрудничество Украины с международными организациями, финансовыми учреждениями, деятельность на валютных фондовых и инвестиционных рынках требует открытости и прозрачности информации по экономическим вопросам, в том числе и по вопросам бухгалтерского учета, соответствия международным стандартам [1].

Развитие процессов экономической интеграции стран обуславливает необходимость стандартизации бухгалтерского учета в мировом масштабе и гармонизации учетных систем. Реализация политики государства в направлении интеграции Украины в мировое сообщество требует адаптации экономической информации к международным требованиям и стандартам, прежде всего учетной информации [2].

Система бухгалтерского учета в государственном секторе была ориентирована прежде всего на выполнение фискальных функций, что противоречит требованиям рыночной экономики относительно необходимости отражения в учете реальных экономических ситуаций. В предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС) указывается, что переход на международные стандарты необходим для повышения прозрачности государственных и местных финансов, качества и достоверности бюджетного учета, обеспечение максимально полного отражения неохваченных финансовых

операцій, створення умов для аналізу рівня і динаміки бюджетної задолженості, оцінки ефективності надаваних бюджетних послуг. МСФООС були розроблені Комітетом по проблемам громадського сектору – постійним Комітетом при Раді Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) і перекладені на російський і український мови.

Слід зазначити, що міжнародні стандарти по бухгалтерському обліку не є обов'язковими, вони мають тільки рекомендаційний характер і не регулюють техніки і методики обліку, яка відрізняється в країнах світу. Міжнародними стандартами регламентуються лише основні, принципові моменти, від яких залежать формування фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання і відображення їх в фінансовій звітності.

Розробниками концепції реформування бухгалтерського обліку в державному секторі стали Державне казначейство України і Міністерство фінансів України.

На сьогоднішній день розроблені, затверджені і поступово вступають в дію Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку для державного сектору.

Об'єднані в єдиний два План обліку, а саме, План обліку бухгалтерського обліку виконання державного і місцевих бюджетів, базований на касовому методі бухгалтерського обліку, який використовували органи Казначейства, з Планом обліку бухгалтерського обліку бюджетних установ, який історично базується на методі повного обліку на основі принципу нарахування. В результаті, з 1 січня 2017 року в дію вступив новий План обліку бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2013 року № 1203.

В реформуванні бухгалтерського обліку важливим методичним підходом є визначення сутності і значення управлінського обліку в фінансово-господарній діяльності бюджетних установ. Однією з великих проблем управлінського обліку, який орієнтований на детальний облік витрат (витрат), є відсутність науково обґрунтованої методики калькулювання собівартості освітніх, медичних, культурних і інших нематеріальних послуг.

Список використаних джерел: 1. *Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рік* : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34. 2. *План заходів по модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016–2018 рік* : Наказ Міністерства фінансів України від 28.11.2016 р. № 1038.

УДК 657.1

І. В. Підпригора, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту
Український державний університет залізничного транспорту, м. Харків, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ТА СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ

Ключові слова: бухгалтерський облік, аутсорсинг, аутстафінг.

Питання організації та ведення бухгалтерського обліку завжди були актуальними для керівництва, оскільки пов'язані з управлінням діяльністю підприємства. Нині існує різноманітність форм організації бухгалтерського обліку та формування звітності. Питання стосовно вибору однієї з них кожне підприємство вирішує самостійно, залежно від специфіки своєї діяльності.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] підприємство самостійно вирішує проблеми організації бухгалтерського обліку. При цьому під організацією бухгалтерського обліку розуміється процес створення умов побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та повної інформації про господарську діяльність підприємства зовнішніми та внутрішніми користувачами. У цьому й полягає основна мета бухгалтерського обліку.

Сучасний керівник має право покласти ведення бухгалтерського обліку на головного бухгалтера або іншу посадову особу підприємства чи укласти договір про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку.

У сучасних умовах процес формування штату бухгалтерської служби є трудомістким та витратним. Тому все частіше спостерігається поступове наповнення бухгалтерії, так би мовити, в міру розширення самого підприємства. При цьому керівники вживають відповідні заходи з метою систематизації та підвищення якості роботи своїх фінансових служб, зокрема, бухгалтерії.

Сьогоднішні економічні умови вимагають від керівників частіше залучати до ведення бухгалтерського обліку сторонні організації, передаючи їм право ведення обліку на договірних засадах. Така передача являє собою аутсорсингові послуги.

Аутсорсинг є стратегією управління, яка дозволяє оптимізувати функціонування підприємства за рахунок зосередження діяльності на головному напрямку.

Аутсорсинг умовно можна поділити на 3 види:

- виробничий аутсорсинг – передбачає передачу частини виробничих процесів або усього циклу виробництва сторонній компанії;

- ІТ-аутсорсинг – передача на обслуговування спеціалізованим організаціям інформаційних систем;

- аутсорсинг бізнес-процесів – включає передачу сторонній організації окремих бізнес-процесів, які не є для підприємства основними, тобто бізнесутворюючими, наприклад, бухгалтерський облік [2, с. 89].

На сьогодні найбільш розповсюдженим видом аутсорсингу є саме аутсорсинг у сфері фінансів та бухгалтерського обліку, або бухгалтерський аутсорсинг.

Сучасне використання аутсорсингових послуг пояснюється тим, що зростаюча конкуренція потребує від підприємства зростання ефективності виробництва та зниження витрат. багато у чому вирішити цю проблему дозволяє аутсорсинг, який дозволяє передати частину обліку до «чужих рук». Не можна говорити про тотальність використання аутсорсинг українськими підприємствами, але вже сьогодні існує безліч прикладів успішного застосування аутсорсингу підприємствами середнього та великого бізнесу.

Обираючи аутсорсингову компанію, керівники слід орієнтуватися на такі критерії:

- 1) ціна договору;
- 2) досвід аутсорсингової компанії;
- 3) конфіденційність інформації;
- 4) використання сучасних технологій;
- 5) гнучкість в роботі.

Основними перевагами аутсорсингу є:

- виключення ризиків, пов'язаних особисто із бухгалтером (хвороби, відпустки тощо);
- у договорі на бухгалтерське обслуговування сторони можуть обговорити усі нюанси.

Слід зазначити, що передача бухгалтерського обліку спеціалізованій організації повинна бути зафіксована у Наказі про облікову політику на відповідний фінансовий рік.

Одним із напрямків організації роботи аутсорсингової компанії є використання ще однієї форми організації бухгалтерського обліку – аутстафінгу.

Аутстафінг – це надання персоналу «в оренду», тобто тимчасової участі у діяльності іншого підприємства. Принципова різниця цього виду послуг з аутсорсинговими полягає в тому, що при аутстафінгу працівники спеціалізованої організації тимчасово переходять під керівництво компанії – замовника.

Список використаних джерел: 1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996-XV. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovye-zakonodavstvo/normativno-pravovi-akti-z-pitan-kpr/zakoni-ukraini/61759.html>.

2. *Загородній А. Г.* Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства / А. Г. Загородній, Г. О. Партин // *Фінанси України*. – 2009. – № 9 (166). – С. 87–97.

ЧИ БУДЕ НАУКОВА РЕВОЛЮЦІЯ В ОБЛІКУ?

***Ключові слова:** теорія обліку, наукова парадигма, парадигма подвійного запису, інформаційне суспільство, інформаційні вимоги менеджменту, криза науки.*

Формування та розвиток постіндустріального суспільства неминуче приведе до зміни економічних процесів, інститутів, форм та методів господарювання, організації та функціонування господарської діяльності. Саме тому потрібна критична оцінка та діалектичний погляд на систему обліку, її впливу на функціонування економіки та вплив суспільних, технологічних та економічних процесів на неї. Інформаційна економіка, економіка знань, постіндустріальне суспільство створюють таке середовище економічної діяльності, яке вимагає від науки нових підходів до розуміння багатьох понять, серед яких «ефективність», «економічне зростання», «облік, прибуток», «ефект, соціальний вплив» тощо.

Динаміка теоретичного розвитку, її вивчення та аналіз дозволяють виявити відмінності у філософських та ціннісних орієнтаціях облікової системи різних періодів розвитку. Економіка залежить від соціуму і культури, нерозривно поєднана з багатьма соціальними та політичними інститутами, та це економісти визнали недавно, оскільки для цього треба було змінити погляди на онтологію економічної науки та відмовитися від принципів методологічного індивідуалізму. Потребує обґрунтування нова філософсько-методологічна програма досліджень в обліку, яка базуватиметься на інтегрованому цілісному розумінні взаємозв'язку господарської діяльності й економіки в цілому, зв'язку з інституційним середовищем, суспільством, ціннісними орієнтаціями суспільного устрою.

У публікаціях учених з обліку зустрічаємо дискусії про те, чи є облік наукою, які мали б бути принизливим для облікової спільноти науковців. Чому ж усе частіше ми спостерігаємо такі дискусії? Кім того, вони лунають ззовні, зустрічаються і серед науковців з обліку через те, що облікова спільнота не може представити світу свої напрацювання, відмежовується від тенденцій у розвитку суспільства та економіки, заперечує будь-які пропозиції, які не вписуються в «прокрустове ложе» подвійного запису, оберігаючи останній як метод, в який втаємничені обрані (нагадує середньовіччя).

Загалом економічна наука вийшла за межі «нормальної науки» – відбувається переосмислення методології та теорій, що вимагає аналізу зміни, розвитку та функціонування економічного знання. Економісти заговорили про кризу науки, а обліковці – ні. У нас все добре, треба лише трошки «підправити», «підлатати», удосконалити, нові процеси та явища «вмонтувати» в усталену систему категорій. Натомість наука потребує кардинальних перетворень і перегляду існуючих теоретичних постулатів, більше того – зміни парадигми. Насправді ця зміна вже відбувається, тільки наукове товариство вагається у її визнанні.

Відбуваються зміни надзвичайно швидко, наука переорієнтовується на гуманістичні орієнтири. Облікова наука потребує нового рівня узагальнень та неортодоксальних (ортодоксальний – той хто послідовний і незмінно дотримується основ будь-якого вчення) підходів у осмисленні сучасних викликів і тут безглуздо заперечувати необхідність сміливих наукових рішень та креативу. Це приводить до того, що практика сама по собі (підприємства впроваджують новітні інформаційні системи, зводячи облік на маргінес), а наука самодостатня у своїй непорушності.

Сучасні теоретичні основи функціонування системи обліку не враховують жодних змін в інформаційних потребах менеджменту в умовах «нової економіки», не розроблено жодних інструментів щодо забезпечення цих вимог, не використовують досягнень системології, інформатики та інших наук, внаслідок чого на практиці проявляється нездатність системи обліку до нововведень та реформування. Можливості традиційного обліку вичерпані, почалася криза в обліковій науці. Система, заснована на принципах п'ятсотлітньої давності та методології подвійного запису вступає у суперечність з постіндустріальним типом розвитку суспільства та постіндустріальною економікою.

Традиційна теорія обліку посідає ще хитке, але тривале становище *mainstream*, проте вже не дає нам уточнених і розширених характеристик багатьох понять, а це, в свою чергу, не дозволяє представити облік як єдиний процес моніторингу за зовнішнім і внутрішнім середовищем бізнесу, за бізнес-процесами та діяльністю економічного суб'єкта загалом. До певного часу ця система, яка ґрунтується на парадигмі подвійного запису, виконувала свою мету, проте з розвитком економічних відносин це їй вдавалося все важче. Нові дослідження, які «не вписуються» у традиційну парадигму, стають загрозою для пануючої методології. Ось ми впритул підійшли до точки неповернення: або облік як наука зміниться докорінно, або ж зникне з переліку економічних наук і буде поглинутий іншими.

Методологія обліку була створена для підприємств індустріального суспільства, які створювали виключно матеріальні цінності, використовували як мотивацію методи «батога і пряника». Нові умови господарювання приводять до змін самих форм діяльності, а також виникнення нових форм господарювання. Ці «нові» підприємства формують інтелектуальну організацію, ключовим ресурсом якої є знання і нематеріальні активи (Google, Microsoft, Apple та ін.). Сучасна економічна система не відповідає традиційним теоретичним моделям, описаних терміном «ринок». Саме тому економіка вимагає дійсно нової теоретичної парадигми. Бізнес стає складним і глобальним явищем. Економіка вивчає його лиш частково з погляду системи управління. За межами досліджень економістів та обліковців залишається змінне і ризикове зовнішнє середовище.

Саме тому облікова спільнота змушена адекватно рефлексувати на зміни й аналізувати адаптацію своєї науки до змін, спричинених становленням постіндустріального суспільства. Основою таких змін мусить стати створення теорії облікової науки, оскільки в обліку немає єдиного підходу до побудови облікових теорій.

Відсутність комплексного моніторингу з боку облікової системи за діяльністю бізнесу негативно впливає на систему прийняття рішень в аспекті гнучкості та оперативності, а також стратегічного управління. Відсутні зв'язки між різними аналітичними та обліковими показниками, а також відсутні певні показники, яких потребує менеджмент в цілому. Це заважає створити адекватну модель бізнесу на всіх рівнях управління та гнучко реагувати на зміни внутрішнього і зовнішнього середовища, адаптуватися до змінного середовища та відповідати вимогам стійкого розвитку у процесі неперервного вдосконалення.

Нова парадигма обліку повинна базуватися на інформації як засадничому факторі розвитку підприємств, і її трактування не відкидатиме парадигму подвійного запису, а розширюватиме для задоволення всіх вимог наукової теорії. Взаємозбагачення парадигм дозволить обліковій науці вийти на новий, якісний рівень.

Основою зміни парадигми є зміна умов діяльності та вимог управління на всіх рівнях. Поява антиентропійних підходів мислення в побудові економіки також змінює спосіб управління, який у загальному також визначає базис формування нової парадигми бухгалтерського обліку. Відмова вітчизняних учених від перегляду принципів і методів обліку означатиме безперспективність його розвитку та створення теорії нової інформаційної системи, здатної забезпечити сучасні потреби різноманітних інституцій.

Значущість адекватної часу теорії обліку для отримання нових знань, підтвердження гіпотез, подальшого використання на практиці полягає в тому, що побудова альтернативної теорії обліку надасть поштовх для розвитку науки про облік, усуне всі невідповідності та суперечності між завданнями та методами облікових підсистем, їх роллю та значенням для інформаційного забезпечення менеджменту.

Сучасна теорія трактує облік як набір інструментів для опрацювання певних масивів економічної інформації, альтернативний підхід повинен представити теорію обліку як теоретичну основу науки про облік з філософським підходом та концептуальним викладенням.

Е. И. Шевцова, канд. экон. наук, доцент кафедры инновационной экономики

Учреждения образования Федерации профсоюзов Беларуси «Международный университет «МИТСО», Гомельский филиал, г. Гомель, Беларусь

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПРОБЛЕМЫ И МЕТОДЫ ОБУЧЕНИЯ

Ключевые слова: бухгалтерский учет, дистанционное образование, студенты, преподаватели, самостоятельная работа студентов.

Бухгалтерское образование, как среднее, так и высшее, сегодня сталкивается с рядом проблем. Прежде всего, следует отметить, что учеников обучают технике учета, а не умению мыслить и понимать. Все обучение сводится к тому, что студент должен представлять последовательность учетной процедуры и не более. Преподаватель, как правило, включает в лекции уже пересказ основных идей нормативно-правовых актов, и студент не всегда понимает, о каком из них идет речь. Вопросы понимания учетных проблем не ставятся, степень относительной истинности бухгалтерской информации не рассматривается, МСФО изучаются не в контексте общей бухгалтерской теории и практики, а отдельно. Историю учета во многих университетах не преподают даже бухгалтерам.

Серьезной проблемой, с которой сталкивается высшее образование – отсутствие связи с практикой. Зачастую производственная и преддипломная практика носит формальный характер.

Но самое главное: преподаватели, в значительной своей части, не имеют представления о практической работе бухгалтера, не любят бухгалтерский учет, не занимаются наукой и даже иногда не представляют, что это такое.

Очень остро стоит проблема омоложения кадров вузовских преподавателей. Нехватка жилья и низкие заработки, усугубленные экономическим кризисом, остаются основными причинами, которые стоят на пути притока молодых кадров в вузы и в науку.

Обучение бухгалтерскому учету в историческом ракурсе прошло несколько этапов. До конца XIX в. пытались обучить будущих бухгалтеров только учетной процедуре, позднее стали широко использовать Т-модели (самолетки) и граф-схемы. Каждый метод оказался с недостатками. XX в. существенно расширил число возможных методов и обогатил их содержание.

Тенденции мирового социально-экономического развития неизбежно ведут к пересмотру всей системы образования, в том числе и бухгалтерского. Важно свести до минимума чтение лекций, которые осталась в высшей школе как средневековый анахронизм. Если и оставлять какую-то часть лекций, то надо резко усилить их проблемность, современность и методологическую направленность, подкрепленные современными техническими средствами.

Основная тяжесть изучения предмета должна быть перенесена на практические занятия и семинары, а также индивидуальную работу студентов. При этом, аудиторные занятия не должны превращаться в обычное занятие, когда несколько студентов зачитывают доклады, тексты которых совпадают с текстами учебников и статей в интернете, а остальные присутствующие (часто включая и преподавателя) занимаются своими делами, время от времени имитируя внимание к теме.

Рационально организованное общество должно быть способным не только использовать, но и наращивать свой интеллектуальный потенциал, чему должны способствовать современные технологии подготовки экономических кадров. Однако у ряда специалистов появляется все больше желания переложить на ЭВМ решение педагогических задач. Дистанционное образование становится все более заманчивым, однако при этом живой диалог преподавателя и студента заменяется онлайн-обменом информацией, при котором теряется множество психологических нюансов общения, благодаря которым и происходит формирование личности специалиста.

Следует подчеркнуть важность и необходимость самостоятельной работы студентов. Самостоятельная работа студентов необходима не только с точки зрения формирования специалиста определенного профиля, но и формирования личности будущего специалиста. Дело не только в том, что самостоятельное решение проблемы делает его более надежным в предстоящей управленческой работе, и не только в том, что самостоятельное постижение истины открывает более широкие возможности творческого применения накопленного знания. Ос-

новное значение такой работы студентов заключается в том, что она способствует развитию личности, в основе которой доминирует универсальный фактор развития общества – самостоятельный труд человека.

В новых условиях очень многое зависит от самого студента. Всякое высшее образование может дать хорошие результаты, если это самообразование, в котором лекции и семинары – лишь один из элементов обучения, наряду с книгами и другими пособиями, в том числе в электронном виде. Студенты должны научиться работать, как работает независимый человек. Потому что, если студенты сами не поймут, что им предлагается учебниками, объясняется преподавателями, не найдут выходы из десятков ситуаций, предлагаемых на занятиях, в деловых играх, то им никто не сможет помочь.

Список использованных источников: 1. *Бухгалтерский учет и психология: монография* / Н. А. Каморджанова [и др.] ; под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Н. А. Камарджановой. – СПб. : СПбГИЭУ, 2010. – 226 с. 2. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: проблемы и методы изучения и обучения / Я. В. Соколов. – Новосибирск : ИЭОПП СО РАН, 2007. – 288 с.

УДК 657

Т. М. Лаптії, канд. екон. наук, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

А. С. Ірха, магістрант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Ключові слова: основні засоби, ліквідаційна вартість, амортизація, строк корисного використання.

Основні засоби є основою господарської діяльності підприємства, одним із ключових елементів процесу виробництва, а отже, одним із найважливіших об'єктів обліку і звітності, що характеризує загальний майновий стан підприємства, його економічний потенціал та інвестиційну привабливість.

Основною вимогою ефективного функціонування підприємства є сприятлива нормативно-правова база, яка визначатиме методи і принципи здійснення господарської операції. Важливо, щоб нормативна база була прозорою, не запутаною й однаковою для всіх суб'єктів господарювання.

Облік основних засобів регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV, Податковим кодексом України (ПКУ), П(С)БО 7 «Основні засоби», іншими нормативно-правовими актами.

Останньою зміною законодавчої бази, яка вплинула на облік основних засобів, була зміна трактування «невиробничих» засобів. Згідно з оновленою нормою пп. 138.3.2 ПКУ з 2017 року терміни «невиробничі основні засоби» означають основні засоби, не призначені для використання в господарській діяльності платника податку [1]. До цієї правки невикористовувалися основні засоби, що не використовувалися в господарській діяльності. Таким чином, підприємство визначає, що основні засоби є невикористовуваними на момент їх придбання або коли вирішило, що вони не призначені для використання в господарській діяльності.

Однак слід констатувати, що попри позитивні зміни в нормативній базі, є ще багато неоднозначних моментів.

Розглянемо декілька з них:

1. Визначення ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [п. 4, 2].

Ліквідаційну вартість підприємство визначає самостійно. Вона встановлюється в момент введення в експлуатацію об'єкта основних засобів. Існує декілька варіантів визначення ліквідаційної вартості, зокрема, це може бути відсоток від балансової вартості, розрахунок згід-

но з різними формулами, власне професійне судження керівника. Найбільш розповсюдженим є застосування нульової ліквідаційної вартості та зазначення цього в обліковій політиці підприємства. Це свідчить про недосконалість механізму встановлення ліквідаційної вартості. По-перше, виникає складність визначення ліквідаційної вартості необоротного засобу з об'єктивних причин: довготривалого використання об'єкта, неможливості визначення наявності активного ринку в майбутньому, неможливості прогнозування ціни на брутто чорних і кольорових металів, вартості утилізації окремих вузлів і деталей, які цього потребують, тощо. По-друге, виникає питання щодо обліку списання основного засобу. Кореспонденція рахунків виглядає таким чином (таблиця):

Таблиця

Основні бухгалтерські проведення з обліку списання основних засобів

Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
Списано знос об'єкта	131	10
Віднесено до витрат ліквідаційну вартість	976	10
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ 20% на залишкову (ліквідаційну) вартість	976	641

Тобто відображення в обліку ліквідаційної вартості нічим не відрізняється від списання об'єкта з залишковою вартістю, і тому виникає необхідність у нарахуванні податкового зобов'язання з податку на додану вартість в розмірі 20 % на суму ліквідаційної вартості, а отже, виникають додаткові затрати або ж необхідність дискутувати з контролюючими органами, доводячи свою позицію. Таким чином, механізм визначення ліквідаційної вартості є недосконалим і на практиці підприємству простіше встановлювати її на рівні 0,00 грн, що не є порушенням і не створює перешкод при оприбуткуванні частин об'єкта при його розбиранні та демонтажі.

2. Встановлення мінімальних строків амортизації необоротних активів.

Відповідно до п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [2].

Платники податку на прибуток підприємства мають застосовувати податкові різниці, які зазначені у ст. 138 ПКУ. Відповідно до цієї статті визначено 16 груп основних засобів та інших необоротних активів з зазначенням для кожної групи мінімального строку їх амортизації. Законодавство не забороняє встановлювати для цілей бухгалтерського обліку строк корисного використання (експлуатації) менший, ніж зазначено в ПКУ. Однак при розрахунку податку на прибуток фінансовий результат буде збільшений на різницю суми нарахованої амортизації за бухгалтерським обліком і сумою розрахованої амортизації відповідно до норм ПКУ. Застосування різних строків амортизації призводить до збільшення трудомісткості облікового апарату і виявляє додаткові затрати при ліквідації основного засобу з залишковою вартістю. Тому на практиці найчастіше зустрічається випадок, коли строк амортизації на підприємстві встановлюється однаковий і задовольняє як потреби П(С)БО 7, так і норм ст. 138 ПКУ, тим самим показуючи недосконалість законодавчої бази, яку потрібно уніфікувати з боку бухгалтерського і податкового обліку.

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що нормативно-законодавча база щодо обліку основних засобів потребує подальших доопрацювань і уніфікації, а також у зв'язку зі стрімкою міжнародною інтеграцією – з вимогами міжнародних правил ведення обліку.

Список використаних джерел: 1. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92 (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. 3. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

А. Г. Гулевич, магистр экон. наук, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики

Барановичский государственный университет, г. Барановичи, Беларусь

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ

Ключевые слова: учет, затраты, доходы, расходы, прибыль.

Эффективное функционирование рыночной системы отношений во многом обусловлено применением действенных и оперативных способов формирования информации о доходах, расходах и финансовых результатах. Возникшая потребность отражения сведений по ним в бухгалтерском учете необходима для анализа объемов выпуска и реализации продукции, прибыльности и финансового состояния организации.

Бухгалтерский учет доходов и расходов предполагает обеспечение всех уровней управления релевантной информацией, необходимой для принятия обоснованных решений прогнозирования результатов и оценки деятельности организаций и ее структурных подразделений.

В международной практике понятия «затраты» и «расходы» имеют существенные различия, поскольку в их основе лежат и их состав и фактор времени.

Определение размера расходов связано с направлениями их осуществления в каждой конкретной организации.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов, где определен порядок формирования в бухгалтерском учете информации о доходах и расходах в организациях.

В Инструкции № 102 все доходы и расходы разделены на следующие группы: доходы и расходы по текущей деятельности, доходы и расходы по инвестиционной деятельности, доходы и расходы по финансовой деятельности, иные доходы и расходы [1].

Такая группировка доходов и расходов соответствует порядку их отражения на счетах бухгалтерского учета, закреплённому в Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждённой постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50. Информация о доходах и расходах по текущей деятельности обобщается на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», информация о доходах и расходах по инвестиционной, финансовой деятельности, иных доходах и расходах обобщается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» [2].

Классификация доходов и расходов по видам деятельности позволила увязать показатели отчета о прибылях и убытках с показателями отчета о движении денежных средств, формы которых утверждены Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность».

Таким образом, понятие расходы более узкое, чем понятие затраты, а понятия «издержки» и «затраты» нередко употребляются как синонимы, причем термин «издержки» более характерен для экономической теории, а затраты и расходы – для учета и управления.

Исходя из выше сказанного, расходы можно разделить на три группы:

- 1) производимые для получения прибыли;
- 2) осуществляемые в процессе хозяйствования, но не с целью получения прибыли;
- 3) осуществляемые по требованию государства.

Поскольку организации получают доходы в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности, их следует относить к качественным показателям работы.

Классификация доходов организации для целей бухгалтерского учета представлена в табл. 1.

Таблица 1

Классификация доходов организации для целей бухгалтерского учета

Признаки классификации доходов	Элементы, составляющие классификацию
По видам деятельности организации	доходы от текущей деятельности, доходы от инвестиционной деятельности, доходы от финансовой деятельности
По форме выражения	денежные и натуральные
По уровню генерирования экономических выгод	бизнес-образующие, вспомогательные
По получению между сегментами бизнеса	географические, операционные и инвестиционные сегменты
По связи с управленческими решениями	общий доход, доход на единицу продукции, маржинальный доход

Следовательно, доходы и расходы, как объекты бухгалтерского учета, получают абсолютно самостоятельное значение не только в связи с присущими определениями МСФО, но и необходимостью предоставления учетной информации о доходах и расходах организации в отчете о прибылях и убытках.

Автором представлена группировка объектов учета доходов и расходов и указаны направления их использования (табл. 2).

Таблица 2

Группировка объектов учета доходов и расходов и направления их использования

Группировка объектов учета доходов и расходов	Направления использования
1. Объекты, создаваемые по уровню организации учета затрат: – укрупненные объекты (синтетический учет); – субобъекты (в разрезе субсчетов); – аналитические объекты (аналитический учет)	Для систематизации определения объектов учета доходов и расходов
2. В разрезе операционных бизнес-процессов: – объекты для материально-технического обеспечения производства; – объекты для производственно-технологического процесса; – объекты для процесса реализации продукции	Для выделения объектов учета в процессах снабжения, производства и реализации
3. По охвату, отражаемых в учете доходов и расходов: – объекты, охватывающие все статьи и элементы затрат; – объекты, содержащие часть производственных затрат; – объекты, выражающие поступление средств	Для отражения учетной информации по отдельным видам затрат, доходов, подлежащим накоплению и распределению

Таким образом, хозяйствующий субъект в учетной системе может обеспечивать отражение производственно-финансовых операций в более детализированных в зависимости от размеров производства, объектов бухгалтерского учета доходов и расходов.

Список использованных источников: 1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.09.2011 г. № 102 : в ред. 31.12.2013 г. № 96 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2014. – № 956. – 8/28275. 2. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов : Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2011. – № 143. – 8/24548.

УДК 657.4.012.2

О. М. Ворона, головний бухгалтер

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

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОТРИМАНИХ ПОСЛУГ (ВИКОНАНИХ РОБІТ) У СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: облік, рахунок, розрахунки, виконані роботи, надані послуги.

З кожним роком облікова інформація набуває суттєвішого значення в управлінні підприємством та у прийнятті управлінських рішень. Для того щоб ці рішення раціональним чином впливали на розвиток підприємства, облікова інформація має бути якісною та не містити суттєві викривлення, а найголовніше – враховувати методичні та методологічні засади ведення бухгалтерського обліку в країні.

Нині у процесі здійснення розрахунків за отримані послуги (виконані роботи) обліковці (бухгалтери-практики) використовують різні підходи до їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, одні застосовують рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», а інші – субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», що відповідним чином впливає на облікову систему загалом.

У табл. 1 здійснено групування поглядів вчених щодо рахунку (субрахунку), на якому варто здійснювати розрахунки з отриманими послугами (виконаними роботами).

Таблиця 1

Погляди вчених щодо рахунку (субрахунку) на якому варто здійснювати відображення розрахунків за отриманими послугами (виконаними роботами)

Рахунок (субрахунок) бухгалтерського обліку	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
1. Лень В. С. [1, с. 316]	1. Пушкар М. С., Семанюк В. З., Гудзь Н. В. [8, с. 150]
2. Лишиленко О. В. [2, с. 492]	2. Мисака Г. В., Шарманська В. М. [9, с. 114]
3. Хом'як Р. Л. [3, с. 279]	3. Голова С. Ф. [10, с. 429]
4. Бугинець Ф. Ф. [4, с. 247]	4. Гладких Т. В. [11, с. 116]
5. Михайлов М. Г., Кадацька А. М., Телегунь М. І. [5, с. 401]	5. Волкова І. А. [12, с. 177]
6. Максимова В. Ф. [6, с. 280]	6. Бабіч В. В. [13, с. 240]
7. Гудзь Н. В. [7, с. 287]	

Джерело: узагальнено автором.

Відповідно до **Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.1999 року** на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, **виконані роботи і надані послуги**. На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 685 «Розрахунки за іншими операціями», а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру (навчальними та науково-дослідними закладами тощо); за іншими операціями [14].

Отже, Інструкцією виділений рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», який має застосовуватися для відображення виконаних робіт та наданих послуг, а не субрахунок 685 «Розрахунки за іншими операціями», що має інше облікове спрямування. Тобто ця нормативна регламентація здійснює розмежування зазначених рахунків.

Розглянемо за допомогою бухгалтерських записів перелік операцій, які доцільно відображати на цих рахунках (табл. 2).

Таблиця 2

Бухгалтерський облік розрахунків за виконані роботи (надані послуги) комерційного призначення та розрахунків за іншими операціями

Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
Застосування рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»			
1. Отримано рахунок за телекомунікаційні послуги директора	92	631	500,00
Податковий кредит із ПДВ	641	631	100,00
2. Відображено виконання робіт з поточного ремонту орендованого складського приміщення	93	631	20 000,00
Податковий кредит із ПДВ	641	631	4 000,00
3. Отримано рахунки за опалення, водопостачання, електроенергію приміщення, яке задіяне у виробництві продукції	23	631	1 000,00
Податковий кредит із ПДВ	641	631	200,00
4. Відображено юридичні послуги	92	631	150,00
5. Погашено заборгованість перед постачальником	631	311	2 450,00
Застосування субрахунку 685 «Розрахунки за іншими операціями»			
1. Отримано короткострокову поворотну фінансову допомогу	311	685	15 000,00
2. Повернуто короткострокову поворотну фінансову допомогу	685	311	15 000,00
3. Утримано із заробітної плати працівників аліменти (кошти на дитячий садок, збір до профспілки тощо)	661	685	175,00
4. Помилково отримано кошти від покупця	311	685	300,00

Джерело: узагальнено автором.

Підвівши результати наукового дослідження, можна зробити висновок, що відображати розрахунки за виконані роботи та надані послуги комерційного значення на субрахунок 685 «Розрахунки за іншими операціями» не є правильним, оскільки порушуються методичні засади Інструкції про застосування Плану рахунків. Варто застосовувати рахунок 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками».

Крім того, у цього дослідженні розглянуто типові ситуації із застосування субрахунку 685 «Розрахунки за іншими операціями» та рахунку 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками» відповідно до вимог чинного законодавства України.

Список використаних джерел: 1. *Лень В. С.* Фінансовий облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Академія, 2011. – 608 с. 2. *Лишиленко О. В.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / О. В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 707 с. 3. *Хом'як Р. Л.* Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Р. Л. Хом'як. – Львів : Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+», 2001. – 728 с. 4. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 912 с. 5. *Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах* : навч. посіб. / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, А. М. Кадацька та ін. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – С. 472. 6. *Максімова В. Ф.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. Ф. Максімова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 670 с. 7. *Гудзь Н. В.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 424 с. 8. *Пушкар М. С.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / М. С. Пушкар, В. З. Семанюк, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : Екон. думка, 2010. – 292 с. 9. *Мисака Г. В.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Г. В. Мисака, В. М. Шарманська. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 400 с. 10. *Голова С. Ф.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : навч. посіб. / С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ : ТОВ «Баланс-Клуб», 2001. – 832 с. 11. *Гладких Т. В.* Фінансовий облік / Т. В. Гладких. – К. : Центр навчальної літератури, 2007 – 480 с. 12. *Волкова І. А.* Фінансовий облік-1 : навч. посіб. / І. А. Волкова. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 228 с. 13. *Бабіч В. В.* Фінансовий облік (облік активів) : навч. посіб. / В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2006. – 282 с. 14. *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.1999 року* [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

УДК 657

В. В. Вітюк, студентка

Науковий керівник: **В. М. Шарманська**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аудиту Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна

ФІНАНСОВА ОРЕНДА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В ОРЕНДАРЯ

Ключові слова: фінансова оренда, ануїтет, необоротний актив, мінімальний орендний платіж.

У сучасних умовах складної економічної ситуації перед багатьма підприємствами постає питання щодо використання фінансової оренди з метою оновлення своєї технічної бази. Через відсутність необхідних сум оборотних коштів для придбання обладнання підприємства починають користуватися послугами фінансового лізингу. Найбільш актуальним це питання є для підприємств сільськогосподарського виробництва, металообробної та фармацевтичної промисловості, тобто підприємств, які займаються безпосередньо процесом виробництва, в якому задіяна велика кількість технічного обладнання, машин, складів тощо.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» розглядає поняття фінансової оренди як такої, яка передбачає передачу орендарю активу та всіх ризиків та вигід, які пов'язані з правом користування та володіння цим активом. Об'єкт, одержаний у фінансову оренду, відображається у бухгалтерському обліку одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Зазвичай справедлива вартість – це вартість об'єкта фінансової оренди, яка вказана у договорі та супровідних первинних документах.

Мінімальні орендні платежі – це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені на суму гарантованої ліквідаційної вартості [1].

Отже, теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів (яка буде дорівнювати справедливій вартості об'єкта оренди) розраховується за формулою:

$$ТВА = А \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) + i \right], \quad (1)$$

де ТВА – теперішня вартість мінімальних орендних платежів;

А – сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (ануїтет);

n – кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

i – ставка відсотка для вказаного періоду.

У процесі обліку операцій з фінансової оренди необхідно робити проведення, які стосуються, по-перше, відшкодування самої вартості обладнання; по-друге, нарахування та сплати фінансових витрат (відсотків). На кожну дату внесення платежу необхідно розраховувати суму фінансових витрат (множення залишку заборгованості на кінець періоду на відповідну відсоткову ставку). Водночас вартість обладнання розподіляється за періодами сплати платежу і дорівнює різниці між ануїтетом та фінансовими витратами (відсотками) за період.

При оприбуткуванні необоротного активу одночасно із зарахуванням його на баланс, потрібно визнати зобов'язання на рахунку 531 у сумі вартості такого активу. Після цього частину вартості необоротного активу, яка розподілена на перші 12 місяців, необхідно перенести до складу поточної заборгованості на рахунок 611. Крім того, на кожну наступну дату балансу необхідно переводити з рахунку 531 на рахунок поточної заборгованості кожен наступний платіж з відшкодування вартості орендованого активу (оскільки з часом нові зобов'язання перестають бути довгостроковими і стають поточними). Після цього орендар відображає суму податкового кредиту з ПДВ, оскільки відповідно до пп. 14.1.191 ПКУ передання об'єкта фінансової оренди прирівнюється до постачання товару з метою ПДВ [2], відображає на рахунку 152 (або 153, 154, 155) супутні витрати на доведення необоротного активу до стану, придатного для його використання та вводить необоротний актив в експлуатацію.

Для того щоб визначити фінансові витрати за період, необхідно помножити залишкову суму зобов'язання з оренди на кінець кожного з періодів на відсоткову ставку за цей період. Відсоткові витрати з фінансової оренди будуть відображатися на рахунку 952, одночасно збільшуючи зобов'язання на рахунку 684.

У фінансовій звітності залишок за кредитом рахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» буде відображатися у формі № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», статті 1515 «Інші довгострокові зобов'язання», а за кредитом рахунку 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» – у рядку 1610 «Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» цього Звіту. Фінансові витрати періоду (обороті за дебетом рахунку 952 «Інші фінансові витрати») знайдуть відображення в рядку 2250 «Фінансові витрати» форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [3].

Отже, питання фінансової оренди дійсно є дуже актуальним. Операції з отримання необоротних активів у фінансову оренду дають змогу підприємствам збільшувати свою матеріально-технічну базу, навіть якщо вони не мають велику суму вільних обігових коштів. Цей вид операцій є дуже поширеним закордоном, зокрема в Європі. На нашу думку, Україна повинна наслідувати приклад іноземних держав, підтримувати та вдосконалювати правовий та економічний аспекти фінансової оренди.

Список використаних джерел: 1. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>. 2. *Податковий кодекс* України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/law/show/27>. 3. *Василенко А.* Фінансова оренда в орендаря: оподаткування та облік / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 33. – С. 10–17.

ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ АСПЕКТИ

Ключові слова: дохід, реалізація послуг, фінансовий результат, П(С)БО 15 «Дохід», міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

На сучасному етапі розвитку світової економіки ми спостерігаємо тенденцію збільшення обсягів виробництва послуг, зростання доходів від такого виду діяльності та зайнятості населення в цій сфері, загострення конкуренції. Сфера послуг займає все більш стійкі позиції в економіці багатьох країн світу. Не є винятком і Україна. Навпаки, в умовах ринкових відносин і збільшення конкуренції значення процесу реалізації послуг суттєво зростає.

Дохід від реалізації є одним із головних узагальнюючих показників господарської діяльності підприємства. На основі розміру отриманого доходу підприємство може приймати рішення про свою подальшу економічну стратегію щодо розподілу ресурсів та витрат, а також корегувати напрямки інвестиційної політики, що здійснюється на підприємстві. Але для того щоб приймати правильні рішення, керівництву підприємства необхідно спиратись на повні та достовірні дані. Достовірно встановити розмір доходу можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Саме тому облік доходу від реалізації послуг є досить актуальною темою для сьогодення.

Порівняємо систему бухгалтерського обліку доходів від реалізації послуг за національними та міжнародними стандартами. Варто відзначити, що в Україні національні стандарти базуються на міжнародних, але все ж таки вони розробляються окремо. Основні положення щодо формування інформації про доходи в бухгалтерському обліку містяться у П(С)БО 15 «Дохід», а розкриття інформації про дохід у фінансовій звітності підприємств регулюється НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [1]. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи класифікуються за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- в) інші операційні доходи;
- г) фінансові доходи;
- д) інші доходи [1].

Серед міжнародних стандартів бухгалтерського обліку доходи регулюються МСБО 18 «Дохід». Згідно з цим стандартом дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає у процесі звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [2]. При цьому доходи за МСБО 18 класифікуються за видами діяльності підприємства і поділяються на такі групи:

- а) дохід від продажу товарів;
- б) дохід від надання послуг;
- в) дохід від використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди [2].

Тобто можна зробити висновок, що визначення доходу в національному і міжнародному стандартах є майже однаковим. Але, як ми бачимо, існують розбіжності у класифікації доходів. У П(С)БО 15 виділений дохід від реалізації продукції, у складі якої можуть враховуватись товари, роботи та послуги. А в МСБО 18 дохід від надання послуг виділений в окрему групу. На нашу думку, цей факт дає можливість говорити про більший ступінь деталізації інформації у МСБО 18, ніж у П(С)БО 15. Виходячи з положень національного стандарту дохід, який пов'язаний із наданням послуг, визнається відповідно до ступеня завершеності опе-

рації з надання послуг на дату балансу. Це відбувається за умови, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції [1]. У свою чергу, в міжнародному стандарті зазначено: якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу [2]. Проаналізувавши подані визначення визнання доходів від надання послуг, можна стверджувати, що вони є однаковими. В обох стандартах перелічені умови, за яких можливо достовірно оцінити результат операції з надання послуг. Розглянемо ці основні умови у вигляді таблиці.

Таблиця

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 та МСБО 18 відносно умов визнання результату операції з надання послуг

П(С)БО 15	МСБО 18
Умови, за наявності яких можна достовірно оцінити результат операції з надання послуг:	
можливість достовірної оцінки доходу;	можна достовірно оцінити суму доходу;
ймовірність надходження економічних вигод від надання послуг;	є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;
можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;	можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець звітного періоду;
можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення	можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення

Отже, подані умови є абсолютно ідентичними.

Підсумовуючи всі вищенаведені порівняння, можна зауважити, що облік доходів від надання послуг, який регламентовано П(С)БО 15, майже не відрізняється від обліку доходів від надання послуг, наведеного у МСБО 18. Основні відмінності полягають у класифікації доходів та ступеня деталізації деяких моментів визначення доходів. Тобто МСБО мають більш конкретизований характер деяких положень щодо обліку доходів та відображення їх у фінансовій звітності [3, с. 63]. Але, на нашу думку, ці відмінності можна вважати незначними, оскільки через певні внутрішні особливості економіки тієї чи іншої країни національні стандарти обліку завжди відрізнятимуться від міжнародних стандартів, які узагальнюють досвід різних країн світу.

Список використаних джерел: 1. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] : Наказ МФУ № 290 від 29.11.99р. (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. 2. *Міжнародний* (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025. 3. *Кубік В. Д.* Проблеми обліку доходів на підприємстві у світлі застосування національних і міжнародних стандартів обліку [Електронний ресурс] / В. Д. Кубік // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – Т. 18, вип. 3/2. – 2013. – С. 60-63. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/2079>.

УДК 657.24

А. О. Наумець, магістр кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування
Науковий керівник: **О. М. Ворона**, головний бухгалтер ТОВ «ЧІС»
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ ЗВЕДЕНОГО ПОДОРОЖНЬОГО
ЛИСТА НА ПРИКЛАДІ ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ
ЛЕГКОВОГО АВТОМОБІЛЯ ДИРЕКТОРА**

Ключові слова: облік, паливо, оренда, автомобіль, зведений подорожній лист.

Українська практика ведення бізнесу розглядає можливість застосування у процесі господарської діяльності не лише власних основних засобів, але й залучених на умовах операційної оренди. Виходячи із цього правильність ідентифікації витрат, які виникають при операційній оренді легкового автомобіля працівника, набуває вагомого значення, оскільки хибність їх відображення веде за собою порушення принципів бухгалтерського обліку та заниження (завищення) об'єкта оподаткування податком на прибуток.

Відповідно до пп. 14.1.97 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України від 02.12.2010 року № 2755-VI лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк [1].

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III «Податок на прибуток підприємств». Цим розділом не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці у зв'язку із витратами на паливо орендованого легкового автомобіля директора, а тому варто керуватися положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Згідно із п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 [2] витрати на паливо орендованого легкового автомобіля директора визначатимуться як адміністративні витрати і відображатимуться у тому періоді, в якому вони були здійснені.

Крім того, зазначимо, що при списанні палива варто звертати увагу на **Наказ Міністерства транспорту та зв'язку України «Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті» від 10.02.1998 року № 43**, який затверджує норми витрат палива та мастильних матеріалів на автомобілі підприємства.

Розглянемо типову ситуацію щодо купівлі та списання палива орендованого легкового автомобіля директора на рахунках бухгалтерського обліку та запропонуємо приклад зведеного подорожнього листа, який складатиметься щомісяця та надаватиме відомості про розміри списання палива та пробіг автомобіля.

Ситуація. ТОВ «Еверест» орендує легковий автомобіль у директора, який застосовується ним у господарській діяльності. Протягом вересня 2017 року придбано талонів на 150 л бензину на умовах передоплати (залишок талонів на початок на 100 л).

У кінці вересня 2017 року директором на підставі чеків (отримані при заправці автомобіля в обмін на талони) складений зведений подорожній лист, в якому зазначено, що директором використано 170 л бензину.

Розглянемо ситуацію за допомогою бухгалтерських проведення (таблиця).

Таблиця

Бухгалтерський облік придбання та списання бензину орендованого легкового автомобіля директора ТОВ «Еверест»

Зміст господарської операції	Д-т	К-т	Сума, грн	Первинний документ
Сальдо бензину на початок місяця (талони на 100 л)	203		2 000,00	
Перераховано кошти на купівлю бензину (150 л · 24 грн)	371	311	3 600,00	Платіжне доручення
Податковий кредит із ПДВ	641	644	600,00	Податкова накладна
Отримано талони на бензин	203	631	3 000,00	Комплект документів*
Відображено отримання талонів на поза балансі	06		3 000,00	
Податковий кредит із ПДВ	644	631	600,00	
Взаємозалік заборгованостей	631	371	3 600,00	Бухгалтерська довідка
Використано 170 л бензину $170 \cdot 20,00$	92	203	3 400,00	Акт списання палива
Списано талони із позабалансового обліку		06	3 400,00	
Витрати списані на фінансовий результат	791	92	3 400,00	

* - комплект документів складається з видаткової накладної (факт передачі права власності на бензин), акта на відповідальне зберігання бензину (бензин належить покупцю, але до його фактичного отримання зберігатиметься на заправці), акта приймання-передачі талонів (на основі талонів здійснюватиметься отримання бензину).

Джерело: узагальнено автором.

Власнорозроблений приклад зведеного подорожнього листа наведений нижче (рис.).

ЗВЕДЕНИЙ ПОДРОЖНІЙ ЛИСТ ОРЕНДОВАНОГО ЛЕГКОВОГО АВТОМОБІЛЯ			
№ 09 від 30.09.2017 року			
Місце складання: ТОВ «Еверест»			
Автомобіль: MAZDA 6 2.5, випуск 2008 року (завірений нотаріально договір оренди № 1 від 01.08.2017 р.)			
Автомобільний номер: CB1111AA			
Об'єм двигуна: 2488 куб. см.			
Потужність: 192/141/5700 к. с./кВт/об. хв.			
Розміри: довжина – 4870 мм, ширина – 1840 мм, висота – 1450 мм.			
Матеріально-відповідальна особа: директор Наумець А.О.			
Марка пального: А 95 Євро 5 E5 Pulls			
Зведена інформація щодо використання палива			
Період	Використання палива, л		
	Надходження	Використання	
На початок місяця			100,00
Вересень 2017 року	150,00	170,00	
На кінець місяця			80,00
Зведена інформація щодо показників спідометра			
Період	Показники спідометра, км.		
	На початок	На кінець	Різниця
01.09.17-31.07.17	199567	201301	1734
Виконавець Директор		підпис	Наумець А. О.

Рис. Приклад зведеного подорожнього листа ТОВ «Еверест»

Джерело: розроблено автором.

Отже, у процесі дослідження запропоновано приклад зведеного подорожнього листа орендованого легкового автомобіля, який враховує всі вимоги чинного законодавства України та надає відомості про використання палива у процесі господарської діяльності.

Список використаних джерел: 1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. 2. П(С)БО 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

УДК 657

П. В. Новицький, студент

Науковий керівник: **В. М. Шарманська**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аудиту Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна

ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЗА П(С)БО ТА МСБО: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА

Ключові слова: запаси, виробничі запаси, МСБО, собівартість, оцінка.

Останнім часом у зв'язку із поширенням глобалізаційних процесів та поглибленням їх у всі сфери життя, зокрема і в економічну сферу, особливо важливим є розгляд вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) та фінансової звітності. Вихід України на міжнародні ринки безпосередньо залежить від зрозумілості та достовірності бухгалтерської звітності її підприємств, на основі якої інвестор міг би прийняти рішення про доцільність та обсяг інвестицій, а також здійснювати контроль за ефективністю їх використання. Саме тому надзвичайно важливим є питання пристосування вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) до міжнародних стандартів.

Ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів у міжнародній практиці регламентується МСБО 2 «Запаси». Оскільки вибір застосування МСБО в Україні є добровільним (крім випадків, встановлених законодавством), важливим питанням є розуміння відмінностей між вітчизняними та міжнародними стандартами, зокрема між МСБО 2 та П(С)БО 9 «Запаси».

Відповідно до П(С)БО 9 запасами є активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва або ж утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [1]. Що стосується МСБО 2, то запаси трактуються як активи, які утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу, перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [2].

Важливою передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка безпосередньо впливає на визначення собівартості продукції. Щодо цього аспекту існують суттєві відмінності між вітчизняними та міжнародними стандартами. Згідно з П(С)БО 9 оцінка виробничих запасів залежить від шляхів надходження їх на підприємство:

- при придбанні у постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику; суми ввізного мита; суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати;
- при виготовленні власними силами: витрати, що утворюють виробничу собівартість;
- при внесенні до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника;
- при безоплатному отриманні: справедлива вартість;
- при отриманні у результаті обміну на подібні активи: балансова вартість переданих запасів;
- при обміні на неподібні активи: справедлива вартість отриманих запасів.

Відповідно до МСБО 2 [2] собівартість формується з таких витрат: 1) витрати на придбання: ціна придбання; мита та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат; 2) витрати на переробку: витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва; 3) інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.

Що стосується оцінки на дату балансу, то виробничі запаси за П(С)БО 9 оцінюються за найменшою з двох вартостей: первісною вартістю або ж чистою вартістю реалізації [1]. У МСБО 2 передбачений єдиний варіант оцінки – за чистою реалізаційною вартістю [2].

Розбіжності в обліку запасів за міжнародними і вітчизняними стандартами полягають у тому, що при придбанні запасів Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств передбачають: у разі сильної девальвації курсові різниці, за винятком відсотків за кредит, відбувається їх включення до складу витрат для цілей обчислення їх собівартості. У П(С)БО 9 питання курсових різниць не розкривається зовсім, а Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів зазначають, що до первісної вартості запасів не включаються курсові різниці.

Отже, основні відмінності між П(С)БО 9 та МСБО 2 полягають у такому:

- МСБО розглядає поняття резерву знецінення запасів (підприємство має можливість створення резерву знецінення) та сторнування збитків від знецінення запасів (сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає). Ці поняття у П(С)БО 9 не розглядаються;
- П(С)БО 9 регламентує більш деталізоване відображення виробничих запасів, виділяє окремий вид запасів – «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та відносить складу запасів статтю «Поточні біологічні активи»;
- МСБО 2 передбачає оцінювання виробничих запасів на дату балансу тільки за чистою вартістю реалізації і не передбачає оцінки за первісною вартістю. Крім цього, до собівартості запасів включаються тільки: витрати на придбання (ціна придбання, мита та інші податки, витрати на транспортування, вартість робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат); витрати на переробку (витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва); інші витрати.

Список використаних джерел: 1. 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>. 2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

В. О. Редько, студентка

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Ключові слова: облік, витрати від операційної діяльності, управління, поліпшення.

За сучасних умов господарювання від підприємства вимагається наявність гнучкої політики діяльності та швидкого реагування на її зміни. Одним з ключових питань ефективного управління підприємства є система обліку та контролю витрат. Розмір витрат являє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства. Дослідження обліку операційних витрат має доцільний характер. Тому актуальність теми пояснюється тим, що облік операційних витрат відіграє визначальну роль в обліково-аналітичному процесі підприємства, оскільки на ньому базуються економічні показники виробництва продукції.

Питанню обліку витрат від операційної діяльності та методів їх удосконалення присвячено багато наукових робіт українських і зарубіжних учених: М. І. Скрипник, С. І. Дробязко, Т. Ю. Бондаренко, М. Г. Мельничук, Ю. О. Шумило, Н. О. Черткова, Є. М. Рудніченко, О. В. Павелко, Н. І. Бузак, А. А. Єфремова, Ф. Ф. Бутинець, В. В. Сопко, І. А. Бланк, Я. П. Пастернак.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [1].

Операційні витрати є основною складовою витрат підприємства. До них входять виробнича собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. До виробничої собівартості включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати [3].

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за їх видами, місцями і носіями при постійному контролі і стимулюванні їх зменшення. У сучасній економічній теорії проблему управління витратами виділяють як окремий напрям економічної науки, що сформувалась у теорію витрат. Важливою умовою є те, що виникає проблема в управлінні витратами та досягненні необхідності їх прибутковості. Для цього необхідно обирати найбільш рентабельні товари для продажу, зменшувати ціни на товари відповідно до платоспроможного попиту покупців.

Для удосконалення обліку витрат операційної діяльності на підприємствах особливу увагу потрібно приділяти формуванню аналітичної інформації щодо витрат і відображення їх в обліку та звітності. Для обґрунтування прийнятих управлінських рішень, планування та контролю витрат інформація повинна аналізуватися з використанням класифікації витрат операційної діяльності. Управління витратами має враховувати такі аспекти:

- відстежувати, корегувати величини витрат на закупівлю необхідної сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, оплату праці;
- аналізувати, корегувати діяльність, яка призводить до виникнення витрат, тобто пошук шляхів зменшення матеріало- та трудомісткості без загрози втрат якості продукції [2].

Але формування аналітичної інформації щодо витрат операційної діяльності в контексті калькуляції недостатньо для забезпечення ефективної та стабільної діяльності підприємства. Це тісно пов'язано з витратами, що впливають на якість обслуговування населення, що в свою чергу виражається рівнем задоволення населення, яке обслуговується [5].

Планування витрат на якість обслуговування слід здійснювати такими методами:

- 1) техніко-економічних розрахунків – стосовно необхідного асортименту продукції;

2) дослідно-статистичним методом – стосовно планування культури економічної організації [3].

Одним з шляхів удосконалення організації обліку витрат необхідно здійснити калькулювання за їх цільовим призначенням. Витрати слід поділити на дві групи: витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на підтвердження і поліпшення якості (додаткові).

Оскільки від величини та структури витрат залежить прибутковість діяльності підприємства, то систему управління витратами за якістю потрібно впроваджувати на комплексній основі [4].

Список використаних джерел: 1. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 2. *Гриценко О. І.* Дослідження питання удосконалення обліку витрат операційної діяльності / О. І. Гриценко // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. Володимира Даля : науковий журнал. – 2014. – № 2 (209). – С. 61–66. 3. *Гриценко О. І.* Проблеми організації планування витрат на якість обслуговування / О. І. Гриценко // Інноваційна економіка : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Тернопіль, 2012. – № 10 (36). – С. 286–289. 4. *Таранько Х.* Особливості обліку витрат операційної діяльності [Електронний ресурс] / Х. Таранько. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2012_12_11_12_kampodilsk/sekcija_2 2012 12 11 12/osoblivosti obliku vitrat operacijnoji dijalnosti/1210309. 5. *Шелудько В. М.* Фінансовий менеджмент : підручник / В. М. Шелудько ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання, 2013. – 375 с.

УДК 657.01

В. О. Ремесник, студентка

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АМОРТИЗАЦІЯ ТА ЗНОС: ІДЕНТИЧНІСТЬ ЧИ ВІДМІННІСТЬ?

Ключові слова: знос, амортизація, основні засоби, фізичний знос, моральний знос.

Просте і розширене відтворення основних засобів відбувається в безперервному процесі здійснення різних взаємопов'язаних форм: ремонті, модернізації, переоснащенні, реконструкції, а також створенні чи купівлі нових об'єктів. Необхідною передумовою процесу відтворення основних засобів є постійний облік і контроль ступеня зносу (старіння) та амортизації. Є дискусійним питання, чи ідентичні показники зносу й амортизації, тому слід дослідити спільні або відмінні риси цих економічних категорій.

Цю проблему досліджували Й. В. Бакай, Н. Г. Виговська, О. П. Войналович, О. П. Гаценко, І. Л. Томашевська та інші. Проблема є актуальною, адже в законодавстві не наведено чіткого розмежування між зносом та амортизацією, і тому при організації обліку основних засобів та нематеріальних активів можуть виникнути питання щодо цих понять. Отже, метою цієї роботи є вивчення особливостей визнання економічних категорій «знос» та «амортизація», аналіз спільних та відмінних рис цих понять.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація – систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [3]. Метод нарахування амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з альтернативних варіантів, запропонованих чинним законодавством з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання та розміру ліквідаційної вартості.

Загальновідомо, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного (вартість об'єкта основних засобів списується однаковими частинами протягом усього періоду його експлуатації); зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивного (які дозволяють у перші роки експлуатації списати значну частку вартості основних засобів); виробничого (за яким для окремих видів основних засобів нарахування амортизації робиться на основі сумарного виробітку об'єкта за весь період його експлуатації у відповідних одиницях виміру (одиницях виготовленої продукції, відпрацьованих годин, кілометрах пробігу тощо)) [3].

У національних стандартах наводиться також визначення поняття зносу основних засобів як суми амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання [3]. Розрізняють фізичний та моральний знос основних засобів.

Фізичний знос – це поступова втрата основними засобами споживної вартості в процесі експлуатації, тобто суто матеріальний знос їх окремих елементів. Фізичний знос залежить від багатьох факторів, зокрема:

- особливостей технологічного процесу;
- якості обслуговування основних засобів;
- кваліфікації робітників та їхнього ставлення до основних засобів у процесі використання;
- інтенсивності та умов їх використання.

Моральний знос – це знос основних засобів унаслідок створення нових, більш прогресивних і економічно ефективних машин та устаткування. Поява більш досконалих видів устаткування з підвищеною продуктивністю робить економічно доцільною заміну діючих основних засобів ще до їх фізичного зносу.

Моральний знос зменшує вартість основних виробничих засобів через скорочення суспільно необхідних витрат на їх відтворення. Сума нарахованого зносу характеризує стан основних виробничих засобів. Врахуванням з первісної (відновлюваної) вартості основних виробничих засобів суми зносу визначають залишкову вартість основних виробничих засобів [2].

Слушною є думка, що одне поняття є наслідком іншого, тобто на початковому етапі відбувається знос основних засобів, а потім підприємство нараховує амортизацію з метою їх відновлення. Але, з іншого боку, одне поняття не залежить від іншого у прямому сенсі слова, тому що по об'єкту може бути повністю амортизована (тобто списана) вартість на виготовлену продукцію, але він не досяг повного фізичного зношення і його можна використовувати в майбутньому. Водночас дороге устаткування може стати непридатним унаслідок його зносу, але вартість його буде списана не повністю [5].

Тобто знос, амортизація і відшкодування являють собою три стадії кругообігу основних засобів. Знос і амортизація здійснюються у процесі використання основних засобів у виробництві, відшкодування – у процесі їх створенні та відновленні.

Матеріали зіставлення понять «амортизація» та «знос» дозволяють виділити такі відмінності:

- за часом настання – амортизація нараховується в результаті зносу основних засобів (тобто є його наслідком);
- амортизація – це грошовий еквівалент зносу основних засобів, тоді як знос не має грошового вираження;
- у бухгалтерському обліку термін знос не використовується, тільки – амортизація (знос – це категорія галузі фінансового аналізу);
- термін амортизація закріплений законодавчо, тоді як правове визначення зносу відсутнє;
- знос – зменшення вартості основних засобів і показник старіння обладнання, а амортизація – перенесення на вартість виробленої продукції, який дозволяє відновити фонд основних засобів [6].

Отже, незважаючи на спільність деяких рис зносу й амортизації, за природою виникнення вони не ідентичні та потребують їх розрізненості. Помилковими є твердження щодо тотожності вищеназваних категорій, оскільки вони мають свої особливості та належать до різних понять.

Список використаних джерел: 1. *Знос і амортизація основних фондів* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/1061120736246/ekonomika/znos_amortizatsiya_osnovnih_fondiv. 2. *Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку* : монографія. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с. 3. *Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 4. *Фінанси підприємств* : підручник / М. Поддєрьогін, Д. Білик, Д. Буряк та ін. ; кер. кол. авт. і наук. А. М. Поддєрьогін. – 5-те вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2004. – 546 с. 5. *Чим відрізняється знос від амортизації* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://moyaosvita.com.ua/biznes>. 6. *Яка різниця між зносом та амортизацією* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kakotvet.com/biznes/bjudzhetuvannja>.

ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ВИТРАТИ»

Ключові слова: витрати, собівартість, елементи витрат, конкурентоспроможність, управління витратами.

Достовірне визначення та чітке розмежування витрат залежно від їх економічного призначення є визначальним фактором в практичній діяльності підприємства, адже на всіх рівнях управління здійснюється групування витрат, формується собівартість продукції, визначаються джерела фінансування. Проблеми зниження собівартості виробництва, пошуку шляхів шляхів зниження витрат виробництва є актуальним та цікавими питаннями сьогодення, оскільки їх вирішення дозволяє кожному конкретному підприємству вижити в умовах жорсткої ринкової конкуренції.

Питанню визначення сутності витрат присвятили свої роботи В. Дерій, Н. Золотарьова, Н. Олех, Р. Рогатенюк, О. Мошковська, Д. Лозинський, Т. Одінцова, Т. Тігова, які розглянули основні аспекти питань щодо витрат підприємства та надали власне бачення цього поняття.

Метою роботи є визначення сутності та змісту терміна «витрати», зіставлення поглядів різних науковців щодо трактування цього поняття, а також визначення основних елементів витрат.

Висока собівартість продукції, робіт та послуг тягне за собою зниження конкурентоспроможності підприємства та підштовхує керівництво до пошуку резервів та шляхів зниження витрат підприємства. Під впливом цього управління витратами стає провідним напрямком під час планування та аналізу діяльності підприємства.

Слід зазначити, що термін «витрати» є одним з найбільш вживаних в економічній літературі та наукових роботах з бухгалтерського обліку, натомість одностайного трактування досліджуваного визначення не існує, кожен науковець вносить свої корективи та розкриває поняття з іншого боку.

Досліджуючи економічну літературу можна зустріти безліч визначень поняття «витрати». Основні визначення витрат, які зустрічаються в наукових працях представлено в таблиці.

Таблиця

Визначення сутності поняття «витрати»

Автори	Визначення
П(С)БО 16 «Витрати» [1]	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Дерій В. [2]	Витратами доцільно називати повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами
Золотарьова Н. Г. [3]	Витрати – затрати певного періоду часу, а тому їх потрібно у повній сумі відносити на реалізовану за цей період продукцію
Олех Н. Л. [4]	Грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період
Рогатенюк Р. В. [5]	Затрати певного періоду часу, документально підтверджені, економічно обґрунтовані, які перенесли свою вартість на реалізовану за цей період продукцію
Мошковська О. А. [6]	Під витратами слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує у процесі здійснення своєї господарської діяльності
Лозинський Д. Л. [7]	Термін «витрати» означає витрати тільки тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату підприємства за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам
Одінцова Т. М. [8]	Витрати – є споживанням ресурсів у процесі господарської діяльності
Тігова Т. М. [9]	Витрати – це сукупність переданих у грошовій формі витрачання підприємства, пов'язаних із виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією

Підсумовуючи, можна сказати, що витрати – це використання ресурсів у процесі господарської діяльності, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Слід зазначити, що поняття «витрати» по-різному трактуються обліковцями та економістами. Так, під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із всіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із всіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. Натомість з бухгалтерського погляду витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів [10].

Отже, трактування поняття витрат різними науковцями з точки зору бухгалтерського обліку та економічної теорії дає змогу охарактеризувати в повному обсязі сутність витрат та має важливе значення при управлінні витратами для їх ефективного планування, контролю та підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Список використаних джерел: 1. П(С)БО № 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (зі змінами і доповненнями). 2. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 154–160. 3. Лінник В. Г. Основні напрями класифікації витрат підприємства / В. Г. Лінник, Н. Г. Золоторьова // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць / [ред. А. М. Мороз]. – К., 2004. – Вип. 3. – С. 222–231. 4. Олех Н. Л. Теоретичні аспекти управління витратами виробництва на підприємствах у ринкових умовах / Н. Л. Олех // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 9. – С. 156–159. 5. Рогатенюк Є. В. Аналіз базових концепцій управління витратами підприємства / Є. В. Рогатенюк, Р. В. Стіфонова // Економіка Криму. – 2011. – № 1. – С. 325–329. 6. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством: подальший розвиток і шляхи вдосконалення / О. А. Мошковська // Вісник Житомирського держ. технол. ун-ту. Сер. «Економічні науки». – 2009. – № 3 (49). – С. 85–88. 7. Лозинський Д. Л. «Витрати» та «Затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку / Д. Л. Лозинський // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 55–59. 8. Одінцова Т. М. Призначення та отримання в системі фінансового та управлінського обліку затрат та витрат підприємства / Т. М. Одінцова // Вісник СевДТУ: Економіка і фінанси : зб. наук. пр. – Севастополь : Вид-во СевНТУ, 2008. – Вип. 92. – С. 155–162. 9. Тігова Т. М. Аналіз фінансової звітності : навч. посіб. / Т. М. Тігова, Л. С. Селі-верстова, Т. Б. Процюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 268 с. 10. Економічна сутність витрат [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/13694/2/VseukrStud_20121v2_Lialina_I-Ekonomichna_sutnist_vytrat_64.pdf.

УДК 657

І. Ю. Титаренко, студентка

Науковий керівник: **Г. О. Москалюк**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Ключові слова: облік товарів, собівартість реалізованих товарів, роздрібна торгівля, аналітичний облік товарів.

У сучасних умовах ринкової економіки України торговельні підприємства функціонують у жорстких умовах конкурентного середовища, тому вони повинні докладати максимум зусиль для втримання своїх позицій. Це зумовлює необхідність у раціональній побудові системи обліку товарів.

Розглядом та пропонуванням рішень з питань, пов'язаних з обліком реалізації товарів і визначенням фінансових результатів, займалися вітчизняні та зарубіжні економісти. Найбільшу увагу цим проблемам бухгалтерського обліку приділяли вчені: Ф. Ф. Бутинець,

А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, В. І. Єфименко, І. В. Жиглей, М. В. Кужельний, В. Г. Линник, В. М. Мурашко, В. М. Пархоменко, Л. К. Сук, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, П. С. Безруких, Д. Блейк, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, Е. С. Хендерксен, Ч. Т. Хонгрэн.

Особливість сучасного стану обліку товарів на підприємствах України полягає у тому, що у зв'язку з частим коливанням цін на відповідні товари на світовому ринку, підвищенням тарифів на імпорт, зміною податкової політики, їх оцінка набуває особливої актуальності. Дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше отримати інформацію про отримані доходи та втрачені можливості торговельного підприємства, формування фінансових результатів, оцінювання доцільності та ефективності передбачених заходів з активізації продажу, забезпечення можливості планувати збільшення величини доходів, контроль за операціями з продажу товарів тощо.

Забезпечення торгівлі товарами виконується завдяки різним службам (відділи маркетингу, плановий, бухгалтерія тощо), тому основною вимогою до обліку товарів є інформаційне забезпечення всіх видів діяльності, пов'язаних з наявністю та рухом товарів. Комплексний облік охоплює всі процедури руху товарів та їх зберігання – починаючи зі складання замовлень на товари та надходження на підприємство і закінчуючи їхнім споживанням. Ефективність використання товарних потоків у торгівлі значною мірою залежить від рівня організації та методики їхнього обліку та контролю [2, с. 230].

Неоперативність є основним недоліком існуючої системи управління продажами на торговельних підприємствах. Бухгалтерія торговельного підприємства проводить закриття рахунків, визначення витрат обігу, фінансового результату, як правило, до кінця наступного місяця. Відповідно, управління поточною діяльністю підприємства здійснюється тільки на підставі даних про обсяги продажів та інформації про суму отриманого виторгу в касу магазину, тому прибуток розраховується інтуїтивно. Унаслідок цього виникає об'єктивна необхідність у підвищенні оперативності обліку з урахуванням нестандартних ситуацій на підприємстві, пов'язаних із кампаніями, спрямованими на підвищення рівня продажу товарів, що потребує створення нових внутрішніх форм обліку [3, с. 55].

Не менш важливе питання, яке потребує розгляду та вдосконалення, стосується правильності списання собівартості реалізованих товарів роздрібними підприємствами торгівлі. Роздрібна ціна товарів включає в себе первісну вартість товарів, суми податку на додану вартість, сплачені постачальникам, та суми торгової націнки на покриття витрат і отримання доходу від торгівлі.

Товари списуються з кредиту рахунку 28 «Товари» у дебет рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» за фактичною собівартістю. Визначення фактичної собівартості реалізованих товарів відбувається шляхом різниці між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки, яка за розрахунком до них відноситься. Унаслідок об'єднання на рахунку 28 активних субрахунків для обліку товарів і тари з контрактивним пасивним регулюючим субрахунком 285 «Торгова націнка», відбувається плутанина в бухгалтерських записах товарних операцій. У зв'язку з вищевикладеним доцільно було б фактичну собівартість реалізованих товарів визначати не на рахунку 28 «Товари», а на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів», який за економічним змістом для цього й призначено. На підставі цього суму торгової націнки, яка відноситься по розрахунку до реалізованих товарів, доцільно списувати так: Д-т 285 К-т 902 – на зменшення продажної вартості реалізованих товарів або способом сторно: Д-т 902 К-т 285 – на зменшення дебетового обороту субрахунку 902, де врахована продажна вартість товарів [3, с. 251].

Потребує також вдосконалення сучасна практика аналітичної деталізації обліку доходів і фінансових результатів діяльності торговельного підприємства з продажу товарів. Аналітичний облік має бути більш змістовним, достатнім і відповідати своєму змісту – забезпечувати можливість оперативного аналізу отриманих від продажу товарів доходів і бути зручною та надійною базою для прийняття ефективних рішень в управлінні продажами товарів. Пропонується здійснювати аналітичну деталізацію інформації щодо продажу товарів для визначення фінансових результатів (доходів і витрат) на торговельних підприємствах за такими критеріями:

- спрямованість інформаційних потоків як зовнішніх, так і внутрішніх;
- об'єкти аналітики (підприємство загалом, відділи торговельного залу – це товарні групи, товарні позиції, брендові компанії та/або постачальники, для планування мотиваційної політики);
- часова періодизація (за певний період, на поточний час).

На сучасному етапі розвитку головною метою обліку в торгівлі є забезпечення управління продажами товарів підприємства в цілому гнучкою інформаційною базою у вигляді проаналізованих аналітичних даних для прийняття ефективних і своєчасних управлінських рішень, пов'язаних з (за функціями управління):

- плануванням маркетингової діяльності, розробкою обсягів продажу тощо;
- системою бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту, яка має бути побудована таким чином, щоб сприяти прийняттю обґрунтованих управлінських рішень;
- контролем (контроль за здійсненням діяльності підприємства з продажу товарів; своєчасною адаптацією підприємства до змін внутрішнього та зовнішнього середовища; зниженням ризиків здійснення діяльності підприємства з продажу товарів; забезпеченням ефективного розвитку в умовах конкуренції);
- забезпеченням відповідності управління продажними цілям і стратегії підприємства;
- мотивацією (мотивацією працівників, що здійснюють продаж товарів, до ефективного виконання своїх функцій; мотивацією споживачів до придбання товарів відповідного магазину) [3].

Отже, можна зробити такі загальні висновки: від повного та об'єктивного відображення торгових операцій у бухгалтерському обліку підприємств роздрібної торгівлі залежить ефективність та оперативність прийняття рішень щодо стратегії і тактики розвитку підприємства взагалі.

Список використаних джерел: 1. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік в торгівлі : підручник / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. – Житомир : Рута, 2010. – 576 с. 2. *Калина А. В.* Сучасний економічний аналіз і прогнозування (мікро- та макрорівень) : навч. посіб. / А. В. Калина, М. Л. Конєва, В. О. Яценко. – К. : МАУП, 2011. – 272 с. 3. *Захожай В. Б.* Бухгалтерський облік в галузях економіки / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2010. – 968 с.

УДК 657

А. В. Юдкіна, студентка

Науковий керівник: **В. Д. Кубік**, ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет, м. Одеса, Україна

ШЛЯХИ ПОКРАЩЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

Ключові слова: дебіторська заборгованість, П(С)БО 10, класифікація, методи оцінювання.

Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Тому її облік має важливе значення на будь-якому підприємстві, оскільки допомагає упорядкувати інформацію та дані з розрахункових операцій за борговими справами. Саме тому необхідно чітко та достовірно володіти інформацією, яка пов'язана з нею, та шукати шляхи поліпшення системи обліку. Питанням формування, обліку, а також удосконалення процесу управління дебіторської заборгованості присвячені праці багатьох науковців, зокрема, таких як: Ж. Кудрицької, О. Апарової, Н. Потриваєвої, Н. Хруща та інші.

На сьогодні існує багато проблем щодо обліку дебіторської заборгованості, одними з основних є: проблема оплати дебіторської заборгованості; відсутність чіткої схеми деталізації та співвідношення різних видів дебіторської заборгованості у загальній їх структурі; відсутність чіткої класифікації і наявність великої кількості методів оцінювання; неможливість детального аналізу заборгованості через існуючі реєстри; необхідність вивчення шляхів формування резерву сумнівних боргів; необхідність пошуку специфічних засобів аналізу дебіторської заборгованості, спрямованих на отримання комплексної інформації, якої достатньо для оцінки неоплачених боргів дебіторів [1; 3].

Через неправильну політику розрахунків з покупцями (наприклад, неправильне встановлення строків і умов надання товарних кредитів, невраховані ризики і т. ін.) дебіторська заборгованість на підприємстві зростає. А несвоєчасне її погашення призводить до кризи на

підприємстві через зростання заборгованості по комерційному кредиту та неплатоспроможність підприємства. Для сплати боргів власники змушені перетворювати високоліквідні активи у грошові кошти, інакше їм загрожуватиме банкрутство.

Для узагальнення сучасного стану нормативно-правового регулювання розрахунків з дебіторами необхідне розуміння сутності дебіторської заборгованості на підставі чинного законодавства, методичними засадами організації дебіторської заборгованості є П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Ж. Кудрицька розглядає деякі проблеми організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами підприємств зі значним обсягом документообігу, пропонує певні підходи до вирішення реальних проблем в аналітичній та практичній роботі бухгалтера в сучасних умовах господарювання. Автор переконаний, що дотримання основних принципів організації бухгалтерського обліку дозволить удосконалити обліковий процес підприємства, шляхом створення чіткого механізму документообігу, в якому документ проходить три рівні внутрішнього контролю. Правильна організація роботи дозволить оперативно проводити моніторинг ситуацію з дебіторською заборгованістю, вчасно і правильно приймати управлінські рішення, уникати складних і суперечливих ситуацій з контрагентами [5].

Н. Потриваєва досліджує сутність розрахунків з покупцями. Вона доводить, що дебіторська заборгованість на підприємстві будь-якої форми власності має важливе значення, оскільки сприяє упорядкуванню інформації, прозорості та достовірності даних із розрахункових операцій. У сучасних умовах облікове забезпечення розрахунків з дебіторами відіграє одну з важливих ролей у діяльності підприємства, сприяючи своєчасності та прискоренню розрахунків з партнерами протягом встановленого терміну, поліпшенню фінансового стану тощо. Науковець наголошує, що сучасна практика пропонує такий спосіб управління дебіторською заборгованістю на підприємстві: самостійне управління заборгованістю, тобто процедура стягнення заборгованості починається підприємством-кредитором самостійно, власними силами і методами, і передання управління заборгованістю на аутсорсинг. При самостійному управлінні заборгованістю використовуються виключно ресурси підприємства. Для цього в організації можуть створюватися спеціалізовані служби: кредитні контролери, служби безпеки тощо [6].

З розглянутих робіт можемо зробити висновок, що для поліпшення обліку дебіторської заборгованості необхідно: запропонувати класифікацію, яка б давала змогу розподілу дебіторської заборгованості за певними ознаками; удосконалити формування резерву сумнівних боргів на базі експертних оцінок фінансового менеджменту підприємства і бухгалтерами, виходячи з реальних показників поточного та прогнозованого стану свого підприємства; проводити постійний контроль дебіторської заборгованості, своєчасно висувати претензії щодо боргів та попереджувати їх виникнення у майбутньому [2].

Не останнім питанням в організації обліку та управління дебіторською заборгованістю є відображення в обліковій політиці методів оцінювання, контролю та документування дебіторської заборгованості. Тому, як стверджує В. Кубік, облікова інформація в системі інформаційного забезпечення управління підприємства є основним його джерелом і відображає всі господарські процеси відповідно до вимог законодавства, то можна стверджувати, що саме облікова політика є інструментом впливу на інформаційні потоки і господарські факти діяльності підприємства за рахунок раціонального використання нормативно-правової бази [4]. Саме політика управління дебіторською заборгованістю, яка є частиною загальної політики управління підприємства, визначає ефективність діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання.

Отже, розглянувши поставлені питання, можемо зробити висновок, що ведення обліку дебіторської заборгованості недостатньо розвинуто і потребує доопрацювання. Першочергово необхідно внести зміни до П(С)БО 10 у світлі прийняття змін до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з узгодженням норм законодавства з обліку з положеннями законодавства ЄС, підвищення прозорості фінансової звітності та спрощення документообігу для усунення суперечливості у класифікації розрахунків з дебіторами, неврегульованості методів формування резерву сумнівних боргів і їх погашення.

Список використаних джерел: 1. *Гангал Л. С.* Основні проблеми та шляхи вдосконалення обліку дебіторської заборгованості» [Електронний ресурс] / Л. С. Гангал. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/18_EN_2009/Economics/48184.doc.htm. 2. *Коблянська О. І.* Методологічні аспекти обліку та аудиту дебіторської заборгованості / О. І. Коблянська // Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. – 2008. – № 77-78. – С. 28–34. 3. *Костюнік О. В.* Шляхи вдосконалення обліку дебіторської заборгованості / О. В. Костюнік, Л. Л. Турова, В. М. Ковтуненко // Агросвіт. – 2016. – № 6. – С. 29–31. 4. *Кубик В. Д.* Основы учетной политики в информационном обеспечении учета, контроля и управления предприятием [Електронний ресурс] / В. Д. Кубик // Матеріали І Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Сучасна економічна наука: нові гіпотези, тенденції та перспективи розвитку». – Луганск : Ноулідж, 2013. – С. 241-244. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/2078>. 5. *Кудрицька Ж. В.* Методологічні підходи до вирішення проблем організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами [Електронний ресурс] / Ж. В. Кудрицька, О. В. Апарова // Науковий вісник АМУ. Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 9. – С. 106–113. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvamu_ekon_2011_9_14. 6. *Потриваєва Н. В.* Місце дебіторської заборгованості у фінансових активах підприємства [Електронний ресурс] / Потриваєва Н. В. // Ефективна економіка. – 2015. – № 2. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3945>.

СЕКЦІЯ 2

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

УДК 657.061.5

М. В. Дубініна, д-р екон. наук, доцент, завідувач кафедри обліку і оподаткування

Ю. Ю. Чебан, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування

С. В. Сирцева, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і оподаткування

О. І. Лугова, канд. екон. наук, кафедри обліку і оподаткування

Миколаївський національний аграрний університет, м. Миколаїв, Україна

ВНУТРІШНЯ ЗВІТНІСТЬ ЯК ОСНОВНЕ ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОДАТКОВІ СОЦІАЛЬНІ ВИТРАТИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: соціальна діяльність, звітність, внутрішня звітність, не фінансова звітність, соціальні витрати.

Форми фінансової звітності, затверджені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», не відображають конкретної інформації про додаткові соціальні витрати аграрних підприємств. Останні є присутніми у діяльності зазначених підприємств через їхні особливості господарювання і розташування. Такими витратами є, здебільшого, витрати на благодійну допомогу, соціальні виплати працівникам, витрати на утримання соціальної інфраструктури села тощо. Отже, інформація внутрішньої звітності, зокрема із соціальних витрат, є доповненням та розширенням фінансової звітності за обраними напрямками або показниками, що має вагоме значення для користувачів та прийняття управлінських рішень. Зазначене питання є об'єктом дослідження значного кола науковців, зокрема І. В. Жиглей, С. Король, О. Пацули та інших. Водночас, віддаючи належне результатам зазначених досліджень, має місце необхідність вивчення питання з урахуванням особливостей діяльності аграрних підприємств.

Основними користувачами інформації щодо додаткових соціальних витрат підприємств у звітності є власники, управлінський персонал, працівники, інвестори, контрагенти, держава, міська та районна влада, місцеві жителі, благодійні організації та інші. Сутність внутрішньої та зовнішньої звітності з досліджуваних витрат полягає у тому, щоб розкрити всім зацікавленим особам інформацію про діяльність підприємства та переваги, які отримує суспільство від його соціальної діяльності. У зовнішній звітності ці витрати, як правило, включено до статті «Інші витрати операційної діяльності» [1].

Форми внутрішнього звіту із соціальних витрат та звіту про соціальну чи корпоративну відповідальність не можуть мати шаблону, оскільки обсяги діяльності аграрних підприємств, зокрема і соціальної, та напрями їх здійснення є різними. Різними також є плани соціальної діяльності та бажаний результат. Зазначені звіти є нефінансовими.

Спільним є те, що внутрішня звітність з додаткових соціальних витрат та звіт з корпоративної чи соціальної відповідальності складатимуться безпосередньо на даних бухгалтерського обліку та за умови дотримання його принципів. Саме на такому зв'язку звітності з первинною документацією та синтетичним і аналітичним обліком, що надає можливість задовольнити різноманітні потреби користувачів та гарантувати об'єктивність її складання, наголошує І. В. Жиглей [2].

На нашу думку, основними характеристиками внутрішньої соціальної звітності є відображення поточних результатів соціальної політики підприємства; наявність в основному інформації, яка розрахована на внутрішніх користувачів на відміну від корпоративної соціальної звітності; довільна форма і показники, які є необхідними для підбиття соціально-фінансових підсумків; вагоме значення для аналізу та планування за умови щорічного її формування.

Отже, внутрішня звітність є законодавчо не регламентованою, і кожне підприємство самостійно визначає її обсяг, зміст та форму. Головна мета такої звітності полягає у забезпеченні керівництва та менеджерів необхідними даними для прийняття управлінських рішень, здійснення планування, ведення контролю і виміру показників функціонування підприємства. Іншими словами, внутрішня звітність має цільову спрямованість: конкретне

управлінське рішення чи потреби конкретного менеджера. Разом з тим з поширенням практики розвитку соціальної діяльності та соціальної відповідальності бізнесу зростає значення такої нефінансової звітності не лише для внутрішніх користувачів, а й інвесторів, кредиторів тощо. Зауважимо, що їх цікавить насамперед звітність з корпоративної чи соціальної відповідальності, а внутрішня звітність з додаткових соціальних витрат є джерелом інформації переважно для управлінців.

Як свідчать результати проведеного дослідження, сьогодні на українських підприємствах не існує спеціальних облікових форм, які б об'єднували в собі всі соціальні витрати. Тому, вважається за доцільне розробити таку форму внутрішнього звіту, яка б систематизувала і класифікувала всю необхідну інформацію про них. На нашу думку, у такому звіті, передусім, слід зазначати обсяг соціальних витрат за напрямками їх здійснення та джерела їх фінансування. Такий підхід дозволить одразу визначити розмір коштів, які підприємство спрямовує на соціальну діяльність, напрямки їх скорочення чи додаткового фінансування. Доповнення зазначеного звіту такими показниками, як підстава для здійснення витрат (заява, наказ, пункт колективного договору тощо), сформована господарська операцій (зміст, кореспонденція рахунків, сума) дозволить можливість контролю використання коштів, аналізу та плануванню.

Основними внутрішньо-розпорядчими документами аграрного підприємства, які регламентують здійснення та обліково-звітне відображення додаткових соціальних витрат, є статут та колективний договір підприємства; положення про фінансування додаткових соціальних витрат; наказ про облікову політику. Так, у статуті необхідно чітко визначити напрями використання прибутку, види й умови здійснення соціальних витрат, особливо додаткових соціальних витрат. У положенні про планування соціальних витрат, розробка якого передбачає складання бюджету соціальних витрат, слід відобразити обґрунтовані нормативи соціальних витрат за напрямками соціальної політики підприємства. У колективних договорах аграрних підприємств доцільно відображати механізм регулювання заробітної плати; можливість навчання, перенавчання, підвищення кваліфікації; екологічну безпеку і охорону здоров'я працівників на підприємстві; покращення умов праці; тривалість часу роботи та відпочинку; гарантії та пільги, зокрема щодо харчування, плати за дитячий садок та інші. Інформація аналітичного обліку соціальних витрат, первинні документи, облікові реєстри та склад і зміст внутрішньої звітності підприємства є складовими наказу про облікову політику.

Отже, більшість додаткових соціальних витрат визначають на підприємстві у межах соціальної політики підприємства. Тому адміністрація підприємства має постійно оперувати інформацією щодо здійснення, обліку, контролю і внутрішньої соціальної звітності таких витрат для прийняття своєчасних і ефективних управлінських рішень.

Список використаних джерел: 1. Чебан Ю. Ю. Учет расходов социальной деятельности аграрных предприятий: теоретический аспект / Ю. Ю. Чебан, С. В. Сырцева // Journal LAssociation 1901 «SEPIKE». Social Educational Project of Improving Knowledge in Economics. – Ausgabe 11. – S. 120–124. 2. Жиглей І. В. Колективний договір на підприємстві: заходи організації обліку та оподаткування / І. В. Жиглей, К. В. Шиманська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 45–56.

УДК 657.1:657.37:005

Л. М. Пилипенко, д-р екон. наук, доцент, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

ФОРМАТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ КОРПОРАЦІЙ В УМОВАХ ПОСТІНДУСТРІАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ

Ключові слова: фінансова звітність, баланс, формат балансу, постіндустріальна економіка.

Фінансова звітність є єдиним публічним формалізованим, стандартизованим та верифікованим інструментом інформаційного забезпечення широкого кола зацікавлених сторін про фінансово-майновий стан та результати діяльності суб'єктів ринку. Однак сучасний формат цієї звітності, особливо балансу, не спроможний повноцінно задовольнити інформаційні запити усіх груп зацікавлених сторін. До значних недоліків формату балансу та фінансової звітності корпорацій постіндустріального типу можна віднести:

- неможливість повноцінної репрезентації в балансі факторів нематеріального походження;
- проблему методологічного дуалізму в оцінюванні майна і капіталу, яка унеможливорює одноразове об'єктивне представлення у фінансовій звітності вартості активів та величини прибутку;
- істотні відмінності балансових оцінок вартостей корпорацій від їхніх ринкових капіталізацій та багато інших.

Вказані недоліки балансу та фінансової звітності обумовлені недосконалістю методології бухгалтерського обліку, її відставанням від реалій економічного розвитку. Зокрема, заборона визнання в бухгалтерському обліку (а отже й відображення у фінансовій звітності) нематеріальних об'єктів, створених власними силами суб'єкта господарювання, пов'язана з так званим принципом об'єктивації, який використовується в теорії й методології обліку ще з часів статичної балансової теорії Г. Сімона (понад 150 років). І хоча цей принцип забезпечує оберігання балансів корпорацій від «токсичних» активів, та в умовах постіндустріальної економіки саме нематеріальні (інформаційно-інтелектуальні) об'єкти найбільше генерують економічні вигоди для суб'єктів господарювання. Проблема відображення в балансі таких об'єктів як активів обумовлює відмінності в ринкових і балансових вартостях корпорацій, що найбільше проявляються у високотехнологічних компаній.

Аналіз означеної проблеми засвідчив неможливість її вирішення в межах існуючої методології бухгалтерського обліку, а потребує розроблення нової його парадигми. Обґрунтовано доцільність введення в концептуальну основу фінансової звітності, поряд з фінансовою та фізичною концепціями, ще й інтелектуальної концепції збереження капіталу. Реалізація цієї концепції передбачає відображення в балансі інтелектуальних активів (оцінка яких охоплює суму вартості трансформованих інших форм капіталу та додатково створеної вартості) та інтелектуального капіталу (оцінка якого репрезентує вартісний вимір синергетичного ефекту трансформації інших форм капіталу) (рис.).

БАЛАНС КОРПОРАЦІЙ	
Актив	Пасив
I. Необоротні активи Інтелектуальні активи Основні засоби Інвестиційна нерухомість Незавершені капітальні інвестиції Довготермінові біологічні активи Довготермінові фінансові інвестиції Довготермінова дебіторська заборгованість Відтерміновані податкові активи Інші необоротні активи	I. Акціонерний капітал Статутний (підписний) капітал Неоплачений капітал Вилучений капітал Додатковий капітал Резерви капіталу, в т.ч. <i>- Резерв на моральний (технологічний) знос основного капіталу</i> Резервний капітал Прибутковий капітал Інтелектуальний капітал
II. Оборотні активи Запаси Поточні біологічні активи Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги Дебіторська заборгованість за розрахунками Інша поточна дебіторська заборгованість Поточні фінансові інвестиції Гроші та їх еквіваленти Інші оборотні активи	II. Довготермінові зобов'язання і забезпечення Відтерміновані податкові зобов'язання Довготермінові кредити банків Інші довготермінові зобов'язання Довготермінові забезпечення Цільове фінансування
III. Витрати майбутніх періодів	III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткотермінові кредити банків Поточна кредиторська заборгованість Поточні забезпечення Доходи майбутніх періодів Інші поточні зобов'язання
Баланс	Баланс

Рис. Формат бухгалтерського балансу корпорацій
в умовах постіндустріальної економіки

Джерело: [1, с. 226].

Методологічний дуалізм в оцінюванні майна і капіталу здебільшого спричинений побудовою бухгалтерської методології на базі компромісу статичної та динамічної балансових теорій. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є застосування в методології бухгалтерського обліку підходу відновної (репродуктивної) вартості при оцінюванні активів. Цей підхід, що притаманний органічній балансовій теорії, дає змогу не лише вирішити проблему методологічного дуалізму, але й забезпечити оберігання капіталу корпорацій від редукації внаслідок дії факторів фізичного і морального зносу. За результатами застосування підходу відновної вартості обґрунтовано доцільність формування на балансах корпорацій спеціального резерву – резерву на моральний (технологічний) знос основного капіталу, за рахунок якого і повинен списуватись моральний знос, що виник.

Запропонований формат бухгалтерського балансу корпорацій постіндустріального типу не лише дає змогу повніше задовольнити інформаційні запити їхніх стейкхолдерів, об'єктивніше відобразити капітал корпорацій та його реальну вартість, але й забезпечити його збереження від редукації внаслідок дії негативних факторів ринкової кон'юнктури чи інноваційно-технологічних тенденцій розвитку економіки.

Список використаних джерел: 1. Пилипенко Л. М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки : [монографія] / Л. М. Пилипенко. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 336 с.

УДК 657.6

Т. І. Єфіменко, канд. екон. наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту
Український державний університет залізничного транспорту, м. Харків, Україна

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ЕКОНОМІЧНИХ РИЗИКІВ І ТАКСОНОМІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

***Ключові слова:** економічні ризики, якість фінансової звітності, таксономія фінансової звітності.*

Питання ідентифікації бухгалтерських ризиків та управління ними бере витоки з мети фінансової звітності. Інформація «про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень» [1]. Принцип «повного висвітлення» визначає, що «фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі» [1]. Питання впливу якості економічної інформації та зокрема якості фінансової звітності, на якість прийняття рішень заявлено як ключовий чинник у багатьох нормативних документах і Міністерства фінансів України [2], і Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності [3]. А от щодо ризиків викривлення інформації, то чітких ознак для таких не передбачено [4; 5].

Дискусійними питанням залишається визначення межі відповідальності, яка відділяє заходи щодо забезпечення якості бухгалтерського обліку і фінансової звітності, від процесів прийняття «на основі звітності» управлінських рішень та їх подальшої реалізації.

Економічні ризики організацій, що мають за мету діяльності отримати прибуток, науковці [6; 7] пропонують ідентифікувати за видами діяльності. Зокрема: операційні, інвестиційні і фінансові.

Сучасний формат фінансової звітності не містить прямих вказівок на наявні економічних ризиків [8; 9] – це робить її обмеженою і знижує її цінність для прийняття рішень. Один із засобів підвищення достовірності фінансової звітності – це подання відомостей про бухгалтерські ризики за зрозумілою систематизацією. Нова редакція Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 5 жовтня 2017 року, що відповідає Директиві ЄС №2013/34/ЄС від 26 червня 2013 року [10], впроваджує таксономію фінансової звітності, у межах якої систематизуються і подаються в електронному вигляді показники, які підлягають розкриттю. Отже, запроваджується електронне, формалізоване подання звітності, яке, крім іншого, може бути використано для системного подання даних щодо ризиків у систематизова-

ному вигляді, з метою забезпечення високого ступеня прозорості інформації про загрози погіршення фінансового стану і ризики зниження результатів діяльності підприємств.

Нині більшість з авторів, що здійснюють ідентифікацію ризиків бухгалтерського обліку, виходять з пристосування загальновідомих підприємницьких ризиків до чинників, що впливають на якість фінансової звітності, а в подальшому і на якість управлінських рішень. На жаль, поза увагою науковців лишилася ідея, ідентифікувати бухгалтерські ризики за положеннями облікової політики підприємства.

Пропонується таке узагальнення: ризики в бухгалтерському обліку – це ризики вибору методичного підходу до формування облікової інформації. Причина варіативності методик – це різновекторні інтереси користувачів звітності. Показовим у такому разі є наявність одночасно декількох методик визначення фінансового результату [11], тим самим – декількох варіантів розрахунку затрат і вигід щодо використання ресурсів підприємства. Йдеться саме про обставини, коли в окремих нормативних актах (зокрема П(С)БО та НКУ) зміст господарських подій та їх вплив на результат господарської діяльності тлумачиться по-різному, залежно від мети використання інформації.

Усі прояви економічних ризиків і їх наслідків (збитків або вигід) зрештою інтегруються в облікову інформацію і посідають своє місце в бухгалтерській звітності, чинять прямий вплив на фінансовий стан і фінансові результати підприємств. Таксономію облікової інформації для ухвалення управлінських рішень, доцільно впроваджувати саме з метою подання показників економічних ризиків.

Таксономія фінансової звітності спростить ідентифікацію бухгалтерських ризиків. Таксономію слід виконувати на співставленні альтернативних підходів щодо визнання, оцінювання і подання у звітності активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат підприємств.

Дослідження продовжують публікації автора, присвячені проблемам ідентифікації ризиків, зокрема ризиків бухгалтерського обліку. Суть бухгалтерських ризиків розкрита в контексті загроз втрати достовірності обліку і якості фінансової звітності. Запропоновано закласти мету ідентифікації бухгалтерських ризиків у побудову таксономії фінансової звітності.

Список використаних джерел: 1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України : станом на станом на 02.06.2016. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/996-14>. 2. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 3. *Концептуальна основа фінансової звітності* [Електронний ресурс] // IASB. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009. 4. *Вигівська І. М.* Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємницькими ризиками / І. М. Вигівська, І. Л. Грабчук, О. О. Зеленина // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. – 2015. – Вип. 1 (31). – С. 70–79. 5. *Левченко М. О.* Генезис та класифікація ризиків у діяльності промислових підприємств / М. О. Левченко // *Вісник Хмельницького національного університету*. – 2009. – № 5, т. 2. – С. 174–178. 6. *Донець Л. І.* Економічні ризики та методи їх вимірювання : [навч. посіб.] / Л. І. Донець. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 312 с. 7. *Боримська К. П.* Стандарти управління ризиками в посиленні обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством [Електронний ресурс] / К. П. Боримська // *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. – 2013. – Вип. 10(1). – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2013_10\(1\)_12.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2013_10(1)_12.pdf). 8. *Економічні ризики: фінансово-обліково-аналітичний аспекти* : монографія / за ред. д. е. н., проф. З. В. Гуцайлюка. – Тернопіль : ТНТУ ім. І. Пулюя, 2011. – 200 с. 9. *Вітлінський В. В.* Ризикологія в економіці та підприємництві : монографія / В. В. Вітлінський, Г. І. Великоіваненко. – К. : КНЕУ, 2004. – 480 с. 10. *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/>. 11. *Городиський М. П.* Концептуальні засади внутрішнього контролю прибутку, орієнтованого на управління ризиками [Електронний ресурс] / М. П. Городиський, І. А. Панченко // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. – 2015. – Вип. 2 (32). – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2015_2\(32\)_12.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2015_2(32)_12.pdf).

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

О. В. Росохач, студентка

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ТОРГІВЛІ

Ключові слова: організація обліку, торгівля, товари.

Однією з важливих передумов ефективного функціонування економіки є розвиток торгівлі, яка має спиратись як на державний, так і на ринковий механізми впливу на споживчий ринок. За формою організації і виконуваними функціями торгівлі підприємства поділяються на оптові та роздрібні [1].

Згідно з Господарським кодексом України (ст. 263) господарсько-торгівельною є діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання у сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг [2].

Форма організації торгових підприємств впливає безпосереднім чином і на організацію обліку товарів. На підприємствах оптової торгівлі облік товарів може здійснюватися як за складськими, так і за продажними (роздрібними) цінами. На підприємствах роздрібною торгівлі облік товарів здійснюється за продажними цінами.

Аналітичний облік товарів ведеться за їх найменуванням або однорідною групою. За журнальної форми аналітичний облік ведеться в розділі 4 журналу 5-а, за спрощеної форми – у відомості 2-м.

Облік товарів і тари в торговельних підприємствах ведеться на рахунку 28 «Товари» в розрізі відповідних субрахунків.

На рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, придбаних для продажу без переробки, й одержання нового продукту за первісною вартістю, або за цінами реалізації. За дебетом рахунку відображається збільшення вартості придбаних (отриманих) товарів, за кредитом – зменшення вартості реалізованих (вибулих) товарів [3]. Товари обліковують за видами, найменуванням, сортами за купівельною вартістю, яка включає торгову націнку. Тому при оприбуткуванні товарів складають розрахунок націнки на них і під звіт матеріально відповідальним особам відносять їх повну вартість. Реалізацію товарів проводять на основі накладних, у яких зазначено назву, кількість (масу) товарів, ціну, ПДВ, загальну вартість. Якщо торгівлю проводять стаціонарно, застосовують реєстратори розрахункових операцій. При реалізації товарів з лотків чи автомашин використовують товарно-касові книги [4].

Важливим елементом облікової політики підприємства є обраний метод вибуття товарів (запасів). П(С)БО 9 «Запаси» пропонує кілька методів оцінки запасів при їх вибутті: ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; ФІФО; нормативних витрат та ціни продажу. Підприємство самостійно обирає один із пропонованих методів, фіксуючи його в Наказі про облікову політику. Традиційно, підприємства роздрібною торгівлі надають перевагу методу ціни продажу. Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні середнього відсотку торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не доцільні) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів [5].

На субрахунку 285 «Торгова націнка» обліковують торгові націнки і знижки на товари, призначені для подальшої реалізації в магазинах або інших торгових закладах. Торгову націнку визначають на підприємстві. Торгові знижки вказані в супровідних документах на одержані товари. Облік торгових націнок і знижок ведуть окремо.

Розрахунок торгової націнки – це основа формування роздрібної ціни, тому вміння продавати товари за вигідною ціною є одним з шляхів отримання необхідного прибутку.

Ще одним важливим елементом складу облікової політики підприємств торгівлі є врахування оптимального відсотка торгової націнки в залежності від обсягів та сфери діяльності, а також контингенту покупців з метою постійного товарообороту.

Відповідно до чинного законодавства існує обмеження розміру торгової націнки на певні види товарів, проте, на практиці торговельна націнка встановлюється залежно від рішення підприємства з врахуванням ринкової ситуації. На підприємствах з великими обсягами товарів важко правильно розподілити розмір торгової націнки або знижки, і дані розміри можуть не відповідати реальним націнкам на товари серед конкурентів [6].

Отже, торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних та фізичних осіб щодо здійснення купівлі та продажу товарів з метою отримання прибутку. Прибутковість підприємств торгівлі прямо залежить від правильно сформованого рівня торговельної націнки, який повинен забезпечити покриття відповідних витрат. Виконання цих завдань можливе лише завдяки ефективній організації обліку на підприємстві.

Список використаних джерел: 1. *Лень В. С.* Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – Чернігів : Десна Поліграф, 2013. – 438 с. 2. *Господарський кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page9>. 3. *Пуголовкіна М. О.* «Організація обліку в торгівлі» [Електронний ресурс] / М. О. Пуголовкіна. – Режим доступу : <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3952/1/Пуголовкіна%20М.%20О.%20Організація%20обліку%20в%20торгівлі.pdf>. 4. *Панич С. П.* Організація обліку товарів на підприємствах малого бізнесу [Електронний ресурс]. / С. П. Панич, М. Г. Качур. – Режим доступу : <http://liber.onu.edu.ua:8080/bitstream/123456789/5868/1/142-144.pdf>. 5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 6. *Басіста І. А.* Торгова націнка та торгова знижка як складові формування продажної ціни товарів [Електронний ресурс] / І. А. Басіста. – Режим доступу : http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_17/2/38.pdf.

УДК 657

В. Н. Познякевич, канд. екон. наук, доцент, заведуючий кафедрою бухгалтерського учета, анализа, аудита и статистики

Г. Я. Житкевич, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського учета, анализа, аудита и статистики

Барановичский государственный университет, г. Барановичи, Республика Беларусь

ВОЛОНТЕРСКОЕ ДВИЖЕНИЕ: УЧЕТ И ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Ключевые слова: *учет волонтерского движения, экономический эффект, правовое регулирование.*

В своем содержании волонтерство представляет собой социальную инновацию. К сожалению, в Республике Беларусь отсутствует статистическая информация о волонтерском движении на сайте Национального статистического комитета.

В странах СНГ уровень развития данного вида деятельности остается невысоким. Если обратиться к мировому опыту, то до XX века волонтерское движение в Европе развивалось на уровне единичных инициатив и только в прошлом столетии оно стало приобретать всеобщий размах. Сейчас мы можем констатировать, что волонтерство не признает границ (религиозных, расовых, возрастных, гендерных, политических). Ежегодно многочисленные транснациональные добровольческие организации привлекают в свои проекты и программы сотни миллионов людей. Если на рубеже 80–90-х годов XX века в мире насчитывалось 80 млн волонтеров, в 1995 году – более 93 млн, то в 1998 году – более 109 млн людей участвовали в волонтерском движении [1, с. 32].

Значительный импульс развитию волонтерского движения в мире придало объявление 2000 года Международным годом волонтеров, когда Генеральный секретарь ООН Кофи Аннан на специальной церемонии в штаб-квартире ООН в Нью-Йорке официально открыл 2000 год – Международный Год Волонтеров. Так, во Франции 19 % взрослого населения хотя бы раз в жизни участвовали в волонтерских акциях. Две трети французов регулярно участвуют в добровольческой работе, отдавая ей более 20 часов в месяц. Каждый третий немец, что составляет 34 % населения Германии, является волонтером, посвящая работе в добровольческих ассоциациях, проектах и группах взаимопомощи более 15 часов в месяц.

В настоящее время существует множество форм волонтерской деятельности. Нам представляется, что важнейшим аспектом этой деятельности является социальный эффект, который достигается в этой деятельности. Социологические опросы показывают, что добровольческий труд очень полезен для личностного роста и общества в целом. Поэтому есть необходимость оценить этот труд с точки зрения экономического эффекта для общества.

Не менее значимой проблемой является правовое регулирование данного вида деятельности. Некоторые шаги со стороны государственных органов управления в этом направлении сделаны. Вместе с тем, существующая нормативно-правовая база в Республике Беларусь не обеспечивает достаточного регулирования сложившегося многообразия отношений, возникающих при осуществлении добровольческой (волонтерской) деятельности, регламентирует только отдельные аспекты взаимоотношений между участниками добровольческой (волонтерской) деятельности.

Решением Совета глав государств Содружества Независимых Государств от 10 декабря 2010 года утверждена Стратегия международного молодежного сотрудничества государств – участников Содружества Независимых Государств на период до 2020 года, согласно которой международное молодежное сотрудничество государств – участников СНГ реализуется в том числе через поддержку молодежного добровольческого (волонтерского) движения и студенческие отряды.

Весьма примечательным является принятие модельного закона «О добровольчестве (волонтерстве)». Этот закон был утвержден Постановлением Межпарламентской Ассамблеи государств – участников содружества независимых государств 16 апреля 2015 года № 42-15 в г. Санкт-Петербург.

Постоянная комиссия Межпарламентской Ассамблеи СНГ по культуре, информации, туризму и спорту в этом постановлении рекомендовала направить указанный модельный закон в парламенты государств – участников Межпарламентской Ассамблеи СНГ и рекомендовать для использования в национальном законодательстве.

Указанный закон устанавливает правовые основы добровольчества (волонтерства) и призван способствовать разработке и гармонизации в государствах – участниках Содружества независимых государств соответствующего законодательства, определяет основные принципы и виды добровольческой (волонтерской) деятельности, ее цели и задачи, основные формы, виды и порядок осуществления, а также меры по поддержке добровольчества (волонтерства) [2]. Определение и правовое регулирование разновидностей (подвидов) добровольческой деятельности осуществляется подзаконными и ведомственными актами и стандартами в рамках национального законодательства.

В Республике Беларусь была разработана и утверждена Постановлением Министерства образования Республики Беларусь от 16.11.2015 № 128 «Концепция организации молодежного волонтерского (добровольческого) движения в Республике Беларусь». Одной из задач, которая определена в Концепции является «совершенствование законодательства и формирование целостной нормативной правовой системы, регуливающей молодежную волонтерскую (добровольческую) деятельность; партнерские отношения между органами государственной власти, организациями, заинтересованными в привлечении волонтеров (добровольцев), и волонтерскими (добровольческими) организациями (объединениями) в процессе реализации общих социальных и экономических задач» [3].

В Министерстве иностранных дел Республики Беларусь прошли переговоры с Петером Маурером, который возглавляет Международный комитет Красного Креста. Итогом переговоров стало решение об открытии представительства Международного Красного Креста в Минске в 2018 году, что также будет способствовать развитию волонтерского движения в Республике Беларусь.

Представляет интерес волонтерство не только с точки зрения социальной значимости, но и с точки зрения экономического эффекта, который достигается в процессе этой деятельности. Создание системы учета добровольческой деятельности является необходимой мерой, позволяющей осуществить ее анализ с целью разработки государственных управленческих решений для создания благоприятных условий развития волонтерства. Изучение волонтерского движения позволяет обозначить следующие важнейшие аспекты, представляющие собой научный интерес: предложить ввести статистический учет волонтерской деятельности; рассмотреть возможность определения экономического эффекта от этой деятельности; разработать методику расчета экономического эффекта от волонтерского движения.

Список использованных источников: 1. Лазарчук Л. Л. Волонтерское движение в молодежной среде : программно-методический комплекс [Электронный ресурс] / Л. Л. Лазарчук. – Минск : БГПУ, 2007. – 43 с. – Режим доступа : <http://elib.bspu.by>. 2. Модельный закон «О добровольчестве (волонтерстве)» : Постановление Межпарламентской Ассамблеи государств – участников Содружества Независимых Государств от 16.04.2015 № 42-15 [Электронный ресурс] // Информационный бюллетень Межпарламентской Ассамблеи СНГ. – № 63 – Режим доступа : http://iacis.ru/upload/iblock/5be/inf63_i_ii.pdf. 3. Концепция организации молодежного волонтерского (добровольческого) движения в Республике Беларусь [Электронный ресурс] : утв. постановлением М-ва образования Респ. Беларусь от 16.11.2015 № 128 // Сайт Министерства образования Республики Беларусь. – Режим доступа : <http://edu.gov.by>.

УДК 657.01:336.73

О. О. Гончаренко, канд. екон. наук, доцент, докторант
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Київ, Україна

ИНТЕРЕСИ КОРИСТУВАЧІВ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ НЕБАНКІВСЬКИХ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ ЯК ВИЗНАЧАЛЬНИЙ ФАКТОР ЇЇ ЯКОСТІ

Ключові слова: бухгалтерська фінансова інформація, фінансова звітність, користувачі фінансової звітності.

Якість бухгалтерської інформації небанківських фінансово-кредитних установ, як продукту системи бухгалтерського обліку, визначається, з одного боку, вимогами (попитом) споживачів, а з іншого – можливостями «виробника» інформації. Можна констатувати, що зазначені установи «виготовляють» цінності для споживачів, власників (та/або потенційних інвесторів), суспільства. І це, відповідно, фінансові послуги (надання коштів у позику, в тому числі й на умовах фінансового кредиту, надання послуг з фінансового лізингу, залучення коштів залучення фінансових активів із зобов'язанням щодо наступного їх повернення, тощо), прибуток (приріст власного капіталу), соціальні проекти. Розвиток діяльності небанківських фінансово-кредитних установ залежить від ступеня задоволення зазначених суб'єктів надаваними їм цінностями. Реалізація відносин у системі «суб'єкт господарювання – споживач» можлива тільки на основі інформаційної складової діяльності господарюючого суб'єкта. В інформаційній системі небанківських фінансово-кредитних установ формується різнопланова, здебільшого, оперативна інформація для керівництва, для споживачів фінансових послуг – маркетингова інформація, для власників (та/або потенційних інвесторів) і кредиторів – фінансова, для суспільства – соціально-економічна. Небанківські фінансово-кредитні установи створюються, в першу чергу, для реалізації фінансових цілей їхніх власників, які можуть мати різні потреби (інтереси). Інформація фінансової звітності про діяльність зазначених

установ надає можливість його заінтересованим особам¹ (користувачам) реалізовувати свої потреби й очікування щодо вирішення оперативних і стратегічних питань взаємодії з ними, а також своєчасно коригувати ці відносини.

Коло заінтересованих осіб небанківських фінансово-кредитних установ характеризується неоднорідними інформаційними потребами, які відрізняються видом необхідної інформації (маркетингової, фінансової, соціально-економічної). Фінансова звітність формується відповідно до потреб тих заінтересованих осіб, яким необхідна інформація фінансового характеру, з урахуванням можливості використання її іншими заінтересованими особами – споживачами інших видів інформації про діяльність небанківських фінансово-кредитних установ. Тип, зміст і ступінь деталізації інформації у фінансовій звітності небанківських фінансово-кредитних установ не залежить від їх бажань, а, здебільшого, визначаються інформаційними потребами користувачів. Очевидним є те, що інформаційні потреби не всіх користувачів можуть впливати на фінансову звітність, і будуть враховуватись фінансовою установою при її підготовці та поданні, а також впливати на якість відображеної інформації. Проте групи користувачів фінансової звітності, інформаційні потреби яких є пріоритетними для небанківських фінансово-кредитних установ, можуть висувати підвищені вимоги до якості інформації.

Відповідно, ідентифікація заінтересованих осіб (користувачів) з пріоритетними інформаційними потребами є визначальним при ідентифікації характеру і ступені їх впливу на якість інформації фінансової звітності, вимог до якості, а також послідовності здійснюваної ними оцінки якості отриманої інформації з метою прийняття рішення щодо можливості реалізації їх інтересів в діяльності небанківських фінансово-кредитних установ. З метою ідентифікації заінтересованих осіб (користувачів фінансової звітності) зазначених установ, що мають вирішальний вплив на якість інформації фінансової звітності, необхідно визначити їх характерні особливості (ознаки), а також класифікувати їх відповідно до окреслених ознак користувачів фінансової звітності.

Визначальними критеріями віднесення до заінтересованих осіб небанківських фінансово-кредитних установ є їх належність до певної фінансової установи і наявність у них інтересу в результатах її діяльності. Суб'єкти, заінтересовані в діяльності певної небанківської фінансово-кредитної установи, формують її зовнішнє і внутрішнє оточення. Відповідно, ознакою, що визначає їх відношення до сфери функціонування фінансової установи, є характер належності до цієї установи. Водночас характер такої належності визначається характером і ступенем участі заінтересованих осіб у діяльності небанківської фінансово-кредитної установи. До внутрішніх заінтересованих осіб належать суб'єкти, що мають пряму належність до певної фінансової установи і характеризуються безпосередньою участю в його діяльності: участю у статутному (або пайовому) капіталі (власники), участю в управлінні (керівництво), трудовою (працівники). До зовнішніх заінтересованих осіб належать суб'єкти, що є зовнішніми по відношенню до певної фінансової установи або мають непряму приналежність до неї: позикові установи (кредитори), споживачі фінансових послуг (вкладники, позичальники), а також державні регулюючі органи (Нацкомфінпослуг, Державна фіскальна служба тощо) та представники суспільства (громадські об'єднання, органи місцевого самоврядування).

Характер і ступінь заінтересованості зазначених суб'єктів у діяльності небанківських фінансово-кредитних установ визначається їх цільовим спрямуванням, відповідно до якого як у зовнішньому, так і внутрішньому середовищі функціонування зазначених установ можна виділити дві групи заінтересованих осіб: суб'єкти, що реалізують економічні функції (кредитори, позичальники, вкладники, власники, керівництво та працівники), та суб'єкти, що реалізують соціальні функції (неекономічні) (регулюючі органи та представники суспільства).

Таким чином, заінтересовані особи небанківських фінансових установ, як споживачі бухгалтерської фінансової інформації, є множиною суб'єктів з різними характеристиками, що визначаються ознаками їх цільової функції, ступенем і характером заінтересованості в їхній

¹ Заінтересований – який має або може мати від кого-, чого-небудь користь, зв'язаний з кимсь, чимсь певною вигодою особи [Електронний ресурс] // Словник української мови : в 11 томах. – К.: Наукова думка, 1972. – Том 3, — С. 129. – Режим доступу : <http://sum.in.ua/s/zainteresovanyj>.

діяльності, а також відношенням до сфери функціонування зазначених установ та характером належності до них.

Визначення особливостей, властивих заінтересованим особам небанківських фінансово-кредитних установ як споживачам бухгалтерської фінансової інформації, обґрунтовує висновок: на зміст фінансової звітності і якість наведеної в ній інформації мають можливість здійснювати вплив заінтересовані особи, що мають виключно фінансову заінтересованість у відносинах з зазначеними установами, і з метою реалізації власного інтересу застосовують заходи щодо отримання й оцінки фінансової інформації. Разом з тим користувачі фінансової звітності, що виконують соціальні функції, не маючи впливу на її зміст і якість, здійснюють опосередкований вплив на активність і характер діяльності небанківських фінансово-кредитних установ, використовуючи, здебільшого, нефінансові механізми впливу.

UDC 657.1

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

THE PROBLEMS OF THE PRACTICAL USE OF NATIONAL GUIDELINE OF JOINT VENTURE ACCOUNTING IN UKRAINE

Key words: joint venture, financial reporting, consolidation, proportionate consolidation, simple partnership, legal entity.

Ukrainian law allows business entities to pool their resources and actions to achieve a common goal by conducting joint venture. This activity don't have a need to create a legal entity, which enables sharing of property and a number of other advantages. Nowadays there is already Guideline on accounting of joint venture without forming a legal entity approved by the Ministry of Finance of Ukraine on 30 December 2011 p. № 1873 (further - Guideline). However, its decision did not stop the debate over the more correct disclosures in the financial statements of the results of joint venture, assets transferred to the joint venture, liabilities of joint venture.

The local scientists studied the accounting of joint venture (according to the International Financial Reporting Standards), but they proposed quite different options of accounting and they are contrary. In addition, there is little attention to the methods of preparation of the financial statements of the participants of such activities. Therefore, the question of the normative-legal regulation of joint venture, practical issues of accounting and analytical support of participants of joint venture, including organization of accounting and financial reporting participants of this activity is at present date.

According to Art. 1130-1132 of the Civil Code of Ukraine joint venture without establishing a legal entity is of two types:

- particular partnership – obligations of the parties to combine contributions and work together to achieve a goal;
- joint action – only the responsibility to act to achieve some goal without combining contributions.

Accounting of joint venture by a partnership agreement is usually assigned to lead one of its members. National Accounting Standard 12 "Financial investments" reveals methodological ground of formation of accounting information on transactions with joint venture and their disclosure in the financial statements. Standard requires separate accounting of joint venture: operator of joint venture maintains accounting records separate from the results of their own economic activity and makes separate balance sheet and other related financial statements of joint venture. NAS 12 has a definition of joint venture's operator as a member of joint venture without forming a legal entity, which according to the contract entrusted to deal joint activities, including its accounting. Existing Guideline on accounting of joint venture without forming a legal entity disclose how through the separate balances of participants of joint venture make a final balance of joint venture's participant which includes the results of joint venture.

Based on the analysis above guidelines and UAS 12, it can be concluded that the accounting and analytical support of participants in joint activities without forming a legal entity are:

- 1) the balance of the joint venture, which are made by operator of such activities;
- 2) other forms of financial statements prepared by the operator (Guideline do not specifies what kind of forms are);

3) accounting registers for a participant of joint venture for recording in them results of joint venture (paragraph 19 NAS 12 “Financial investments”).

Algorithm of preparation of financial reports for the company, which is a participant of a joint venture, at present as a very rough rule of thumb is as follows:

1) each participant makes its balance sheet excluding joint venture's activity, recording the contributions to joint venture as part of receivables;

2) Authorized participant (operator) provides a balance sheet of joint venture;

3) each participant selects its share in the balance sheet of joint venture which belongs to him according to its interests in jointly controlled assets and liabilities defined by the contract;

4) each participant creates values in his final balance sheet taking into account its share in jointly controlled assets and liabilities by line to line summarizing of items of corresponding values of two balance sheets: separate and joint venture's.

Analyzing this algorithm, we can conclude that it resembles the proportionate consolidation method, which until recently existed in IAS 31 “Interests in Joint Ventures” was the basic method of accounting for jointly controlled enterprises (jointly controlled entities) [1]. The standard had the following definition: proportionate consolidation is a method of accounting whereby a venturer's share of each of the assets, liabilities, income and expenses of a jointly controlled entity is combined line by line with similar items in the venturer's financial statements or reported as separate line items in the venturer's financial statements.

Thus, the existing Guideline provides, in essence, a partial application of the proportionate consolidation method. Why do a partial? First, it does not apply proportionate consolidation for income and expenses of joint venture and the operator does not include income statement. Moreover, the Guideline do not show how to include in reports of participants information on revenues and expenses of joint venture. Second, the consolidation process involves elimination of results of operations between objects that fall in the consolidation perimeter (in this case, participant (venturer) and the same joint venture). This procedure in reporting using NAS is absent.

Thus, the method of accounting of joint venture in the Guideline is half-hearted and incomplete. In addition, with the implementation of changes to IFRS and the publication of the new standard IFRS 11 “Joint Arrangements” method of proportionate consolidation is absent as a method of accounting of joint venture [2].

In order to improve legal regulation of joint venturer and reporting is necessary to finalize the existing Guideline in the part of recognition of a participant's shares in the revenues and expenses of joint venture, mutual elimination of the results of operations in the revenue and expenses sheet of joint venture. All these measures are aimed at improving the reliability of financial reporting, which is used for the users for management decisions and principles of conservatism and substance over form.

References: 1. *International Accounting Standard 31 “Interests in Joint Ventures”*. Available at: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias31_en.pdf. 2. *International Financial Reporting Standard 11 “Joint Arrangements”*. Available at: <http://www.europarl.europa.eu>.

УДК 657.22

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

В. С. Сорока, магістр

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

РАЦІОНАЛЬНА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ЯК ОСНОВА СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Ключові слова: організація обліку, етапи, складова організації обліку, обліковий процес, стратегічне управління.

У час стрімкого розвитку новітніх технологій, високого рівня інформаційного забезпечення та непередбачуваності розвитку економіки України підприємства, незалежно від їх галузевої належності, прагнуть уникнути збитковості. Не є винятком і сільськогосподарські підприємства, на діяльність яких впливає велика кількість факторів, у тому числі і проін-

формованість управлінців результатами їхньої діяльності. Одним із основних джерел у системі інформаційного забезпечення управління підприємством є бухгалтерський облік і безпосередньо обліковий процес, адаптований до галузевої специфіки підприємства.

Виокремленню характерних рис, що впливають на організацію обліку сільськогосподарських підприємств, присвячені праці таких вітчизняних учених, як Ф. Ф. Бутинець, В. В. Сопко, В. Б. Захожай, С. Ф. Голов, Т. Г. Камінська, Л. К. Сук, М. Г. Чумаченко та інші. Незважаючи на значний внесок науковців у вирішення питань, пов'язаних із раціоналізацією та оптимізацією обліку на підприємствах сільського господарства, вони досі залишаються відкритими та актуальними.

Організація обліку є одним із найбільш відповідальних етапів створення сільськогосподарського підприємства та підготовки його до ефективної діяльності. Без організованого обліку неможлива ефективна господарська діяльність [3]. Тому, погоджуючись із думками науковців, розуміємо під організацією обліку 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 [4].

Правила ведення бухгалтерського обліку встановлені на рівні держави. Водночас процес організації обліку відноситься до компетенції власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й установчих документів [5]. З певним ступенем самостійності власник підприємства та головний бухгалтер вирішують питання вибору методів та способів ведення обліку та складання фінансової звітності. Організаційна культура головного бухгалтера також відіграє одну з ключових ролей у забезпеченні раціональної організації обліку [1].

Організовуючи процес обліку на сільськогосподарському підприємстві, слід враховувати галузеві особливості:

- пряме призначення землі для генерування готової продукції;
- тривалість операційного циклу;
- невідповідність процесу витрат праці та матеріальних витрат виходу продукції;
- систему оподаткування, обліку та звітності, наявність пільг;
- порядок обліку біологічних активів на різних стадіях їх росту та розвитку;
- вплив погодних умов та ін.

Процес організації обліку на сільськогосподарському підприємстві доцільно представити такими послідовними етапами: методичним, технічним та організаційним (таблиця). Специфіку сільськогосподарського підприємства доречно враховувати на кожному етапі організації обліку та для підвищення її ефективності затверджувати такі внутрішньонормативні документи: наказ про організацію бухгалтерського обліку (з чітко прописаними нормами щодо всіх елементів облікової політики), положення про головного бухгалтера, положення про бухгалтерську службу, посадові інструкції (для чіткого розмежування обов'язків, прав, відповідальності, взаємовідносин у бухгалтерії та бухгалтерії з іншими підрозділами), графік документообігу. Але негативним фактом сьогодення є формальний підхід до розробки зазначених документів та відсутність бажання щодо переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, необхідність використання яких прямо пов'язана з процесом залучення іноземних інвестицій.

Загальні відмінності організації обліку на сільськогосподарському підприємстві

Етапи організації обліку	Складова організації обліку	Характеристика
Методичний – вибір конкретного застосування елементів бухгалтерського обліку	Форма обліку	Можливі всі форми обліку залежно від чисельності працюючих та обсягу доходу
	Оптимальна чисельність працівників облікового апарату	Головний бухгалтер, бухгалтери за ділянками обліку, касир, наявність бухгалтерів за напрямком діяльності (рослинництво, тваринництво) Використання Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 р. № 269, економіко-математичних методів та моделей для оптимізації розрахунків
	План рахунків	Основою є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.99 № 291 або спрощений План рахунків, затверджений наказом МФУ від 19.04.2001 № 186 (з субрахунками, що відображають галузеві особливості)
Технічний – вибір способу обробки облікових даних; розробка переліку облікових регістрів	Спосіб обробки даних	Залежно від обсягів діяльності та фінансових можливостей підприємства
	Комп'ютерна програма	Використання конфігурації для сільського господарства
	Облікові регістри	Використання принципу адаптивності під час ведення первинного та поточного обліку
	Кадри, робочі місця	Галузеві спеціалісти
Організаційний – організація роботи облікового апарату	Мотивація праці	Стандартні методи та можливість заохочень в натуральній формі
	Контроль за виконанням функцій	Посадові інструкції, Положення про бухгалтерську службу та ін.

Джерело: узагальнено авторами [2; 6].

Стратегічність, послідовність та ретельність дозволяють створити обліковий процес поетапно з метою подальшого забезпечення управлінців всіх рівнів правдивою, належним чином систематизованою бухгалтерською інформацією, що у свою чергу підвищить ефективність діяльності підприємства в цілому та бухгалтерської служби зокрема, мінімізує ймовірність викривлень у звітності, формуватиме сприятливий мікроклімат у бухгалтерії. Вважаємо, що раціонально організований обліковий процес на будь-якому підприємстві – це інструмент стратегічного управління.

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 євроінтеграційних процесів: аспекти сталості та безпеки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 5-6 листопада 2014 р.). – Чернігів : ЧНТУ, 2014. 2. Акименко О. Ю. Раціональна організація обліку як основа забезпечення ефективного управління підприємством / О. Ю. Акименко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 3 (68). – С. 69–74. 3. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах / С. Д. Бутко, М. І. Гурін, С. М. Рогаченко, М. Я. Цейтлін. – К. : Урожай, 1968. – 424 с. 4. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / за ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. 5. 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>. 6. Сльозко Т. М. Організація обліку : навч. посіб. / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

Н. М. Бондаренко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики

К. С. Катериніна, студентка

Дніпровський національний університет імені О. Гончара, м. Дніпро, Україна

ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: витрати, виробничі витрати, облікова політика підприємства, ефективність, управління.

Управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства, тому облік витрат та управління ними посідає чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства [1]. Зокрема, важливу роль в інформаційному забезпеченні управління підприємством відіграє облік виробничих витрат. Порядок обліку витрат виробництва безпосередньо впливає на формування собівартості виробленої продукції, на розподіл суми витрат виробництва конкретного звітного періоду між собівартістю готової продукції, незавершеним виробництвом та собівартістю реалізованої продукції, а відповідно, і на суму прибутку та податку на прибуток конкретного звітного періоду.

Сьогодні в Україні існує можливість використання кількох підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку, що, з одного боку, надає певну свободу підприємствам, з іншого – викликає необхідність розробки кожним підприємством своєї власної облікової політики, в тому числі облікової політики виробничих витрат. Адже варіативність методів оцінювання й альтернативність облікового відображення витрат виробництва розширює самостійність підприємства і дає підприємству змогу обирати елементи облікової політики з урахуванням їхнього впливу на фінансовий стан та фінансові показники діяльності.

Стаття 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2] визначає облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та подання фінансової звітності.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, зокрема про виробничі витрати, та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 «Витрати» [3]. Отже, щоб визначитися з обліковою політикою витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), проаналізуємо спочатку їх економічний зміст та місце у загальній структурі витрат підприємства. Відповідно до п. 11 та 12 П(С)БО 16 виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) складається з:

1. Прямих матеріальних витрат. Важливим є момент, що прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. Стандартом передбачений особливий порядок оцінки таких зворотних відходів: якщо такі відходи передбачається реалізувати, то оцінювати їх необхідно за справедливою вартістю; якщо ж ці відходи будуть використані на самому підприємстві, тоді вони мають бути оцінені за ціною можливого використання.

2. Прямих витрат на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим на виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат).

3. Інших прямих витрат (всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку).

4. Змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат.

Отже, безпосередньо саме П(С)БО 16 передбачає такі складові облікової політики щодо виробничих витрат підприємства: методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат.

Можливі варіанти щодо цих складових підприємство обирає самостійно. Крім того, П(С)БО 16 передбачає обрання бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат. При цьому розподіл може здійснюватися пропорційно годинам роботи, заробітній платі, обсягу діяльності, прямим витратам тощо.

Більш глибокий аналіз окремих складових виробничої собівартості дає можливість додатково розширити перелік елементів облікової політики. Так, на суму прямих матеріальних витрат здійснюють вплив особливості оцінки виробничих запасів при їх надходженні на підприємство та списанні у виробництво, які регулюються П(С)БО 9 «Запаси» [4]. Таким чином, можна додатково виокремити такі елементи облікової політики:

- методи оцінки вибуття запасів. Оцінка вибуття запасів може здійснюватися за одним з п'яти можливих методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних витрат, ціни продажу;

- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів. Середньозважена собівартість одиниці запасів може здійснюватися щомісячно або ж на дату здійснення операції з вибуття;

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку ТЗВ. ТЗВ можуть збиратися на окремому субрахунку для подальшого розподілу та включення до собівартості кожного виду запасів або ж включатися до вартості запасів одразу при оприбуткуванні.

Крім того, на суми інших прямих витрат та загальновиробничих витрат безпосередній вплив здійснюють особливості відображення витрат на утримання основних засобів та нематеріальних активів, які регулюються відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [5] та 8 «Нематеріальні активи»:

- методи амортизації основних засобів та нематеріальних активів. Як для основних засобів, так і для нематеріальних активів стандарти передбачають п'ять можливих методів амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий;

- методи амортизації інших необоротних матеріальних активів. П(С)БО 7 передбачає чотири методи: прямолінійний, виробничий, метод нарахування 50 % амортизованої вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу), метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта;

- вартісна межа предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (встановлюється підприємством самостійно);

- строк корисного використання основних засобів та нематеріальних активів (також самостійно встановлюється підприємством).

Дослідження можна підсумувати висновком, що продумана облікова політика підприємства щодо виробничих витрат не лише сприяє достовірному визначенню фінансового результату та повному розкриттю інформації про ці об'єкти у фінансовій звітності, а й стає дієвим додатковим інструментом у руках фінансового менеджменту підприємства у досягненні поставлених цілей управління.

Список використаних джерел: 1. Гаценко-Колумбет О. П. Формування облікової політики підприємства щодо витрат виробництва / О. П. Гаценко-Колумбет, А. З. Кургінян // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2012. – № 4. – С. 52–54. 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>. 3. П(С)БО 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затв. Наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. 4. П(С)БО 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : затв. Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>. 5. П(С)БО 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : затв. Наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ*Ключові слова:* управління, бізнес-процеси, управлінський облік, методи і функції управлінського обліку.

Сьогоднішні умови функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання вимагають якомога швидкого реагування на постійні зміни зовнішнього середовища, гнучкості й здатності адаптувати організаційну структуру та асортимент продукції, що, у свою чергу, потребує побудови ефективної системи прийняття управлінських рішень. Зауважимо, що дані бухгалтерської звітності вже не задовольняють повною мірою потреби управлінців через те, що об'єкти управління є більш складними, а також через збільшення кількості неекономічних факторів, які впливають на функціонування підприємств. Це вимагає поєднання бухгалтерської та нефінансової інформації, в результаті чого можемо констатувати, що основою інформаційної бази прийняття управлінських рішень є саме система управлінського обліку як неодмінний елемент менеджменту, важливий інструмент управління підприємством та підвищення його якості й ефективності.

У цьому контексті управлінський облік є інформаційною системою, яка забезпечує збір, вимірювання, систематизацію, аналіз та передачу даних для прийняття стратегічних, тактичних, оперативних рішень у процесі управління суб'єктом господарювання для досягнення поставлених цілей.

Мета системи управлінського обліку полягає у створенні інформаційного забезпечення процесів планування, контролю і прийняття управлінських рішень для досягнення цілей суб'єкта господарювання на основі сукупності показників його функціонування та індикаторів зовнішнього середовища.

Об'єктом управлінського обліку є сукупність бізнес-процесів, які можна розподілити на дві групи: основні процеси (сукупність процесів, в яких змінюється споживча цінність продукції для клієнтів) і процеси управління та забезпечення (створюють та підтримують необхідні умови для виконання основних процесів) (рис. 1).

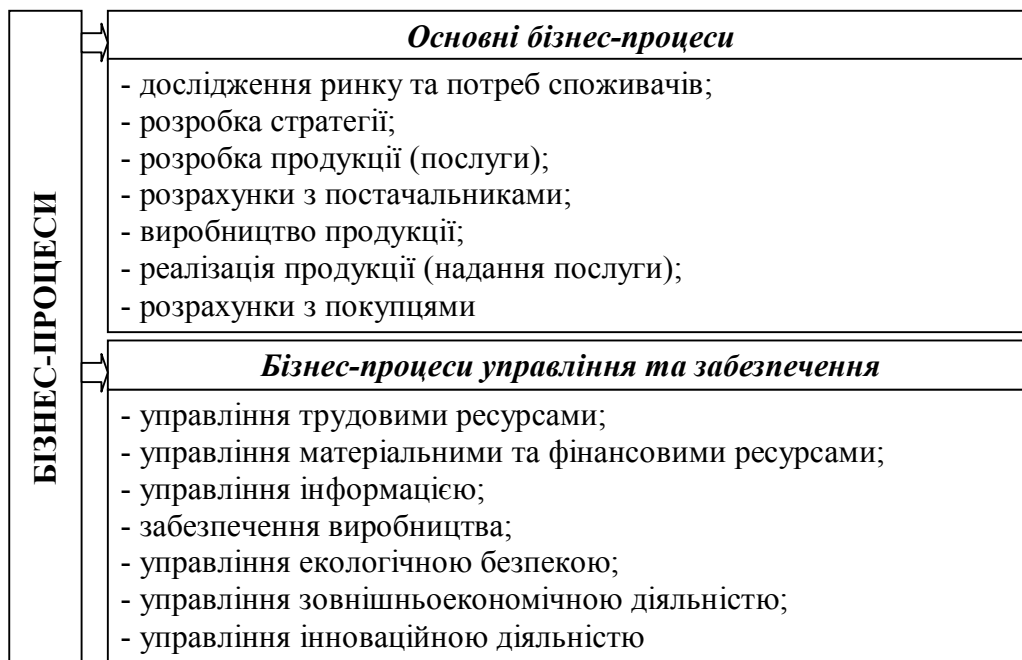


Рис. Класифікація бізнес-процесів як об'єктів управлінського обліку

Система управлінського обліку безпосередньо залежить від бізнес-процесів на підприємстві на підставі сукупності витрат, відповідно, кожному виду бізнес-процесу належить певний набір витрат, які беруть участь у процесі калькулювання собівартості продукції, що ви-

робляється (послуги, що надається). Зазначимо, що витрати, які виникають в основних бізнес-процесах, можемо ідентифікувати як прямі витрати, а ті, що виникають у процесах управління та забезпечення, – непрямі, які потребують подальшого розподілу згідно з обліковою політикою на підприємстві.

Завдання управлінського обліку полягають у підготовці інформації для:

- забезпечення стійкого фінансового стану суб'єкта господарювання;
- посилення керованості підприємства та створення надійних передумов для його стратегічного розвитку;
- розробки перспектив довгострокового розвитку та утримання підприємством вигідних і важливих ринкових позицій;
- зменшення небезпеки помилок і збільшення можливостей системної організації реалізації завдань, поставлених перед підприємством [1].

Функції управлінського обліку тісно пов'язані з функціями управління та полягають у наступному:

- *інформаційна* – забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів інформацією, необхідною для ефективнішого планування, контролю та прийняття управлінських рішень;
- *контрольна* – контроль і оцінка результатів діяльності структурних підрозділів, окремих виконавців та підприємства в цілому; досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей підприємства, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; оцінка критеріїв майбутнього й поточного потенціалів і забезпечення ефективного механізму управління підприємством з метою досягнення стратегічних орієнтирів;
- *прогнозна* – інформаційне забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей;
- *аналітична* – інформаційне забезпечення аналізу відхилень фактичних витрат і результатів діяльності окремих центрів відповідальності від запланованих (прогнозних) на основі широкого використання економіко-математичних методів і моделювання;
- *комунікаційна* – управлінська інформація є засобом прямого та зворотного зв'язку між рівнями управління, функціональними й структурними підрозділами, внутрішнім і зовнішнім середовищем [1].

Вимогами до формування ефективної системи управлінського обліку є: сумісність з організаційною та функціональною структурою підприємства; доступність для розуміння управлінським персоналом інформації, яка генерується засобами управлінського обліку; гнучкість та адаптивність до зміни умов досягнення мети і вирішення завдань управління; виключення нераціональних, неефективних процедур обробки даних, складних для практичного застосування методичних підходів; впровадження сучасних ефективних засобів автоматизації формування та обробки економічної інформації.

Для виконання покладених на систему управлінського обліку завдань використовується сукупність методів:

- *методи планування* – для розробки планових і нормативних показників, складання бюджетів;
- *методи обліку* – для виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення та узагальнення даних;
- *методи контролю* – для здійснення превентивного та поточного контролю над виконанням планових показників і бюджетів, оцінки відхилень фактичних показників від запланованих або нормативних;
- *методи аналізу* – для оцінки причинно-наслідкових взаємозв'язків між економічними подіями та показниками, їх інтерпретації та пошуку внутрішніх резервів нарощування ефективності підприємницької діяльності;
- *методи моделювання* – для розробки альтернативних варіантів управлінських рішень та виявлення економічних наслідків їх прийняття;
- *інформаційно-комунікативні методи* – для збору, обробки, зберігання та передачі інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень;

- *регулятивні методи* – для впровадження у практику управління прийнятних варіантів управлінських рішень (мотивація, регулювання, координація) [2].

Отже, протягом усього процесу економічного розвитку механізми управління економічними суб'єктами змінюються та удосконалюються під впливом зовнішнього середовища. Потребує уточнення й інформаційне обліково-аналітичне забезпечення, що є основою для прийняття управлінських рішень, а повнота та своєчасність отримання достовірних і обґрунтованих даних про діяльність суб'єкта господарювання вимагають системного підходу та розвитку методичних основ управлінського обліку. Управлінський облік, зважаючи на його звільнення від регулятивного впливу та необов'язковості використання окремих методологічних прийомів, які притаманні фінансовому та податковому обліку, більшою мірою реагує на зміни параметрів зовнішньої кон'юнктури, а його інструментарій є більш гнучким для того, щоб адаптуватися до макроекономічних змін.

Список використаних джерел: 1. Нападовська Л. В. Базові принципи управлінського обліку / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2013. – № 1 (139). – С. 173–181. 2. Ночовна Ю. О. Сутність управлінського обліку: процесно-функціональний та системний підходи / Ю. О. Ночовна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – Вип. 18, ч. II. – С. 159–166.

УДК 658.1

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

О. М. Ліхощапка, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

БЮДЖЕТУВАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: управління, управлінський облік, бюджетування, бюджет.

Вирішення проблем формування ефективної системи фінансового планування на підприємстві можливе за рахунок впровадження такого фінансового інструментарію, як бюджетування. В загальному вигляді процес бюджетування полягає у складанні окремих бюджетів структурними підрозділами за функціональними сферами, які розроблені на основі затверджених керівництвом програм та передбачають досягнення тактичних цілей планування в межах реалізації стратегії розвитку підприємства. Відповідно, організація бюджетування в системі управлінського обліку безпосередньо пов'язана зі стратегічним плануванням.

Науковці дають різні визначення поняття «бюджетування», головна відмінність між якими полягає у масштабі охоплення: деякі розглядають його з позицій оперативного та поточного планування, інші – як систему, що включає сукупність принципів формування організаційної структури підприємства, центрів відповідальності, системи планування, управлінського обліку і контролю (таблиця).

Таблиця

Наукові підходи до трактування поняття «бюджетування»

Науковець 1	Визначення поняття 2
Л.Глиницька [1]	Процес розробки, виконання контролю, аналізу та коригування окремих бюджетів за структурними підрозділами або функціональними сферами діяльності підприємства, їх узгодженість та узагальнення по підприємству в цілому
Т.Каменська [2]	Система виключного короткострокового планування, обліку та контролю коштів і результатів діяльності підприємства за центрами відповідальності та сегментами бізнесу.
Т. Пожуська [3]	Процес організації управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, який базується на розробленні бюджетів у розрізі центрів відповідальності чи напрямів діяльності, здійсненні на цій основі контролю за їх виконанням, проведенні аналізу відхилень фактичних результатів від бюджетних та регулюванні господарської діяльності з метою узгодження і досягнення намічених результатів на всіх рівнях управління
Г. Столяров, Р. Пенова [4]	Планування, облік і контроль руху грошових коштів і аналіз фінансових результатів конкретних напрямків діяльності підприємства. Мета бюджетування полягає у визначенні суми і структури витрат підприємства і його підрозділів на конкретні цілі та фінансове забезпечення їх покриття

1	2
О. Удалих [5]	Метод економічного управління діяльністю підприємства, спрямований на формування системи бюджетів, яка охоплює всі напрями діяльності підприємства і спрямована на підвищення ефективності його діяльності в поточному періоді та в перспективі
О. Череп, О. Стремидло [6]	Процес складання бюджетів підприємства, у результаті якого відбувається об'єднання та координація планування, обліку, аналізу, управління діяльністю підприємства з метою забезпечення найоптимальніших фінансових результатів, а також контролю за його виробничою та фінансово-господарською діяльністю

Джерело: систематизовано авторами.

У цьому контексті бюджетування є інструментом реалізації функцій управління, який забезпечує планомірний рух до досягнення стратегічних цілей підприємства через реалізацію управлінських дій, що передбачає планування, облік та контроль ресурсів і результатів діяльності у розрізі центрів відповідальності на основі розподілу відповідальності виконавців за отримані результати і делегування повноважень.

У цьому контексті систему бюджетування можна представити як управлінську технологію, що має три основні складові:

- технологія бюджетування (види і форми бюджетів, сукупність фінансово-економічних індикаторів, порядок побудови основного (консолідованого) бюджету);
- організація процесу бюджетування (визначення центрів відповідальності та системи внутрішніх нормативних документів, складання графіка документообороту);
- інформаційні технології (сукупність інструментарію, який дозволяє оперативно зібрати, обробити та консолидувати фактичні дані для проведення контрольних процедур та скласти сценарії розвитку).

Особливостями бюджетування як елемента управління діяльністю суб'єкта господарювання є: комплексне поєднання планування, обліку, контролю, аналізу й регулювання діяльності щодо управління фінансовими ресурсами, результатами та станом як на рівні підприємства в цілому, так і на рівні окремого функціонального підрозділу (центру відповідальності); координація основних напрямів діяльності підприємства на основі узгодження відповідних бюджетів; орієнтація при прийнятті рішень на кожному рівні управління на досягнення загальної стратегічної мети; залучення до процесу бюджетування управлінців усіх рівнів.

Можемо констатувати, що процес бюджетування пов'язаний з отриманням і обробкою інформації, необхідної для прийняття адекватних та ефективних управлінських рішень, тому він має бути неодмінною складовою управлінського обліку та системи управління підприємством взагалі. Бюджетування й управлінський облік мають єдині об'єкти планування та обліку, а також виконують подібні функції: інформаційну та контрольну. При виконанні інформаційної функції бюджетування на основі складання сукупності бюджетів доводить до центрів відповідальності цільові показники, а при реалізації контрольної функції – відбувається об'єктивний контроль отриманих відхилень.

Отже, ефективно функціонуюча система бюджетування дозволяє раціонально планувати здійснення господарських операцій, фінансові та матеріальні потоки, забезпечити системний контроль за досягненням поставлених цілей. Бюджетування сприяє цільовій орієнтації та координації діяльності всіх функціональних підрозділів суб'єкта господарювання, адже визначаються особи, відповідальні за певний напрямок діяльності, їх завдання, що стимулює керівників цих підрозділів до досягнення заданих цілей, дозволяє виявляти, попереджувати та мінімізувати різного роду ризики.

Список використаних джерел: 1. Глиницька Л. В. Контроль та аналіз у бюджетуванні / Л. В. Глиницька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 12–24. 2. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : [монографія] / Т. О. Каменська. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2010. – 499 с. 3. Пожусєва Т. О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств / Т. О. Пожусєва // Вісник економічної науки України. – 2017. – № 1. – С. 73–77. 4. Столяров Г. П. Теоретичні аспекти формування системи планування та бюджетування на підприємстві / Г. П. Столяров, Р. П. Пенова // Розвиток методів управління та господарювання на транспорті. – 2016. – Вип. 4. – С. 84–94. 5. Удалих О. О. Бюджетування як метод економічного управління діяльністю підприємства /

О.О. Удалих // Фінансові дослідження. – 2016. – № 1. – С. 96–100. 6. Череп О.Г. Роль бюджету та процесу бюджетування в управлінні підприємством / О. Г. Череп, О. Ю. Стремидло // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2011. – № 1 (4). – С. 445–451.

УДК 657.6

Г. М. Лютова, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування
Черкаський навчально-науковий інститут ДВНЗ Університет банківської справи, м. Черкаси, Україна

ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ: СУТНІСТЬ ТА ЕЛЕМЕНТИ

Ключові слова: звітність, інтегрований звіт, структура, елементи.

Інтеграція України до Європейського Союзу зумовлює необхідність перманентного удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності відповідно до економіко-політичних умов ведення бізнесу та зміни потреб і вимог користувачів інформації. Враховуючи концепції розвитку бухгалтерської звітності, які висвітлюються в науковій фаховій літературі, слід зауважити, що останнім часом все активніше досліджуються питання та обґрунтовується доцільність формування нової моделі звітності – інтегрованої звітності підприємств, в якій поряд з економічними результатами їхньої діяльності знаходять відображення соціальні й екологічні аспекти.

Узагальнення підходів науковців до дефініції «інтегрована звітність», наведених у статті К. Безверного [1, с. 43-49], дає підстави визначити інтегрований звіт як коротку інформацію про те, як результати діяльності, система управління, стратегія і перспективи компанії здатні до створення вартості у коротко-, середньо- та довгостроковому періоді. Інтегрований звіт корисний для всіх зацікавлених сторін, яким важлива здатність організації створювати вартість, включаючи інвесторів, співробітників, клієнтів, постачальників, бізнес-партнерів, місцеві спільноти, законодавчі та регулятивні структури.

Метою інтегрованої звітності є встановлення провідних принципів і елементів змісту, що визначають загальний зміст інтегрованого звіту та пояснення концепцій, що лежать в його основі. Відповідно, актуальним є питання структури та змісту інтегрованої звітності.

Так, П. Й. Атамас та О. П. Атамас [2, с. 81-83] визначають орієнтовний зміст інтегрованої звітності, що включає такі розділи: 1 – Звернення вищого керівництва компанії до заінтересованих користувачів звітності. 2 – Характеристика компанії. 3 – Параметри інтегрованого звіту. 4 – Корпоративне управління, зобов'язання і взаємодія із зацікавленими сторонами. 5 – Фінансові показники діяльності. 6 – Економічні показники діяльності. 7 – Показники соціальної діяльності та соціальної відповідальності. 8 – Характеристика екологічної діяльності. 9 – Ризики та можливості. 10 – Інші суттєві питання діяльності. 11 – Організація внутрішнього та зовнішнього контролю якості звіту.

На думку В. Костюченко [3, с.1129], змістовне наповнення інтегрованої звітності має бути таким: Огляд підприємства і зовнішнє середовище; Управління; Бізнес-модель; Ризики та можливості; Стратегія і розподіл ресурсів; Результати діяльності; Перспективи на майбутнє; Основні принципи презентації.

Такий набір елементів змісту інтегрованої звітності визначений Міжнародним стандартом інтегрованої звітності (IR) [4, с. 26]. Причому елементи змісту, інформація про які може бути представлена у вигляді заданої послідовності або ізольованих самостійних розділів, не призначені для використання у ролі стандартної структури інтегрованого звіту. Тобто стандарт не передбачає форми звіту, а лише визначає інформацію, яка має включатись у інтегрований звіт з метою оцінки здатності компанії створювати вартість.

Подібну структуру інтегрованого звіту пропонує К. Безверхий [5, с. 26], а саме: 1 – Звернення осіб, що наділені управлінськими функціями; 2 – Інформація про підприємство; 3 – Управління підприємством; 4 – Бізнес-модель підприємства; 5 – Результати діяльності підприємства; 6 – Ризики та можливості; 7 – Аудиторський висновок.

Основними елементами інтегрованого звіту з точки зору Р. О. Костирко є: опис діяльності компанії та бізнес-моделі; середовище, в якому працює компанія, стратегічні цілі та стратегія їх досягнення; корпоративне управління та винагороди; система виробничих показників і показників сталого розвитку; прогноз на майбутнє [5, с. 23-24].

На сьогодні в Україні відсутня законодавча база формування інтегрованої звітності, не унормоване її поняття, відповідно, немає і форми інтегрованого звіту. Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності сформульовані базові принципи, якими слід керуватись при складанні інтегрованого звіту. На часі розробка на основі базових принципів єдиної моделі інтегрованої звітності компаній з врахуванням національних особливостей. Реалізувати це доречно у формі національного стандарту інтегрованої звітності.

Список використаних джерел: 1. *Безверхий К. В.* Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття / К. В. Безверхий // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2016. – № 4. – С. 43–58. 2. *Атамас П. Й.* Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження / П. Й. Атамас, О. П. Атамас // Академічний огляд. – 2015. – № 1 (42). – С. 78–85. 3. *Костюченко В. М.* Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності корпоративних підприємств України / В. М. Костюченко, Н. В. Богатир // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 8. – С. 1126–1130. 4. *Міжнародний стандарт <ІО>* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf. 5. *Костирко Р. О.* Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові / Р. О. Костирко // Економіка України. – 2013. – № 2 (615). – С. 18–28. 6. *Безверхий К. В.* Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики її складання / К. В. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 23–28.

УДК 657

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НАПРЯМКИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СТРАХОВИХ РЕЗЕРВІВ СТРАХОВИКІВ УКРАЇНИ

Ключові слова: управлінський облік, страхові резерви, напрямки, організація.

Діяльність страхових компаній в Україні нині має незначний вплив на процес фінансування та розвитку економіки України, що підтверджується незначним обсягом страхового ринку відносно до ВВП протягом усіх років незалежності України. Водночас у майбутньому після виходу з кризи таких галузей, як сільське господарство, промислове виробництво, машинобудування, літакобудування, банківського сектору та фондового ринку, роль страхового бізнесу в розвитку економіки буде значно вищою, а отже, зросте рівень та масштаб відповідальності окремо взятої страхової компанії за узяті на себе зобов'язання перед страхувальниками, що відповідно буде приводити до підвищення рівня вимог щодо тактичного та стратегічного управління страхової компанії, контролю за процесом мобілізації, резервування, використання та розміщення страхових резервів, як одного з найголовніших факторів забезпечення платоспроможності страховика зокрема та всього страхового сектору загалом.

Таким чином, одним із важливих напрямків управління діяльності страхових компаній України, на нашу думку, повинен стати управлінський облік страхових резервів, як процес виявлення, вимірювання, накопичення, структурування, інтерпретації, та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо процесу формування, використання та розміщення страхових резервів, якої буде достатньо для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

На наше переконання, управлінський облік страхових резервів повинен включати в себе три такі напрями, як управлінський облік формування страхових резервів; управлінський облік використання (достатності) страхових резервів; управлінський облік розміщення страхових резервів (рис.).



Рис. Напрямки управлінського обліку страхових резервів

Джерело: [1].

Управлінський облік формування страхових резервів повинен надавати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень стосовно того, які види необов'язкових технічних резервів необхідно (доцільно) формувати за тим, чи іншим видом страхування, а також, який з альтернативних методів, дозволених на законодавчому рівні, розрахунку одного і того ж технічного резерву страховику доцільно застосовувати у власній діяльності.

Управлінський облік використання (достатності) страхових резервів повинен бути направлений на накопичення інформації для аналізу достатності нарахованих страхових резервів для виплати страхових відшкодувань. Виявлення позитивних та негативних відхилень. Надання рекомендацій по розрахунку додаткових резервів.

Управлінський облік розміщення страхових резервів повинен бути спрямований на накопичення, узагальнення, групування, інтерпретацію та передачу інформації щодо розміщення страхових резервів, необхідної для здійснення контролю за ефективністю їх розміщення в цілому та дотримання принципів прибутковості, диверсифікованості, ліквідності та безпечності, та достатньої для прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел: 1. Сидоренко О. О. Бухгалтерський облік формування та розміщення страхових резервів : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / О. О. Сидоренко. – Чернівці, 2011. – 183 с.

В.В. Фесенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування
Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО КОНТРОЛЬОВАНІ ОПЕРАЦІЇ

***Ключові слова:** трансфертні ціни, зовнішньоекономічні операції, контрольовані операції, податок на прибуток, методи трансфертного ціноутворення, співставні операції.*

Останніми роками в Україні здійснюється активне впровадження вимог Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у питаннях контролю трансфертного ціноутворення. Зокрема це стосується вимог Податкового кодексу України (ПКУ) [1] у сфері звітування за контрольованими зовнішньоекономічними операціями, які відповідно до визначених у ПКУ критеріїв підпадають під податковий контроль. Обліковий персонал підприємств, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність, стикається з проблемою обґрунтування цін у контрольованих операціях. Відповідно до вимог ПКУ підприємства мають визначити співставні неконтрольовані операції для порівняння з умовами контрольованих операцій. Необхідність у порівнянні обумовлена потребою у формуванні аргументів для підтвердження того, що ціна угоди в контрольованій операції визначена на справедливих умовах та відповідає принципу витягнутої руки.

ПКУ передбачено використання декількох методів трансфертного ціноутворення (ТЦУ): метод порівняльної неконтрольованої ціни, метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс», метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку [1].

Метод порівняльної неконтрольованої ціни визначається пріоритетним відповідно до вимог ПКУ і передбачає порівняння умов угоди з умовами угод у співставних неконтрольованих операціях самого підприємства або інших підприємств на ринку. Для застосування цього методу вимагається порівняння з операціями, між якими не існує жодних суттєвих відмінностей, а основним критерієм співставності виступає сам товар (послуга). Інші умови операцій дозволяється коректувати. На практиці застосування методу порівняльної неконтрольованої ціни ускладняється недосконалістю статистичної інформації про подібні операції на аналогічні товари.

Метод «витрати+» передбачає наявність внутрішніх або зовнішніх співставних операцій. Перевага цього методу у порівнянні з методом неконтрольованої ринкової ціни полягає у тому, що характеристика товарів не так важлива, оскільки головний акцент здійснюється на сумі надбавки до витрат, які були понесені. При застосуванні надається перевага внутрішнім співставним операціям – господарським операціям з експорту товару (послуги) подібного товару в контрольованій операції, які здійснюються між підприємством, що звітує, і непов'язаними підприємствами-резидентами.

Метод ціни перепродажу використовується для визначення цін в операціях перепродажу (дистрибуції) товарів і передбачає застосування норми рентабельності до закупівельної ціни товару на основі аналізу діапазону рентабельності у співставних неконтрольованих операціях незалежних дистриб'юторів. У процесі аналізу співставності операцій важливим є співставність функцій, комерційних ризиків та використовуваних активів. Складністю у застосуванні цього методу є те, що інформація про співставні операції інших незалежних контрагентів здебільшого є недоступною (окрім випадків з біржовим товаром), а також необхідність враховувати різницю у системах обліку.

Метод чистого прибутку є найбільш популярним при використанні на практиці в Україні. Саме цей метод дозволяє обґрунтовувати ціни угод в умовах недостатності інформації для співставлення комерційних та фінансових умов операцій. Він полягає у порівнянні норми прибутку в контрольованій операції з нормами прибутку у неконтрольованих співставних операціях самого суб'єкта господарювання.

Метод перерозподілу прибутку доцільний в операціях між пов'язаними сторонами і є найменш популярним - вирисовується тільки у разі неможливості використання попередніх. У зв'язку із такою низькою затребуваністю цього методу поки що відсутня чітка методика його застосування.

Для неконтрольованих операцій при аналізі їх співставності використовуються такі критерії: характеристика товарів (продукції, послуги); склад витрат на виробництво та реалізацію товару (продукції, послуги); ступінь зв'язаності та залежності між компаніями-контрагентами; комерційні та фінансові умови здійснення операцій; економічні умови здійснення операцій та діяльності в цілому; бізнес-стратегія компанії.

Крім операцій самого суб'єкта господарювання джерелом інформації для обґрунтування умов операції є загальнодоступні бази даних: Державний інформаційно-аналітичний центр моніторингу зовнішніх товарних ринків, Аграрна біржа, Офіційне видання Державної фіскальної служби України «Вісник», Bureau Van Dijk (Orbis, Amadeus, RUSLANA), Інтерфакс (Спарк), Thomson Reuters, Bloomberg. Для обґрунтування трансфертної ціни підприємства можливе застосування функціонального аналізу умов угод у контрольованій операції. Функціональний аналіз дозволяє порівняти функції, комерційні ризики, активи, які використовуються при здійсненні операцій, що забезпечує більшу порівнянність операцій (табл.).

Таблиця

Аналіз потреб в інформаційному забезпеченні при використанні методів ТЦУ

Методи трансфертного ціноутворення	Пріоритетні характеристики угоди для аналізу співставності	Потреба в інформаційному забезпеченні
Метод неконтрольованої порівняльної ціни (метод CUP)	Товар, послуга	Необхідність у загальнодоступних джерелах даних про співставні операції на ринку
Метод ціни перепродажу (resale price method)	Функції, комерційні ризики, активи	Необхідність доступу до облікових даних незалежних підприємств, що здійснюють співставні операції
Метод «витрати плюс» (cost plus method)	База витрат для націнки	Необхідність формування співставної системи обліку витрат для визначення бази витрат та норми надбавки
Метод чистого прибутку (transactional net margin method)	Рентабельність	Достатньо внутрішніх облікових даних за співставними операціями
Метод розподілу прибутку (profit split method)	Операція з пов'язаними підприємствами	Необхідність доступу до облікових даних пов'язаних підприємств

Процес обґрунтування трансфертних цін може ускладнюватись у тих випадках, коли немає співставних операцій у самого підприємства і доступ до бази даних обмежений – нестандартні замовлення, послуги та специфічні товари. В таких випадках тільки внутрішня облікова інформація залишається аргументами на користь трансфертної ціни і саме в таких випадках більш доцільно використовувати методи ТЦУ на основі норми рентабельності.

Список використаних джерел: 1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

УДК 657.411

Г. М. Шаповал, канд. екон. наук, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту

А. І. Галюк, магістр

Харківський національний університет міського господарства ім. О. М. Бекетова, м. Харків, Україна

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВЛАСНИМ КАПІТАЛОМ КОРПОРАТИВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: власний капітал, обліково-аналітичне забезпечення управління, корпоративні підприємства.

Ефективне управління власним капіталом базується на відповідному обліково-аналітичному забезпеченні, тобто на сукупності різних видів інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень. Ця інформація повинна бути своєчасною, корисною і релевантною, задовольняти інтереси як власників, так і потенційних інвесторів та кредиторів.

Питання обліку власного капіталу та його аналізу для цілей управління вивчаються багатьма вченими. Зокрема С. Ф. Легенчук та І. Р. Поліщук [1] досліджують проблеми обліку

статутного капіталу та відображення інформації про власний капітал в обліковій політиці; Л. Данилишин та І. Михайлюк [2] розглядають питання документального відображення інформації про власний капітал; Л. В. Безкоровайна [3] у своїй статті дає рекомендації щодо удосконалення рахунків з обліку власного капіталу та процесу відображення інформації в облікових реєстрах і звітності. Проте в більшості досліджень, присвячених обліково-аналітичному забезпеченню управління власним капіталом, вивчаються лише окремі аспекти даного питання з переважною концентрацією на облікових проблемах і практично відсутній системний підхід до обліково-аналітичного забезпечення управління власним капіталом.

Інформація є основою процесу управління, оскільки містить необхідні дані для оцінювання ситуації і дає можливість менеджерам діяти аргументовано й осмислено.

Однією з найважливіших характеристик власного капіталу є його величина. Оцінка елементів капіталу повинна дорівнювати оцінці тих активів, з якими вони пов'язані.

Для оцінювання достатності власного капіталу з метою забезпечення поточної діяльності підприємства і його прогнозованого розвитку система управління повинна володіти повною і достовірною інформацією. Обліково-аналітичне забезпечення управління власним капіталом включає нормативну і облікову інформацію та аналітичні показники.

Нормативна інформація – це сукупність нормативних правових актів: Установчі документи, Статут підприємства, Наказ про облікову політику, Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про акціонерні товариства», «Про господарські товариства», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах тощо, які дозволяють приймати рішення стосовно управління власним капіталом з урахуванням правових норм та вимог.

Облікова інформація відображає фактичне значення показників, що характеризують стан і рух окремих елементів власного капіталу за певний період. Вона включає дані синтетичного обліку (Головна книга, Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49), аналітичного обліку (Відомість 7.1 до рах. 42 та Відомість 7.2 до рах. 44), фінансової звітності (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності), управлінської (внутрішньої) звітності й податкової звітності.

Початковою стадією, на якій господарські операції фіксуються в первинному документі, є первинний облік. Для відображення більшості операцій з обліку власного капіталу не передбачені розроблені та затверджені форми первинних документів. Вони обмежуються використанням бухгалтерських довідок, які складаються в довільній формі й частково відображають зміст господарської операції з обліку власного капіталу. Дані про господарські операції, відображені в первинних документах, групують та узагальнюють за об'єктами обліку. Тому доцільним є удосконалення первинного обліку власного капіталу з урахуванням не тільки облікових, а й нормативних аспектів для забезпечення потреб користувачів в інформації про власний капітал, необхідній для прийняття управлінських рішень.

Аналітичні показники в системі управління власним капіталом займають проміжне місце між первинною інформацією і прийнятим управлінським рішенням. До них належать показники складу, структури та динаміки власного капіталу підприємства; показники ефективності використання власного капіталу (його оборотність та маневреність); показники рентабельності власного капіталу, зокрема важливим аналітичним показником є рентабельність власного капіталу розрахована методом Du Pont, тощо. Аналітичні показники використовують для оцінювання поточного і перспективного фінансового стану підприємства, доходності капіталу, обґрунтування прийнятих темпів росту з позиції забезпечення власним капіталом, виявлення доступних джерел засобів і пошуку раціональних способів їх мобілізації, прогнозування становища підприємства на ринку капіталів.

Аналітичні показники широко використовують зовнішні та внутрішні користувачі для аналізу фінансового стану підприємства, визначення ефективності його діяльності. Внутріш-

ні користувачі (працівники економічних і фінансових служб) на основі даних про власний капітал ухвалюють рішення про оптимізацію структури капіталу. Тому необхідним є проведення аналізу власного капіталу за зазначеними вище показниками та формування аналітичної бази даних за результатами проведеного аналізу для спрощення процесу прийняття управлінських рішень щодо власного капіталу.

Реформування системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів неможливе без формування відповідного обліково-аналітичного забезпечення системи управління в цілому й управління власним капіталом підприємства зокрема.

Обліково-аналітичне забезпечення управління власним капіталом розглядається як поєднання різних видів інформації про власний капітал – нормативної, облікової, необлікової та аналітичних показників. Нормативна інформація базується на нормативно-правовій базі з обліку власного капіталу і включає законодавчі, нормативні й методичні документи. Облікова інформація, що формується у системі бухгалтерського обліку й відображається у фінансовій звітності підприємства, широко використовується для обґрунтування тактичних і стратегічних управлінських рішень. Аналітичні показники відображають ефективність використання власного капіталу, його структуру, динаміку, рентабельність.

Список використаних джерел: 1. *Легенчук С. Ф.* Обліково-аналітичне забезпечення управління власним капіталом / С. Ф. Легенчук, І. Р. Поліщук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 1 (31). – С. 197–211. 2. *Данилишин Л.* Інформаційно-аналітичне забезпечення управління власним капіталом підприємства / Л. Данилишин, І. Михайлюк // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2014. – Т. 45, № 2. – С. 127–133. – (Фінансово-обліково-аналітичні аспекти). 3. *Безкоровайна Л. В.* Особливості обліку власного капіталу на підприємствах / Л. В. Безкоровайна // Глобальні та національні проблеми економіки: Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського. – 2015. – Вип. 4. – С. 950–954.

УДК 657

Г. М. Шаповал, канд. екон. наук, доцент кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту

В. В. Попович, магістр

Харківський національний університет міського господарства ім. О. М. Бекетова, м. Харків, Україна

РОЗРОБКА СИСТЕМИ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: основні засоби, стратегічне управління, будівельне підприємство, інформаційно-аналітичне забезпечення.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин основні засоби становлять основу матеріально-технічної бази будівельних підприємств. Від рівня технічного стану та ефективності використання основних засобів залежить якість продукції, продуктивність праці, рентабельність підприємства. Це вимагає постійного контролю за ефективністю використання основних засобів для потреб стратегічного управління. Ефективне управління основними засобами неможливе без обліково-аналітичного забезпечення цього процесу.

Значний внесок у розвиток системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління основними засобами зробили І. Б. Дутчак [1], О. О. Жарікова [2], Д. І. Юрків [3] – удосконалення первинного обліку основних засобів; О. Г. Лищенко та О. О. Назаренко [4] – удосконалення процесу організації обліку операцій з надходження основних засобів на підприємство; М. М. Матієшин [5] – розробка моделі обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами як системи. Проте потребують подальшого вивчення та вирішення питання інформаційно-аналітичного забезпечення управління основними засобами будівельних підприємств з урахуванням специфіки галузі та стратегічних перспектив діяльності.

Організація інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління основними засобами повинна являти собою єдину систему взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів

та методів обліку, які охоплюють усі облікові процеси щодо виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про рух основних засобів, а також систему показників для проведення аналізу стану та ефективності використання основних засобів.

Для аналізу основних засобів будівельних підприємств необхідним є відповідне інформаційне забезпечення, що формується системою обліку (табл.).

Таблиця

Інформаційна база аналізу основних засобів та її аналітичні можливості

Інформаційне джерело	Форма	Аналітичні можливості
Публічна фінансова звітність	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Оцінка рівня забезпеченості основними засобами. Аналіз зносу та придатності основних засобів.
	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Факторний аналіз оцінки ефективності використання основних засобів.
	Примітки до річної фінансової звітності Ф.№ 5	Аналіз стану, руху, наявності основних засобів. Горизонтальний та вертикальний аналіз основних засобів.
Статистична звітність	Звіт про основні показники діяльності підприємства Ф.№1-підприємство	Аналіз наявності, динаміки, складу, структури основних засобів.
	Звіт про будівництво будівель та споруд Ф.№ 2-КБ	Аналіз стану, руху, наявності основних засобів. Забезпеченість підприємства основними засобами та ефективність їх використання.
	Інформація про одержання дозволу на виконання будівельних робіт Ф.№1-БУД	
Облікові реєстри	Журнал № 3, № 4	Інформація про господарські операції з обліку основних засобів
	Головна книга по рахунках 10 – 18 «Основні засоби»	Інформація для проведення аналізу структури та динаміки основних засобів в розрізі синтетичних рахунків.
Інша інформація	Акти інвентаризації основних засобів	Оцінка відповідності даних, що містяться у фінансовій, статистичній звітності та облікових реєстрах факту, що суттєво впливає на точність аналітичних розрахунків і, відповідно, на прийняття управлінських рішень. Інформаційна база факторного аналізу, аналізу фондоозброєності.

Сфера діяльності будівельних підприємств виділяється інтенсивною експлуатацією основних засобів, у зв'язку з чим необхідно виділяти значні потужності на підтримання їх у робочому стані, відновлення та поліпшення таких об'єктів.

Показники стану й ефективності використання основних засобів можна об'єднати у три групи, які характеризують: 1) забезпечення підприємства основними засобами (фондомісткість, фондоозброєність, коефіцієнт вартості основних засобів у майні підприємства); 2) стан основних засобів (коефіцієнти зносу основних засобів, придатності основних засобів, оновлення основних засобів, вибуття основних засобів та приросту основних засобів); 3) ефективність використання основних засобів (фондовіддача, рентабельність основних засобів).

Стратегічне управління основними засобами є найважливішою проблемою будівельних підприємств, адже ефективності використання основних засобів та виробничих потужностей підприємств належить центральне місце в період становлення ринкового механізму господарювання. Стратегічним управлінням основними засобами є інформаційне виділення та організаційно-методичне забезпечення пошуку шляхів вирішення проблеми відтворення основних засобів серед комплексу проблем стратегічного розвитку підприємства.

Отже, будівельні підприємства для забезпечення розвитку у стратегічній перспективі повинні не тільки прагнути модернізувати основні засоби, збільшувати час роботи обладнання, удосконалювати склад та структуру основних засобів, але і максимально підвищувати ефективність їх використання із застосуванням інтенсивних методів.

Список використаних джерел: 1. Дутчак І. Б. Документальне оформлення та облік надходження основних засобів на підприємство / І. Б. Дутчак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.13. – С. 188-194. 2. Жарікова О. О. Первинний облік основних засобів: удосконалення типових форм / О. О. Жарікова // Вісник СевНТУ. Серія: Економіка і фінанси : зб. наук. пр. – Севастополь, 2011. –

Вип. 116.– С. 56–58. 3. Юрків Д. І. Удосконалення документального оформлення обліку основних засобів [Електронний ресурс] / Д. І. Юрків // Науковий вісник ХНЕУ «Управління розвитком». – 2014. – № 9 (172). – Режим доступу : <http://irbis-nbuv.gov.ua>. 4. Лищенко О. Г. Вдосконалення організації обліку операцій з надходження основних засобів на підприємство [Електронний ресурс] / О. Г. Лищенко, О. О. Назаренко. – Режим доступу : <http://zgia.zp.ua>. 5. Матієшин М. М. Сутність обліково-аналітичного забезпечення процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств / М. М. Матієшин // Держава та регіони. Серія: Економіка і підприємництво. – 2014. – № 3 (78). – С. 90-94.

УДК 657

Г. В. Гулевич, магістр екон. наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и статистики

Барановичский государственный университет, г. Барановичи, Республика Беларусь

ГАРМОНИЗАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ СОГЛАСНО КОНЦЕПЦИИ МСФО

Ключевые слова: гармонизация, бухгалтерский учет, отчетность, МСФО, сертификация.

Беларусь, как и многие другие страны мира, вовлечена в процесс гармонизации национальных систем бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами. Подготовленные Министерством финансов изменения законодательства по бухгалтерскому учету и отчетности направлены на защиту интересов субъектов хозяйствования, повышение достоверности бухгалтерской отчетности.

Стратегия применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в Беларуси определена в статье 17 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», где выделены два направления их внедрения:

- введение обязанности составления финансовой отчетности общественно значимыми организациями в соответствии с МСФО;
- улучшение качественных характеристик бухгалтерского учета на основе МСФО [1].

В Законе предусмотрена обязанность составления консолидированной отчетности по МСФО для общественно значимых организаций, имеющих группу компаний, – банков, страховых организаций, ОАО, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах организаторов торговли ценными бумагами.

Такая мера позволяет белорусским компаниям активнее привлекать иностранные инвестиции, выйти на первичный публичный выпуск акций (ИРО). Аналогичный круг организаций, обязанных применять МСФО, установлен в законодательстве стран таможенного союза и большинства зарубежных стран.

Сегодня отчетность по МСФО в Беларуси составляет весь банковский сектор, крупнейшие промышленные организации (Белорусский металлургический завод, ЗАО «Атлант» и др.), организации нефтяной отрасли, отдельные страховые компании.

Для остальных организаций применение международных стандартов в настоящее время не обязательно. Однако, МСФО не отменяют внутренние нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности.

В Законе предусмотрена национальная сертификация специалистов по МСФО, претендующих на должность главного бухгалтера общественно значимой организации (за исключением банков).

Аттестация на право получения сертификата профессионального бухгалтера проводится в форме квалификационных экзаменов, а подтверждение квалификации — в форме тестирования. Опыт других стран показал, что сертификация профессиональных бухгалтеров является неотъемлемым условием применения МСФО. Введение сертификации позволяет повысить престиж бухгалтерской профессии.

При введении в действие МСФО определяются особенности их применения на территории республики.

Постановлением Совета Министров и Национального банка Республики Беларусь от 15.12.2015 № 1043/20 утверждено Положение о порядке введения в действие на территории Республики Беларусь МСФО и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности, согласно которому установлен порядок введения в действие на территории республики в качестве технических нормативных правовых актов МСФО и их Разъяснений, принимаемых Фондом МСФО.

С 1 января 2017 года согласно постановлению Совета Министров и Национального банка Республики Беларусь от 19.08.2016 № 657/20 в качестве технических нормативных правовых актов на территории Беларуси введены: 42 международных стандартов финансовой отчетности и 26 Разъяснений (интерпретаций), а с принятием указанными органами постановления от 30.12.2016 № 119/35 было введено еще два стандарта.

В практике хозяйственной деятельности встречаются операции, по которым нет специальных стандартов. Поэтому возникла необходимость интерпретации (разъяснений), которые обеспечивают применение существующих стандартов и имеют практическую значимость.

Учитывая, что введение новых, а также усовершенствование действующих международных стандартов происходит на постоянной основе, ожидается, что подобные постановления станут нормой для Республики Беларусь.

В Республике Беларусь осуществляется постоянная работа по сближению норм национального законодательства с международными стандартами.

Для внедрения МСФО в практику других общественно значимых организаций Министерством финансов разрабатываются Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), требования которых максимально приближены к МСФО.

Так, НСБУ № 80 «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» разработан на основе МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках, ошибки», НСБУ № 69 «Влияние изменений валютных курсов» — на основе МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов», НСБУ № 46 «Консолидированная бухгалтерская отчетность» — на основе МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная бухгалтерская отчетность», НСБУ № 104 «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» — на основе МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [2].

По нашему мнению, для развития отечественной методологии бухгалтерского учета на качественно новом уровне, где процесс ведения бухгалтерского учета перестанет заслонять результат — получение достоверной финансовой отчетности, понятной инвесторам, менеджерам и используемой для принятия управленческих решений, в Республике Беларусь необходимо и в дальнейшем проводить целенаправленную работу по гармонизации национальных стандартов ведения бухгалтерского учета и сопоставимости финансовой отчетности согласно концепции МСФО.

Список использованных источников: 1. *О бухгалтерском учете и отчетности* [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь: от 12 июня 2013 г. №57-3 с изм. и доп. от 04.06.2015 №268-3 // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2017. 2. *Рубаник А.* МСФО: обязанность организаций или возможность общаться с инвесторами на одном языке / А. Рубаник, А. Сидоренкова // *Моя бухгалтерия. Сельское хозяйство.* — 2017. — № 3 (123). — С. 19–24.

УДК 657

Н. Я. Стефанович, старший викладач кафедри обліку, аудиту і оподаткування

Я. В. Янкович, магістр

Херсонський національний технічний університет, м. Херсон, Україна

ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Ключові слова: фінансова звітність, якісні характеристики, концептуальна основа.

Фінансова звітність повинна правдиво відображати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства. Якісні характеристики фінансової звітності визначають ступінь її корисності, що проявляється під час формування та використання звітної інформації.

Метою дослідження є систематизація якісних характеристик фінансової звітності.

В Україні склад і зміст якісних характеристик фінансової звітності затверджені законодавчо – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1].

Дохідливість – це якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення. Однак з цього не випливає, що користувачі зможуть правильно зрозуміти зміст фінансових звітів без необхідних базових знань у галузі бізнесу, економіки та бухгалтерського обліку.

Доречність характеризує здатність інформації впливати на рішення, що приймаються зовнішніми і внутрішніми користувачами на її основі. Доречність інформації визначається її суттєвістю, своєчасністю та можливістю використання для прогнозування.

Достовірність інформації означає, що вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Зіставність інформації характеризує можливість користувачів порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств. Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Концептуальна основа фінансової звітності [2] якісні характеристики фінансової звітності поділяє на основоположні – доречність, суттєвість і правдиве подання інформації, та посилювальні, які збільшують корисність інформації, яка є доречною та правдивою. Посилювальними якісними характеристиками є зіставність, можливість перевірки, вчасність та зрозумілість.

Не прописаними в національному законодавстві якісними характеристиками є можливість перевірки та зрозумілість. Можливість перевірки означає, що різні проінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди, щодо того, що конкретний опис є правдивим поданням. Кількісно визначена інформація – не єдина оцінка, яка може бути перевірена. Багато можливих величин та відповідні ймовірності також можна перевірити.[2]

Зрозумілість досягається класифікацією, охарактеризуванням та поданням інформації ясно і стисло.

Цінним для розуміння якісних характеристик є описаний в Концептуальній основі процес їх застосування:

- 1) ідентифікувати економічне явище, яке потенційно може бути корисним для користувачів фінансової інформації;
- 2) ідентифікувати тип інформації про це явище, яка була б найдоречнішою, якщо вона доступна і якщо її можна правдиво подати;
- 3) визначити, чи доступна така інформація та чи можна її правдиво подати.

Враховуючи широке коло якісних характеристик фінансової звітності, в Концептуальній основі визначені вартісні обмеження щодо їх досягнення. Сутність вартісного обмеження полягає у досягненні необхідного співвідношення між вигодами від отриманої інформації та понесеними на її отримання витратами. Це не означає, що оцінки витрат та вигід завжди виправдовують однакові вимоги до звітності для всіх суб'єктів господарювання. Відмінності можуть бути доречними через різні розміри суб'єктів господарювання, різні способи мобілізації капіталу (публічний чи приватний), різні потреби користувачів або інші чинники.

В. А. Кулик [3] до якісних характеристик фінансової звітності відносить адресність та публічність. Складання фінансової звітності за регламентованими формами та можливість деталізації її інформації за вимогами конкретних груп користувачів зумовлює адресність фінансової звітності.

Л. В. Шкуліпа [4] для розширення соціальної змістовності в національних стандартах бухгалтерського обліку до існуючих якісних характеристик фінансової звітності пропонує додати соціальність, що гарантує правдивість, нейтральність та повноту відображення всіх показників, які стосуються виключно економічного захисту соціальної складової суб'єкта господарювання. Запропонована якісна характеристика фінансової звітності, на думку автора, спрямована на покращання змісту фінансової звітності, а не процедури подання, допомо-

же поєднати ті якісні характеристики, що за рекомендацією міжнародних стандартів не внесені до національних, та розширити соціальний зміст інформації у фінансовій звітності.

Вважаємо, що наведена автором пропозиція є апіорним твердженням, оскільки бухгалтерський облік і фінансова звітність явища соціальні.

Склад і зміст затверджених в Україні якісних характеристик фінансової звітності не повною мірою узгоджуються із зазначеними в Концептуальній основі фінансової звітності (2010) та залишаються предметом дискусій науковців.

Список використаних джерел: 1. *НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»*; затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 2. *Концептуальна основа фінансової звітності* від 01.09.2010. 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page. 3. *Кулик В. А.* Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2010. – 186 с. 4. *Шкуліпа Л. В.* Соціальність – необхідна якісна характеристика фінансової звітності / Л. В. Шкуліпа // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 4 (74). – С. 88–94.

УДК 657.372

С. Г. Мощенський, аспірант кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

Науковий керівник: **О. Е. Кузьмінська**, канд. екон. наук, доцент, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

КОЕФІЦІЄНТНИЙ АНАЛІЗ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ключові слова: коефіцієнти ліквідності, коефіцієнти фінансової стійкості, коефіцієнти ділової активності, коефіцієнти рентабельності, коефіцієнти грошового покриття нарахованих доходів та витрат.

Фінансові коефіцієнти відіграють значну роль у прогнозуванні масштабів діяльності та уможливають припущення щодо безперервності діяльності суб'єктів господарювання. Коефіцієнт показує математичне співвідношення між двома величинами. Хоча обчислення коефіцієнта є простою арифметичною операцією, його інтерпретація є більш складною. Для того щоб бути значущим, співвідношення повинно мати економічно суттєвий зв'язок. Наприклад, існує прямий та значний взаємозв'язок між первісною вартістю основних засобів та їх зносом. Відповідно, показник співвідношення зносу до первісної вартості основних засобів також має важливе значення та показує відносний рівень технічного стану основних виробничих засобів. На відміну від цього, не існує очевидного зв'язку між зносом основних засобів і балансовою вартістю поточних фінансових інвестицій.

Коефіцієнти слід інтерпретувати з обережністю, оскільки фактори, що впливають на чисельник, можна також співвіднести з тими, що впливають на знаменник. Немає необхідності обчислювати всі можливі коефіцієнти для аналізу ситуації. Коефіцієнти, як і більшість способів фінансового аналізу, не мають важливого значення відокремлено один від одного. Запровадження фінансових коефіцієнтів як бази обґрунтування формалізованої системи показників для аналізу бухгалтерського балансу зумовлена тим, що інформація про суб'єкт господарювання, що звітує, буде кориснішою, якщо її можна порівняти з подібною інформацією інших суб'єктів господарювання, а також з подібною інформацією про той самий суб'єкт господарювання за інший період або іншу дату. Отже, їх корисно інтерпретувати в порівнянні з (1) коефіцієнтами попередніх періодів, (2) попередньо визначеними середньогалузевими нормативними значеннями коефіцієнтів, а також (3) з коефіцієнтами конкурентів. Мінливість коефіцієнтів протягом часу є настільки ж важливою, як і їх тенденція. Порівнюючи фінансові коефіцієнти, можна отримати досить значний аналітичний матеріал, корисний для оптимізації рішень фінансового характеру щодо конкретного суб'єкта господарювання.

Аналіз коефіцієнтів є одним з найбільш популярних і широко використовуваних інструментів аналізу бухгалтерського балансу. Коефіцієнтний аналіз бухгалтерського балансу ґрунтується на розрахунку рівнів та динаміки відносних показників взаємозв'язків статей ак-

тиву і статей пасиву балансу як між собою, так і з іншими показниками фінансової звітності. Загалом балансові коефіцієнти характеризують рівень забезпеченості суб'єкта господарювання ресурсами (як активами, так і капіталом) та визначають взаємозв'язок між різними аспектами фінансового стану суб'єкта господарювання, пов'язаними з ліквідністю та фінансовою стійкістю. Вони включають у розрахунок лише балансові статті, тобто компоненти активів, зобов'язань та власного капіталу у різних співвідношеннях: одного класу активів до іншого, активів та зобов'язань, активів та власного капіталу, зобов'язань та власного капіталу. Також статті бухгалтерського балансу можуть співвідноситись зі статтями звіту про фінансові результати та звіту про рух грошових коштів.

Серед зарубіжних та вітчизняних науковців та практиків у сфері аналізу бухгалтерського балансу вибір оптимальної сукупності фінансових коефіцієнтів, що найповніше розкривають інформацію про перспективи розвитку економічного потенціалу суб'єкта господарювання як для інвесторів та кредиторів, так і для управлінського персоналу, є центральним питанням [1, с. 33-39; 2, с. 263-329]. Огляд фахової літератури уможливив розбудову класифікації балансових коефіцієнтів за трьома групами, в основу якої покладено ознаку кількості інформаційних джерел фінансової звітності, використаних для коефіцієнтного аналізу бухгалтерського балансу:

1) коефіцієнти, розраховані тільки за інформацією бухгалтерського балансу: а) коефіцієнти ліквідності (Liquidity Ratios) (поточної ліквідності (Current Ratio), швидкої ліквідності (Quick Ratio або Acid Test), абсолютної ліквідності (Cash Ratio), абсолютний показник чистих оборотних активів (Net Working Capital), частка чистих оборотних активів у загальних активах (Net Working Capital Ratio); б) коефіцієнти фінансової стійкості (Capital Structure Ratios) (коефіцієнт автономії (Equity Ratio), коефіцієнт заборгованості (Debt Ratio), коефіцієнт справедливості (Equity Multiplier), фінансового левериджу (Debt to Equity Ratio, Leverage Ratio)); в) коефіцієнт стійкості економічного зростання (A Model of Optimal Growth Strategy);

2) коефіцієнти, розраховані за інформацією бухгалтерського балансу та звіту про фінансові результати: а) коефіцієнти ділової активності (Activity Ratios) (оборотності запасів (Inventory turnover), оборотності дебіторської заборгованості (Receivables turnover), оборотності кредиторської заборгованості (Payables turnover), ресурсовіддачі (Asset turnover); б) коефіцієнти рентабельності (Profitability Ratios) (коефіцієнт рентабельності власного капіталу (Return On Equity, ROE), коефіцієнт рентабельності інвестованого капіталу (Return On Investment, ROI), коефіцієнт чистої рентабельності активів (Return On Assets, ROA), коефіцієнт економічної рентабельності активів (Basic Earning Power, BEP);

3) коефіцієнти, розраховані за інформацією бухгалтерського балансу та звіту про рух грошових коштів: коефіцієнти грошового покриття нарахованих доходів та витрат (коефіцієнт грошової ефективності активів (Asset Efficiency Ratio), коефіцієнт грошового покриття поточних зобов'язань (Current Liability Coverage Ratio), коефіцієнт грошової спроможності покриття зобов'язань (Operating Cash-flow-to-debt ratio)).

До особливостей проведення коефіцієнтного аналізу бухгалтерського балансу суб'єктів господарювання слід віднести: 1) в основі складання бухгалтерського балансу зазвичай лежить принцип історичної собівартості визнання активів та зобов'язань; 2) всі традиційні коефіцієнти аналізу бухгалтерського балансу не розкривають інформацію про реальні грошові потоки суб'єкта господарювання, тому що в основу їх розрахунку покладена інформація, розкрита відповідно до принципу нарахування; 3) основним призначенням аналітичних коефіцієнтів є виявлення тенденцій у середньому; 4) професійне судження про майновий та фінансовий стан суб'єкта господарювання формується не за одним коефіцієнтом, а за їх сукупністю.

Необхідно пам'ятати, що коефіцієнти – це інструменти, які забезпечують розуміння основних, базових умов. Вони є однією з відправних точок аналізу, а не його кінцевою точкою. Коефіцієнти, які правильно інтерпретовані, виявляють зміни, що потребують подальшого вивчення. Аналіз коефіцієнтів дозволяє виявити важливі зв'язки і бази порівняння у розкритті умов та тенденцій, які важко виявити шляхом перевірки окремих компонентів, що складають коефіцієнт. Проте, як і інші інструменти аналізу, коефіцієнти часто є найбільш корисними, коли вони орієнтовані на майбутнє.

Список використаних джерел: 1. *Subramanyam, K. R.* Financial statement analysis / K. R. Subramanyam, John J. Wild. – 10th ed. – New York : McGraw-Hill/Irwin, 2009. – 685 p.
2. *Ковалев В. В.* Анализ баланса, или как понимать баланс: учеб.-практ. пособие / В. В.Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М. : Проспект, 2009. – 448 с.

UDC 657.22

Khalleefah Ahmed Mohammed, PhD student

Scientific supervisor: **Pylypenko A.A.**, Doctor of Economics, Professor, Head of Accounting Department

Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics, Kharkiv, Ukraine

PECULIARITIES OF ACCOUNTING INFORMATION USE IN ENTERPRISE STRATEGIC MANAGEMENT

Key words: *accounting information, strategic management, strategic accounting.*

Strategic decisions taken by managers depend on information about enterprise activity and its outcomes, which is accessible for managers. Accounting information usually doesn't correspond to the needs of strategic management, as it just shows the outcomes and doesn't link with strategic perspectives of enterprise development. Thus, the peculiarities and the issues of accounting information use in strategic management process need to be discovered.

Company accounting system is one of the managerial tools to achieve required outputs and goals (A. Latekova, Z. Bigasova, L. Stabingis, 2012).

Strategic management is considered to be not only the way of managing business for gaining benefits in future, but also as a competitive advantage for the firm (Pankaj Ghemawat, 2002).

To make an analysis managers need information, that is of crucial importance for taking economic decisions (Okoli Margaret Nnenna, 2012). Moreover, access to reliable information is considered to be the main condition for successful business and growth of competitiveness of the company on the market (A. Latekova, Z. Bigasova, L. Stabingis, 2012).

To understand the role of accounting information in strategic management system it's necessary to analyze the strategic management process. Process of strategic management can be generally divided into three stages:

- 1) strategic planning;
- 2) implementing a strategy; and
- 3) strategic control or strategic monitoring.

Accounting information conduct each stage of strategic management process being an input for making strategic plan, becoming the main characteristic of strategy implementation in form of operating outcomes reflection and resulting in becoming the main performance indicator of strategy effectiveness.

The contribution of accounting to strategic management process can be defined as providing information for supporting decision making process at each stage of strategic management. Accounting information needed for taking decisions in process of strategic management can be classified according to the types of accounting (Figure).

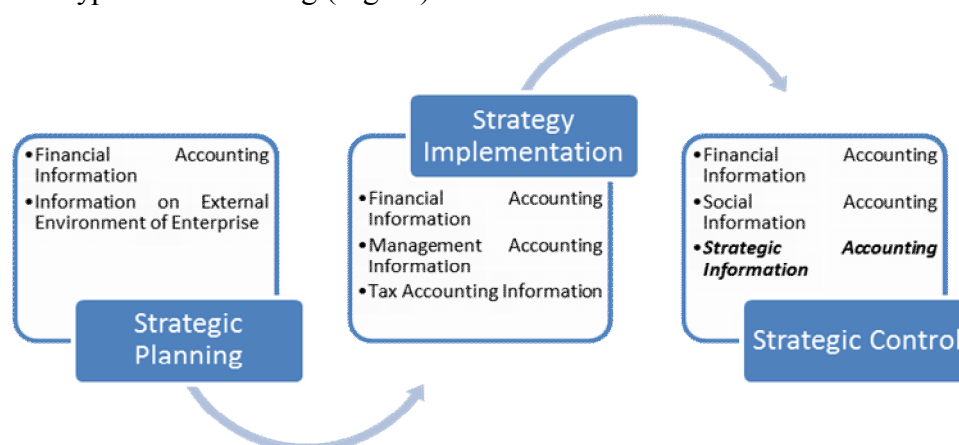


Fig. Representation of accounting contribution to strategic management process

Specific of strategic management which consist in its orientation for enterprise development in strategic (future) perspective, its necessity to meet requirements of enterprise stakeholders and the need for assessing achievement of planned strategic parameters show the necessity of strategic accounting information forming which can be proposed to be done by strategic accounting.

Strategic accounting is proposed to be defined as the process of gathering internal and external information necessary for enterprise strategic management parameters assessment.

The purpose of this type of accounting is providing information necessary for calculating and assessing strategic parameters determined in enterprise strategic plan.

Vitality of accounting information role in strategic management system shows the necessity of accounting system transformation according to strategically-oriented principles, which is the basis for further researches, and should be mainly concentrated on developing the strategic parameters of enterprise activity, that are necessary to be reflected in accounting reports to satisfy the needs of all stakeholders.

References: 1. A. Latekova, Z. Bigasova, L. Stabingis (2012). *Accounting information systems in business management*. Available at: http://spu.fem.uniag.sk/mvd2016/proceedings/en/articles/s6/lateckova_bigasova_stabingis.pdf. 2. Pankaj Ghemawat (2002). *Competition and Business Strategy in Historical Perspective*. Business History Review; 76, 1; ABI/INFORM Global. p. 37. 3. Okoli Margaret Nnenna (2012). *The Use Accounting Information as an Aid to Management in Decision Making*. British Journal of Science. Vol. 5 (1), pp. 52-62.

УДК 657

І. С. Бабко, студентка

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

УЦІНКА ТА ДООЦІНКА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Ключові слова: необоротні активи, переоцінка, дооцінка, уцінка, залишкова вартість, справедлива вартість, поріг суттєвості, знос, облік.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату Балансу.

При цьому поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів визначається керівництвом підприємства. Таким порогом може бути, наприклад, величина, що дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Проте не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується та решти 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вибуття (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості [1].

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Наприклад, п.п. 2.20.1 Методрекомендацій № 635 та п. 34 Методрекомендацій № 561 як кількісний критерій суттєвості для цілей переоцінки пропонують прийняти величину, що становить **10 % справедливої вартості** активу. Можна зауважити: критерій суттєвості може бути встановлено як окремо для кожної групи ОЗ, так і один для всіх ОЗ, що обліковуються на підприємстві.

Залежно від того, в який бік величина залишкової вартості об'єкта ОЗ відрізняється від його справедливої вартості, підприємство здійснює або дооцінку, або уцінку первісної вартості об'єкта ОЗ та суми нарахованого зносу. Так, якщо справедлива вартість збільшується, то проводиться **дооцінка** ОЗ, а якщо зменшується, то **уцінка**. Причому дооцінки та уцінки мо-

жуть чергуватися: один об'єкт може бути спочатку дооцінено, а через деякий час уцінено, і навпаки [2; 3].

Переоцінену первісну вартість та суму зносу ОЗ визначають множенням первісної вартості та зносу об'єкта ОЗ на **індекс переоцінки** (п. 17 П(С)БО 7).

Індекс переоцінки визначають шляхом ділення справедливої вартості об'єкта ОЗ, що переоцінюється, на його залишкову вартість.

Дооцінка необоротних активів, які раніше не уцінювалися, відображається записом:

Дебет відповідного рахунку класу 1 «Необоротні активи» (10, 11, 12, 15)	Сума дооцінки первісної вартості активу
Кредит 41 «Капітал у дооцінках»	Сума дооцінки до справедливої вартості залишкової вартості об'єкта
Кредит 13 «Знос необоротних активів»	Сума дооцінки накопиченого зносу

Уцінка необоротних активів, які раніше не дооцінювалися, відображається записом:

Дебет 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	Сума уцінки залишкової вартості активу
Дебет 13 «Знос необоротних активів»	Сума уцінки накопиченого зносу
Кредит відповідного рахунку класу 1 «Необоротні активи» (10, 11, 12, 15)	Сума уцінки первісної вартості активу

У разі переоцінки ОЗ із нульовою залишковою вартістю, тобто залишкова вартість об'єкта ОЗ дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. Своєю чергою, для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначають ліквідаційну вартість [1].

Чи потрібно відображати результати переоцінки об'єкта ОЗ на рахунках бухгалтерського обліку?

По-перше, результати переоцінки включають до фінансової звітності того періоду, за підсумками якого здійснили переоцінку.

По-друге, бухгалтерські записи залежать від того, із чим підприємство має справу (із дооцінкою чи з уцінкою), а також від того, яким був результат попередніх переоцінок (дооцінка чи уцінка).

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта ОЗ включається до складу капіталу в дооцінках і відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки – до складу витрат [3].

Список використаних джерел: 1. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»* [Електронний ресурс] : затверджено наказами Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. *Методичні рекомендації з облікової політики підприємства* [Електронний ресурс] : затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів* [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів від 30.09.2003 р. № 561. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 4. *Фінансовий облік 2* : навч. посіб. / Н.М. Ткаченко, О. В. Борович, І. Л. Цюцяк, А. Л. Цюцяк ; за заг. ред. Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2014. – 456 с.

С. В. Бондарчук, студент

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЯК ЗАСОБИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: фінансовий результат, прибуток, збиток, доходи, витрати, аналіз фінансових результатів.

У процесі діяльності й розвитку у будь-якого підприємства України виникають проблеми щодо регулювання витрат і доходів, визначення фінансових результатів та відображення їх у обліку. Саме стрімкий розвиток економіки вимагає від управлінського персоналу прийняття оперативних та правильних рішень стосовно питань управління витратами й доходами. Тому для вирішення цього кола питань необхідно створити високоефективну систему обліку та аналізу витрат і доходів, визначення прибутку (збитку), яка буде сприяти надходженню та обробці необхідної інформації для управлінського персоналу, яке, у свою чергу, прагне підвищити ефективність діяльності підприємства.

Початок підприємницької діяльності має на меті одержання позитивного фінансового результату. Він залежить не тільки від правильного вибору виду діяльності, організації виробництва, збуту продукції, а й від організації облікового процесу та обраної облікової політики підприємства [1].

Проблеми обліку фінансових результатів у сучасних умовах розглядаються у працях вітчизняних учених М. Т. Білухи, М. Я. Дем'яненка, П. І. Гайдуцького, П. М. Гарасима, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, Ю. І. Осадчого, В. М. Пархоменка, М. С. Пушкаря, П. Т. Саблука, В. Г. Швеця, О. М. Шпичака та інших. Питання аналізу фінансових результатів досліджували Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. Єфименко, С. Я. Зубілевич, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, В. В. Сопко [1].

Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку фінансових результатів, порядок формування облікової політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існують певні невідповідності в окремих концептуальних підходах щодо їх визнання [2].

На сьогодні залишаються неврегульованими багато питань обліку фінансових результатів. Недостатньо уваги приділено обґрунтуванню методичних принципів, згідно з якими визначаються такі категорії, як прибуток і збиток. Серйозного вдосконалення потребує існуюча класифікація фінансових результатів для забезпечення користувачів оперативною та достовірною інформацією. Уточнення потребує діючий порядок визначення фінансових результатів. Наукової проблеми з визначенням фінансових результатів, на перший погляд, не існує. Всім давно відомо, що метою бізнесу, або ж підприємництва є прибуток (на практиці це може бути й збиток). Однак трактування цих понять як категорій у економічній теорії в законодавчих і нормативних документах (зокрема стандартах бухгалтерського обліку), навчальній та науковій літературі дається різне [1].

Слід наголосити, що фінансові результати посідають центральне місце в системі управління підприємством. Це важлива й водночас дуже складна як економічна, так і обліково-аналітична категорія. Зміст поняття «фінансовий результат» виражається в категоріях «прибуток» і «збиток», які є протилежними за змістом, але порядок їх формування єдиний. Застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат передбачає формування фінансових результатів методом їх порівняння [3].

Дуже важливим є те, що ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від того, наскільки швидко і правильно воно орієнтується у ринкових відносинах. З цього випливає, що аналіз фінансових результатів набуває при цьому особливої важливості і необхідності, адже умовою життєдіяльності підприємства й основою його ефективного розвитку на конкурентному ринку є стабільність. Позитивний результат, а саме прибуток, який є основним власним джерелом формування фінансових ресурсів, забезпечує цю саму стабільність суб'єкта господарювання, його поточну діяльність та подальший розвиток [4].

Під аналізом фінансових результатів діяльності підприємства розуміємо сукупність скоординованих дій щодо вивчення і визначення результатів роботи підприємства за певний період, з метою визначення ступеня ефективності використання всіх ресурсів, виявлення можливих недоліків в управлінні та надання необхідної інформації для управлінського персоналу з метою підвищення ефективності діяльності підприємства.

Першочерговими завданнями аналізу фінансових результатів, завдяки яким досягається його головна мета, є:

- оцінка динаміки абсолютних показників фінансових результатів (прибутку і рентабельності);
- визначення напрямку і розміру впливу окремих факторів на суму прибутку та рівень рентабельності;
- виявлення та оцінка можливих резервів зростання прибутку й рентабельності;
- розробка заходів щодо використання виявлених резервів [5].

Джерелами аналітичної інформації для аналізу фінансових результатів діяльності підприємств є фінансовий план, бізнес-план, дані бухгалтерського обліку за розрахунками результатів діяльності, показники фінансової звітності ф.№1 «Баланс», ф.№2 «Звіт про фінансові результати», ф.№3 «Звіт про рух грошових коштів», ф.№4 «Звіт про власний капітал», ф.№5 «Примітки до річної фінансової звітності», дані статистичної звітності, показники внутрішньої управлінської звітності.

Основними методами аналізу фінансових результатів об'єкта дослідження є:

- горизонтальний аналіз – дослідження змін кожного показника за поточний період, що аналізується;
- вертикальний аналіз показників – дослідження структури відповідних показників і їх змін;
- трендовий аналіз – дослідження в загальному вигляді динаміки зміни показників фінансових результатів діяльності за звітний період [6].

Крім традиційних математично-статистичних методів дослідження фінансових результатів, науковці виокремлюють економічні методи, методи економічної кібернетики й оптимального програмування, методи дослідження операцій і теорії прийняття рішень. Для глибокої оцінки фінансових результатів та точнішого обґрунтування рекомендацій для покращення роботи підприємства також використовують CVP-аналіз і концепцію фінансового важеля [7].

Підводячи підсумки цієї роботи слід наголосити, що при розробці облікової політики підприємства слід враховувати наслідки обрання того чи іншого елемента методу облікової політики для фінансових результатів підприємства, тому що окремі з них дають можливість маніпулювати розміром прибутку, що призводить до недостовірності інформації.

Глибокий, якісний, своєчасний та об'єктивний аналіз фінансових результатів надасть важливу інформацію для управлінського персоналу щодо раціонального й ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, основних фондів, усунення зайвих витрат. А враховуючи нестабільну економічну ситуацію в країні, можна сказати, що проведення якісного й глибокого аналізу фінансових результатів, оцінки їхньої ліквідності, платоспроможності і фінансової стійкості є дуже важливою й невід'ємною складовою підвищення ефективності діяльності підприємств. Саме від такого аналізу фінансових результатів напряму залежить правильність і ефективність управлінських рішень.

Список використаних джерел: 1. Ратушна О. П. Вплив елементів облікової політики на фінансові результати / О. П. Ратушна // 36. наук. праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – Вип. 30. – Ч. 2. – 208. 2. Білецька Н.П. Організація та методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності / Н. П. Білецька, М. М. Боднар // Науковий вісник. – 2008. – № 18.1. – С. 162–169. 3. Грабовецький Б. Є. Фінансовий аналіз та звітність : навч. посіб. / Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц. – Вінниця : ВНТУ, 2011. – 281 с. 4. Череп О. Г. Особливості аналізу фінансового стану підприємств з метою запобігання їх неплатоспроможності / О. Г. Череп, А. І. Падалко // Економічний простір. – 2011. – № 47. – С. 293–299. 5. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2001. – 387 с. 6. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз : підручник / Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 392 с. 7. Яріш П. М. Методи проведення аналізу фінансових результатів діяльності організацій / П. М. Яріш, Ю. В. Касьянова // Управління розвитком. – 2013. – № 4 (144). – С. 159–162.

ЕЛЕКТРОННИЙ ДОКУМЕНТООБІГ: ФУНКЦІЇ ТА ЗАВДАННЯ

Ключові слова: документообіг, етапи документообігу, електронний документообіг, організація документообігу.

Досліджуючи тему документообігу, насамперед слід визначити, що саме являє собою документообіг. Документообіг – це рух документів в організації від моменту створення або від одержання зі сторони до моменту передачі на зберігання до архіву. Сьогодні документообіг має безліч визначень, ототожнень, функцій, завдань, принципів тощо. Спробуємо розібратись в реаліях цього явища.

На сучасному етапі розвитку держави актуальним видається дослідження особливостей становлення інфраструктури вітчизняного документообігу як одного із пріоритетних напрямів розвитку інформатизації суспільства, адже це, беззаперечно, важливий напрямок для становлення державності в цілому.

Документообіг, за твердженням І. Б. Садовської, – це рух документів від моменту їх складання (або одержання від інших підприємств, організацій), опрацювання і використання за призначенням у визначений період часу і до передачі в архів [1].

Обсяг документообігу складається з вхідних, вихідних та внутрішніх документів, які оброблені за один календарний рік.

Завданням документообігу є прискорення руху документів, і чим коротше та швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття тих чи інших рішень.

Документообіг на кожному підприємстві встановлюється головним бухгалтером і є обов'язковим для всіх працівників підприємства.

Треба зазначити, що завданнями документообігу є:

- інтеграція технологій підготовки всіх видів електронних документів в єдиний процес;
- заміна паперового потоку документів переміщенням електронних документів за заданими маршрутами по локальній мережі;
- автоматизація процесу проходження документів як усередині організації, так і за її межами;
- створення порядку проходження документів (розробка, узгодження, затвердження документів) відповідно до чинних нормативів і стандартів організації;
- автоматизація адміністративно-управлінських функцій (формування та надання вказівок, розпоряджень, контроль за їх виконанням);
- організація та контроль роботи персоналу, облік і планування робочого часу;
- забезпечення оперативного обміну по локальній мережі офіційними документами (службовими записками, листами, заявками, нормативними матеріалами тощо) для організації взаємодії персоналу, окремих підрозділів підприємства;
- реалізація розсилки і прийому документів через зовнішні системи (факс, електронна пошта; веб-сайт або портал);
- формування і накопичення бази даних або архівів електронних документів будь-яких типів з можливостями багатокритеріального пошуку як за змістом документів, так і за складними логічними умовами;
- інтеграція та підтримка електронного документообігу з програмами супроводу бізнес-процесів.

Варто зауважити, що порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату (бухгалтерії).

Слід зупинитись на стадіях документообігу, з цього приводу треба відзначити, що стадії документообігу являють собою сукупність певних етапів, серед яких слід вказати такі:

- 1) надходження документів зі сторони та оформлення їх на підприємстві;
- 2) опрацювання і певна обробка первинних документів на підприємстві до надходження їх до бухгалтерії;

3) надходження первинних документів до бухгалтерії;

4) опрацювання документів у бухгалтерії:

- перевірка документів за формою, змістом та арифметична перевірка;
- оцінка у грошовій формі кожної операції, відображеної в документах;
- запис на документах бухгалтерських проведення;
- відображення операцій, наведених у документах, в облікових регістрах;

5) передача документів в архів бухгалтерії і забезпечення поточного зберігання документів;

6) передача документів на зберігання до архіву підприємства, а потім до державного архіву.

Вказані етапи документообігу відображаються у спеціальному документі, який називається план (графік) документообігу.

Дослідивши наукову літературу та провівши аналіз публікацій [1–8] з приводу функцій документообігу, можемо визначити такі функції документообігу:

- підвищення якості підготовки документів;
- посилення виконавської дисципліни;
- прискорення обміну інформацією між організаціями;
- спрощення процедури прийняття рішень;
- скорочення кількості помилок і зловживань при роботі з громадянами й організаціями;
- підвищення авторитету державних інститутів у громадській думці;
- прискорення і спрощення інформаційних процесів;
- підвищення гнучкості й керованості процесів передавання інформації;
- забезпечення прозорості прийняття рішень і необхідного контролю суспільства за діяльністю державних органів;
- забезпечення внутрішньовідомчої взаємодії, а також взаємодії співробітників державних органів різних рівнів.

На сьогодні є актуальним питання поширення систем електронного документообігу, адже час змушує усіх учасників ринкових відносин прискорюватись, а електронний документообіг допомагає в цьому.

Системи електронного документообігу (СЕД) – програмні засоби для створення документів, їх обробки, передачі, зберігання, узгодження та інших операцій, що реалізуються з використанням інформаційно-телекомунікаційних мереж. У СЕД відслідковуються створення і внесення змін у документи, терміни їх виконання, маршрути руху документів, контролюються версії. Охоплюється весь цикл діловодства – від постановки завдання на створення документа до його здавання в архів. Забезпечується класифіковане централізоване зберігання документів, управління потоками їх переміщення, розмежування прав доступу користувачів до документів відповідно до виконуваних функцій у системі. При впровадженні СЕД враховуються організаційно-штатна структура підприємства, а також можливість її масштабування й інтеграції з іншими корпоративними системами [2].

Глобальне застосування технології електронного документообігу, на думку Н. П. Венгерук, яке об'єднує в єдиній мережі органи влади та бізнес середовище країни, вимагає відповідного нормативно-правового забезпечення [3, с. 61].

Недоліки паперового документообігу відзначені у статистичних дослідженнях журналу IBusiness [4, с. 41]: на підготовку типового документа йде близько 25 % робочого часу співробітників; на пошук і очікування надходження документів витрачається в середньому 30 % робочого часу; на погодження та затвердження документів – 20 %; на передачу документів між підрозділами – 10 %; на підготовку стандартних звітів про рух документів – 10 %; безповоротно втрачається 6 % документів; кожен внутрішній документ копіюється до 20 разів. Отже, сумарний час, який співробітники фірми витрачають на рутинну обробку документів, у середньому більше 75 %.

Автоматизація документообігу, яка полягає в заміні паперових документів електронними, при створенні єдиної комплексної мережевої системи розробки, узгодження, поширення, пошуку та архівного зберігання інформаційних матеріалів організації може скоротити в 3–5 разів тимчасові витрати. Пошук, передача і копіювання документів прискоряться в 10–20 разів.

Вагомими перевагами СЕД є тимчасове регламентування життєвого циклу документа, автоматичний контроль його руху в організації і за її межами. У СЕД просто вирішується проблема поновлення численних копій застарілого документа – вони одночасно видаляються з документообігу і замінюються новими одразу на всіх робочих місцях співробітників.

Отже, проблеми запровадження в Україні електронного документообігу стають все актуальнішими, адже вони набувають значної політичної та економічної ваги у зв'язку з розширенням використання інформаційно-комунікаційних технологій у суспільних відносинах, розбудовою систем електронних платежів, електронної торгівлі, управління тощо.

Список використаних джерел : 1. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с. 2. Системи електронного документообігу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://stud.com.ua/54470/informatika/sistemi_elektronnogo_dokumentooobigu. 3. Венгерук Н. П. Нормативне забезпечення електронного документообігу / Н. П. Венгерук, В. О. Чубай // Агросвіт. – 2016. – № 23. – С. 61–64. 4. Алексеева Т. Системи електронного документообігу: від усвідомлення потреби до оцінки та імплементації / Т. Алексеева, М. Потапенко // ІТСпец. – 2008. – № 12. – С. 40–44. 5. Ісайкіна О. Д. Особливості правового забезпечення та практичного втілення електронного документообігу в Україні / О. Д. Ісайкіна // Соціум. Документ. Комунікація. – 2016. – Вип. 1. – С. 235–246. 6. Корнійчук К. С. Електронний документообіг в інфраструктурі управління промисловим підприємством / К. С. Корнійчук // Вісник Харківської державної академії культури. Серія: Соціальні комунікації. – 2017. – Вип. 50. – С. 188–197. 7. Наконечна О. А. Автоматизація документообігу як важливий етап моделювання інформаційно-комунікаційних процесів підприємства / О. А. Наконечна, С. В. Петрук // Вісник СУЕІМ. Серія : Економіка і менеджмент. – 2016. – № 2. – С. 29–42. 8. 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» : науковий збірник. – 2014. – № 4 (76). – С. 289–301.

УДК 331.2:657.471.12

О. Г. Ковалевич, магістрант.

В. Г. Васильєва, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування

Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро. Україна

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ З ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЛАТИ ПРАЦІ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Ключові слова: облік, оплата праці, удосконалення, організація обліку, бюджетна установа, розрахунки із заробітної плати.

Питання організації розрахунків з оплати праці є основою соціально-трудових відносин. Теоретичний та практичний аспекти питання розрахунків з оплати праці є актуальними, оскільки заробітна плата – це одна з найскладніших економічних категорій та важливих соціально-економічних явищ. Тому облік праці та заробітної плати є одним із найважливіших у системі обліку в бюджетній установі, який ведеться в обов'язковому порядку. Оплата праці є найвагомішою складовою всіх видатків бюджетних установ, а їх облік є однією з найважливіших ділянок або напрямів облікового процесу.

Дослідженням та розробкою проблеми, пов'язаної з особливостями нарахування заробітної плати працівникам бюджетної сфери, займалися такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Харитонova, Т. В. Піднебесна, Т. М. Єфименко та інші.

Здійснення нарахування та виплати заробітної плати в бюджетних установах регулюється нормативно-правовою базою, а саме : Кодексом законів про працю, Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 року зі змінами і доповненнями, постановами уряду щодо оплати праці, інструкціями, розпорядженнями Кабінету Міністрів України [3].

Метою дослідження є розробка теоретичних та методологічних положень щодо організації розрахунків з оплати праці в бюджетних установах.

У бюджетних установах фінансування витрат на оплату праці працівників здійснюється в межах асигнувань, передбачених кошторисом доходів та витрат на ці цілі. Планування витрат на оплату праці при складанні кошторису здійснюється згідно з вимогами Порядку

№ 228 «Порядок складання, розгляду, затвердження на основні вимоги до виконання кошторису бюджетних установ», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 228.

У бюджетній установі процес праці має певні особливості:

- результатом виконуваної роботи є часто не річ (продукція), а послуги (діяльність);
- праця носить переважно розумовий характер;
- у складі сукупних витрат бюджетних установ на оплату праці припадає 60–85 % усіх витрат;
- у бюджетній сфері досить високий рівень кваліфікації працюючих, а в деяких галузях (освіта, охорона здоров'я, мистецтво) частка спеціалістів вищої кваліфікації сягає близько 50 % загальної чисельності працівників.

Організація обліку за зазначеним напрямом є важливим завданням щодо кожної бюджетної установи й організації. Організація обліку праці та заробітної плати має забезпечити:

- точність, достовірність надходження інформації щодо працівників;
- безперервність інформаційних потоків між структурними підрозділами і бухгалтерією установи щодо праці;
- своєчасність обробки первинних документів з обліку праці і виробітку;
- повноту облікової реєстрації;
- своєчасність нарахувань і виплат заробітної плати.

У сучасних дослідженнях науковці приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Специфіка діяльності бюджетних установ визначає доречність розробки нових методик ведення бухгалтерського обліку на основі врахування облікових та контрольних вимог. Однак на сьогодні найбільш не вирішеними залишаються питання щодо забезпечення дієвої системи оплати праці державних службовців, формування відповідної системи надбавок та доплат, розробки раціонального документообігу, впровадження інформативних рахунків [1].

Таким чином, можна виділити такі напрямки удосконалення організації оплати праці:

1. Для удосконалення організації бухгалтерського обліку заробітної плати важливим є досконалість синтетичного й аналітичного обліку. Синтетичний облік є основою для складання фінансової звітності. Дані аналітичного обліку характеризують розміщення та склад персоналу за місцями його використання, відпрацьований і невідпрацьований час, фонд заробітної плати і його структуру, динаміку заробітної плати за категоріями персоналу, місцями виникнення витрат. Він є основним при визначенні розміру заробітної плати, відрахувань з неї та при віднесенні на рахунки витрат. Тому для бюджетних установ доцільним є до субрахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати» запропонувати уточнений склад аналітичних рахунків четвертого і п'ятого порядків [2].

2. Потребує подальшого удосконалення система нарахування надтарифних елементів заробітної плати працівників бюджетної сфери (надбавок, доплат та премій стимулюючого та компенсуючого характеру) в напрямку розробки прогресивних мотиваційних систем з конкретними і зрозумілими показниками і методикою їх розрахунку та нарахування.

Отже, оплата праці працівників бюджетних установ у сучасній економічній та політичній ситуації України є досить проблемною, оскільки немає чіткої системи оплати праці різних категорій працівників бюджетної сфери, а також спостерігається негативна тенденція у системі надбавок та доплат. Але, незважаючи на це, необхідно вжити всіх необхідних заходів щодо стабілізації даного питання, що стане запорукою ефективного функціонування апарату оплати праці працівників бюджетних установ.

Список використаних джерел: 1. *Про оплату праці* [Електронний ресурс] : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>. 2. *Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2013 р. № 611. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>. 3. *Кодекс законів про працю* [Електронний ресурс] : Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

ОБЛІК ДОПОМОГИ ПО ДОГЛЯДУ ЗА ДИТИНОЮ

Ключові слова: облік, допомога, декретні виплати.

Відповідно до Конституції України [1] сім'я, дитинство, материнство і батьківство охороняються державою. Закон України «Про державну допомогу сім'ям з дітьми» [2] встановлює гарантований державою рівень матеріальної підтримки сімей з дітьми шляхом надання державної грошової допомоги з урахуванням складу сім'ї, її доходів та віку дітей і спрямований на забезпечення пріоритету державної допомоги сім'ям з дітьми у загальній системі соціального захисту населення і передбачає такі види державної допомоги сім'ям з дітьми: 1) допомога у зв'язку з вагітністю та пологами; 2) допомога при народженні дитини; 3) допомога при усиновленні дитини; 4) допомога на дітей, над якими встановлено опіку чи піклування; 5) допомога на дітей одиноким матерям.

Декретні виплати в 2017 році працюючим матерям на весь період відпустки встановлюються відповідно до Закону України [2], зазначеними у статті 8:

- оплачується 70 календарних днів до пологів і 56 днів після (у разі ускладнених пологів або народження двох чи більше дітей – 70 днів після пологів);

- громадянам, які усиновили дітей, держава дає звільнення від роботи з моменту усиновлення в розмірі 56 календарних днів. У разі усиновлення дитини обома батьками, відпустка по догляду може оформити будь-який з них;

- особам, які належать до 1-4 категорії потерпілих у катастрофі на Чорнобильській АЕС, надається відпустка по догляду терміном на 180 днів.

Кошти для декретних виплат по вагітності та пологах нараховуються Фондом соціального страхування, починаючи з першої доби виходу в декретну відпустку, на підставі листка непрацездатності. Призначення декретних виплат у 2017 році в Україні затверджується уповноваженим органом соціального страхування після надання лікарняного листа і оформляється у вигляді спеціального протоколу.

Розмір декретних виплат не повинен бути вище максимальної суми внесення єдиного страхового внеску, але не менше, відповідно до закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 № 1105-XIV[3], суми, встановленої державою, мінімальної заробітної плати.

Допомогу по вагітності та пологах виплачують за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності з першого дня відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами, шляхом перерахування на спец рахунок підприємства належну застрахованій особі суму коштів протягом 10 робочих днів із дня надходження документів [3].

Отримані кошти слід виплатити працівниці в найближчий строк, установлений для виплати зарплати [3, п. 1 ч. 2 ст. 32].

Сума допомоги по вагітності та пологах:

- є базою для нарахування ЄСВ відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 7 та ч. 5 ст. 7 Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010р. № 2464[4];

- не є базою для утримання ПДФО та військового збору відповідно до пп. 165.1.1 розділу IV та п. 1.7 ч. 16¹ підрозділу 10 розділу XX Податкового кодексу України [5].

Підприємство не має права виплачувати допомогу зі своїх коштів, навіть у разі затримки фінансування Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності.

Алгоритм бухгалтерських проведення наведено в таблиці.

Бухгалтерський облік нарахування та виплати суми допомоги по вагітності та пологах

№	Назва господарської операції	Д-т	К-т	Відображення у ф. № 1ДФ
1.	Нараховано допомогу по вагітності та пологах	378	663	Графа 3а «Сума нарахованого доходу» за кодом 128
2.	Нараховано ЄСВ на суму допомоги по вагітності та пологах	949	651	
3.	Отримано суму допомоги по вагітності та пологах на спецрахунок у банку	311	378	
4.	Виплачено суму допомоги по вагітності та пологах із спецрахунку у банку	663	311	Графа 3 «Сума виплаченого доходу» за кодом 128
5.	Сплачено ЄСВ	651	311	

Отже, розмір допомоги по вагітності та пологах розраховується сумарно і надається в повному обсязі незалежно від кількості днів відпустки, фактично використаних до пологів. Це обумовлено тим, що дана допомога надається працівниці як матеріальне забезпечення, яке компенсує втрату доходу (заробітної плати) за період відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами. Сума допомоги підлягає до виплати разом з найближчою заробітною платою і, як правило, підприємства відразу робить це перерахування, згодом отримуючи компенсацію від фонду соціального страхування.

Але слід пам'ятати, що закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 № 1105-XIV встановлює, що ця виплата здійснюється в найближчий термін, встановлений для виплати зарплати, і перерахування отриманої суми допомоги зі спецрахунку на поточний рахунок отримувача без зарахування коштів на спецрахунок, може бути розцінене як нецільове використання коштів.

Список використаних джерел: 1. Конституція України від 28.06.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>. 2. Про державну допомогу сім'ям з дітьми [Електронний ресурс] : Закон України від 21 листопада 1992 року № 2811-XII. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2811-12>. 3. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Закон України від 23.09.1999 № 1105-XIV. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1105-14>. 4. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Електронний ресурс] : Закон України від 08.07.2010р. № 2464. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>. 5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

УДК 657.01

О. О. Ткаченко, студент

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: облік, організація, доходи, витрати, підприємства, покращення.

Як зовнішні, так і внутрішні користувачі, майбутні інвестори цікавляться результатами діяльності підприємства. Кожне підприємство прагне отримати максимальний прибуток при мінімальних витратах та підвищити якість виробленої продукції, обслуговування споживачів. У значенні доходів відзеркалюється результати виробництва, надання послуг, особливої діяльності, якості роботи та інше. Саме тому кожне підприємство прагне вдосконалити механізм обліку, усунути недоліки, мінімізувати витрати та максимізувати доходи. Отже, ця тема залишається актуальною і до сьогодні.

Метою дослідження є вивчення та обґрунтування таких понять як «дохід» та «витрати», дослідити проблеми організації обліку та вивчити сучасні підходи для вдосконалення системи обліку доходів і витрат.

Аспекти організації обліку досліджувало безліч як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Серед них Ф. Ф. Бутинець, В. М. Костюченко, Я. В. Соколов, В.С. Лень, В. В. Сопко, О. О. Терещенко, Н. М. Ткаченко, М. С. Пушкар, Л.К. Сук, Ю. С. Цал-Цалко та інші.

Наведемо погляди науковців на поняття доходів та витрат у таблиці 1 та 2.

Таблиця 1

Сутність значення «дохід» з погляду науковців

Автор	Визначення
Бутинець Ф. Ф.	Як економічна категорія, дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт, послуг [1]
Войнаренко М. П., Пономарьова Н.А., Замазій О. В.	Доходом є збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників капіталу [2]
Кужельний М. В., Левицька С. О.	Доходи від операційної діяльності включають: – доходи від реалізації продукції, товарів, послуг, передбачених статутними документами як основний вид діяльності; – інші операційні доходи (від реалізації іноземної валюти, реалізації інших оборотних активів, списання кредиторської заборгованості, відшкодування раніше списаних активів тощо). Підприємства мають можливість створювати філії та інші підприємства для отримання додаткових джерел фінансування своєї статутної діяльності. Крім того, вони можуть розміщувати тимчасово вільні кошти на депозитних рахунках, отримуючи пасивні доходи, а також отримувати від обслуговуючого банку відсотки за користування тимчасово вільними коштами на поточному рахунку. Такі доходи є фінансовими доходами . Підприємство проводить операції з необоротними активами: уцінку необоротних активів, реалізацію зайвих та списання непридатних необоротних активів, операції реалізації фінансових інвестицій, списання позитивної неопераційної курсової різниці, дохід від безоплатно одержаних необоротних активів формують інші доходи [3].
Федосов В. М.	Валовий дохід як загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами [6]
Огійчук М. Ф.	В господарстві дохід може формуватися не тільки від операційної діяльності, а й від інвестиційної і фінансової діяльності господарства, а також від надзвичайних подій [7]

Таблиця 2

Сутність значення «витрати» з погляду науковців

Автор	Визначення
Бутинець Ф. Ф.	Під економічними витратами розуміють "затрати втрачених можливостей", тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. З бухгалтерського погляду, витрати - це тільки конкретні витрати ресурсів [1]
Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В.	Будь які очікувані збитки за контрактами визнавати витратами . Витрати на позики – це витрати на сплату відсотків або інші витрати пов'язані із запозиченням коштів [2]
Кужельний М. В., Левицька С. О.	Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. <i>Витрати визнаються в періоді їх здійснення (нарахування), незалежно від дати оплати</i> [3]
Лень В.С.	Витрати виробництва в загальному плані являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів та предметів праці) на виробництво продукції. [4]
Сук Л. К., Сук П. Л.	Витрати звітного періоду визнають або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно визначені [5]
Федосов В. М.	Витрати підприємства – фінансова категорія, що характеризує в грошовій та матеріальній формах оцінку господарської діяльності (підготовка, організація й здійснення процесів виробництва та реалізації продукції, товарів), фінансової й соціальної діяльності [6]

Сутність доходів і витрат висвітлене в:

- П(С)БО 15 «Дохід» – Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [8];

- П(С)БО 16 «Витрати» – Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [9].

Аналізуючи дослідження науковців, можемо побачити, що кожне поняття має спільну суть: доходом вважається отримані економічні вигоди в результаті діяльності підприємства; витратами вважається збільшення зобов'язань підприємства або зменшення активів підприємства.

Доходи, як і витрати, можемо класифікувати в залежності від діяльності підприємства. Така класифікація наведена МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів». У МСБО 7 зазначається: «Звіт про рух грошових коштів повинен відображати грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову» [10].

На основі визначень наведених в МСБО 7 можна навести приклади доходів і витрат, шляхом включення до тієї чи іншої діяльності підприємства (рис. 1, 2).

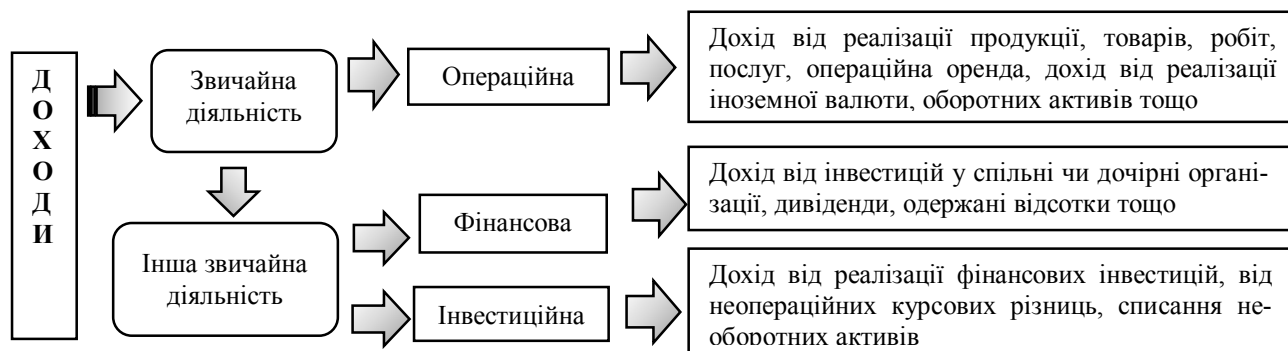


Рис. 1. Класифікація доходів залежно від видів діяльності

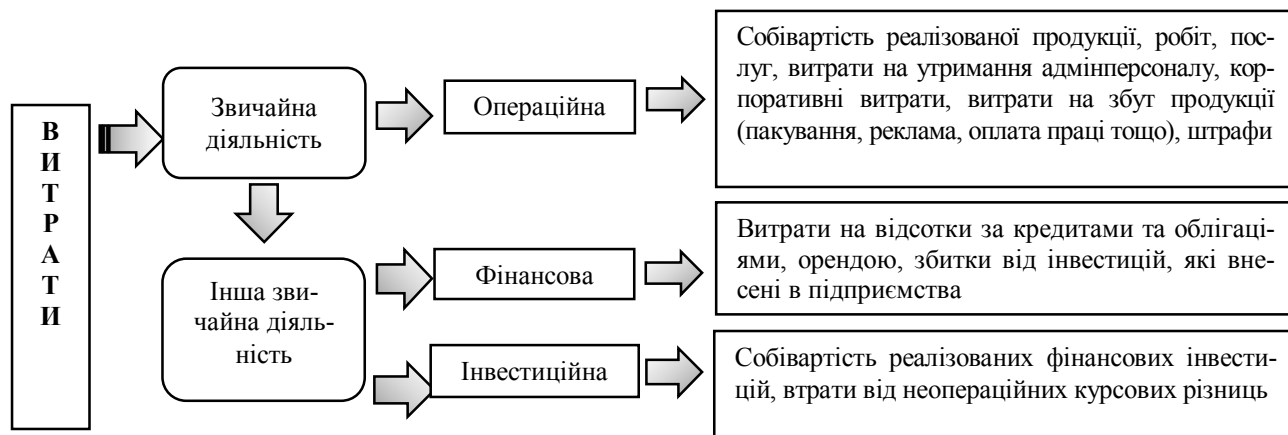


Рис. 2. Класифікація витрат залежно від видів діяльності

Для більш детальної інформації щодо прибутку кожне підприємство може більш розгорнуто вести облік доходів і витрат шляхом розширення звичайних субрахунків в залежності від специфіки діяльності, особистих потреб та контролю. Ця ознака не лише полегшить ведення обліку, але й буде корисною для використання в зовнішньому та внутрішньому середовищі.

Аналізувати ефективність діяльності кожного підприємства можна на основі фінансових результатів підприємства. Фінансовий результат прямо залежить від отриманих доходів та понесених витрат. Проблеми з організацією обліку доходів і витрат підприємств та контроль за ними є досить розповсюдженими. На теперішній час підприємства автоматизували облік, тому для покращення організації обліку доходів і витрат слід вдосконалити та деталізувати рахунки з відображенням інформації щодо отриманих доходів та понесених витрат. Доцільним є підвищення відповідальності працівників адміністративно-управлінського персоналу та вдосконалення процесу зберігання документації.

Список використаних джерел: 1. *Бухгалтерський фінансовий облік* [Електронний ресурс] / під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 912 с. – Режим доступу : <http://dt-kt.net/books/book-13>. 2. *Войнаренко М. П.* Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с. 3. *Кужельний М. В.* Організація обліку : підручник / Кужельний М. В., Левицька С. О. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с. 4. *Лень В. С.* Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. / Лень В. С., Гливенко В. В. – 3-тє видання. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 608 с. 5. *Сук Л. К.* Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с. 6. *Теорія фінансів* : підручник / П. І. Юхименко, В. М. Федосов, Л. Л. Лазебник та ін. ; за заг. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 576 с. 7. *Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах* : підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін. ; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Вища освіта, 2003. – 800 с. 8. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. 9. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 10. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_019.

СЕКЦІЯ 3

Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку

УДК 657.05:005.53

С. В. Калабухова, канд. екон. наук, професор, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

АНАЛІЗ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЗА РЕСУРСНИМ ПІДХОДОМ

Ключові слова: коефіцієнт економічної рентабельності активів, коефіцієнт рентабельності інвестованого капіталу, коефіцієнт рентабельності власного капіталу, коефіцієнт чистої рентабельності активів.

На масштаби діяльності підприємства впливають постачальники фінансових ресурсів, управлінський персонал і держава. Держава створює рівні умови для функціонування бізнесу, а також забезпечує накопичення фондів для використання їх у загальнодержавних та соціальних цілях. Інвестори і кредитори на довгостроковій основі надають грошовий капітал, на який управлінським персоналом придбаються активи підприємства. Ці активи генерують надходження доходів, які після вирахування операційних витрат трансформуються в операційний прибуток, що підлягає розподілу між основними трьома учасниками бізнесу: акціонерами, кредиторами і державою. Держава отримує свій дохід у вигляді податків, кредитори – у вигляді відсотків, акціонери – у вигляді дивідендів та реінвестованого прибутку, при цьому управлінський персонал у межах реінвестованого прибутку отримує додатковий дохід у вигляді матеріального заохочення за результати роботи.

Отже, прибуток для аналізу може бути визначений по-різному й адресований різним користувачам. Загалом у визначенні прибутку для аналізу необхідно дотримуватися двох економічних концепцій: 1) прибуток як зміна добробуту власників (зв'язок з фінансовою концепцією капіталу) і 2) прибуток як ефективність роботи економічної одиниці (зв'язок з фізичною концепцією капіталу). Таким чином, інформація про прибуток у бухгалтерському аналізі може бути використана як для прийняття рішень постачальниками фінансових ресурсів у частині збереження капіталу, так і для прийняття рішень управлінським персоналом у частині максимізації прибутку економічної одиниці. Узагальнюючим показником фінансового результату діяльності підприємства, корисним для всіх груп зацікавлених сторін бізнесу, виступає показник операційного прибутку (збитку), оскільки саме з цього джерела отримують свою частку основні учасники бізнесу. В українській практиці цей показник має назву «фінансовий результат від операційної діяльності» та наводиться у ф.2 фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» у рядку 2190 (2195). У зарубіжній практиці цей показник має назву *EBIT (Earnings Before Interest & Tax)* та також наводиться у звітах про прибутки та збитки.

Відносними показниками фінансового результату (прибутку) підприємницької діяльності є показники рентабельності, які можуть бути розглянуті з позиції витратного, ресурсного або дохідного підходів. Показники рентабельності з позиції витратного підходу у знаменнику формул мають показники *витрат* діяльності та характеризують продуктивність факторів виробництва підприємства через вартість відтворення або заміщення. Показники рентабельності з позиції ресурсного підходу у знаменнику формул мають показники *активів, капіталу та зобов'язань* і характеризують ефективність використання ресурсів підприємством. Показники рентабельності з позиції дохідного підходу у знаменнику формул мають показники *доходів* діяльності та характеризують рівень створення доданої вартості підприємством.

Основні показники рентабельності з позиції ресурсного підходу, що характеризують ефективність використання ресурсів підприємством, узагальнено у таблиці. Для узагальнення показників рентабельності з позиції ресурсного підходу були використані напрацювання дослідників, розкриті у праці [1, с. 320–323].

*Основні показники рентабельності, що характеризують
ефективність використання ресурсів підприємством, та їх доречність
для різних груп користувачів інформації*

Назва коефіцієнта	Формула розрахунку	Група користувачів
BEP (Basic Earning Power) – коефіцієнт економічної рентабельності активів	$BEP = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Сер.активи}}$	Всі групи зацікавлених сторін
	$BEP = \frac{\phi.2 \text{ p.2190}}{\phi.1 \text{ p.1300}}$	
ROI (Return On Investment) – коефіцієнт рентабельності інвестованого капіталу	$ROI = \frac{\text{"Чистий" операційний прибуток}}{\text{Сер.перманентний капітал}}$	Всі групи інвесторів та кредиторів, що надали ресурси на довгостроковій основі
	$ROI = \frac{\phi.2 \text{ p.2190} - \phi.2 \text{ p.2300}}{\phi.1 \text{ p.1495} + \phi.1 \text{ p.1595}}$	
ROE (Return On Equity) – коефіцієнт рентабельності власного капіталу	$ROE = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Сер.власний капітал}}$	Власники (акціонери)
	$ROE = \frac{\phi.2 \text{ p.2350}}{\phi.1 \text{ p.1495}}$	
ROA (Return On Assets) – коефіцієнт чистої рентабельності активів	$ROA = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Сер. активи}}$	Управлінський персонал
	$ROA = \frac{\phi.2 \text{ p.2350}}{\phi.1 \text{ p.1300}}$	

Як видно з таблиці, рентабельність підприємства може бути оцінена з позиції різних користувачів інформації. У таблиці представлено чотири коефіцієнта рентабельності. Це зумовлено тією обставиною, що ресурси, задіяні в генеруванні кінцевого фінансового результату, з позиції різних зацікавлених сторін можна охарактеризувати по-різному. Коефіцієнт *BEP* характеризує можливості генерування прибутку наявною комбінацією активів підприємства та залежить від рівня операційних витрат, тому значення *BEP* конкретного підприємства для прийняття фінансових рішень доречно порівнювати всім групам користувачів із середньогалузевими показниками. При розрахунку коефіцієнта *ROI* доречною для прийняття рішень є інформація про сукупний фінансовий результат інвесторів та кредиторів, що визначається як «чистий» операційний прибуток, який залишається після задоволення обов'язкових інтересів держави у вигляді податку на прибуток. При розрахунку коефіцієнтів *ROE* та *ROA* доречною для прийняття рішень є інформація про фінансовий результат у формі чистого прибутку, що залишається власникам та управлінському персоналу після задоволення інтересів і держави, і кредиторів у вигляді сплати відсотків.

Оскільки юридичні та фізичні особи, що надали свої кошти підприємству, розглядають його як джерело фінансових доходів, які вони бажали б отримувати на регулярній основі, цілком логічно при розрахунку коефіцієнтів ефективності використання ресурсів різними групами зацікавлених сторін бізнесу зіставляти ресурси, надані тією чи іншою юридичною або фізичною особою, з належними їй регулярними фінансовими доходами.

Список використаних джерел: 1. Ковалев В. В. Аналіз балансу, или как понимать баланс : [учеб.-практ. пособие] / В. В. Ковалев, В. В. Ковалев. – М. : Проспект, 2009. – 448 с.

РОЗВИТОК МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО АНАЛІЗУ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

***Ключові слова:** аналіз, сталий розвиток, соціально відповідальна діяльність, показники.*

У сучасних умовах стратегія діяльності підприємства, спрямована на сталий розвиток, є моделлю поведінки бізнесу в умовах соціально орієнтованої економіки, в основі якої лежить соціальна відповідальність.

Проблемам обліку та аналізу соціально відповідальної діяльності присвячені праці таких науковців, як Т. В. Давидюк, І. В. Жиглей, О. А. Зоріна, В. С. Карагод, С. Я. Король, Р. О. Костирко, С. М. Петренко, Л. В. Чижевська, К. М. Харитонова.

З метою визначення шляхів реалізації стратегії сталого розвитку актуальними є подальші дослідження методів здійснення аналізу системи оціночних показників соціальної відповідальності підприємств, які б найповніше забезпечували необхідною інформацією всі групи зацікавлених осіб для прийняття відповідних рішень.

Аналіз соціально відповідальної діяльності має здійснюватися на основі методичного підходу, який базується на поєднанні якісних та кількісних показників, що визначаються за допомогою експертного методу. Мета цього аналізу – визначити, чи є підприємство соціально відповідальним, рівень його соціальної відповідальності та заходи, які сприятимуть зростанню його соціальної відповідальності.

Існує значна кількість підходів до оцінки корпоративної соціальної відповідальності, одні з яких базуються на зіставленні отриманих результатів з різними індикаторами, а інші використовують оцінки якісних характеристик, які відображають вплив корпоративної соціальної відповідальності на різні сторони діяльності підприємства, екології і суспільства. Значного поширення набули рейтинги соціальної відповідальності компаній. За даними компанії Ernst&Joung, тільки світові фондові ринки у контексті сталого розвитку використовують більш, ніж 100 індикаторів [1].

Науковою спільнотою зроблено спроби оцінити соціальну відповідальність бізнесу з використанням різних підходів. На основі їх систематизації виділено основні такі основні групи: 1) оцінка соціальних інвестицій; 2) аналіз зацікавлених сторін; 3) аналіз ступеня досягнення компанією визначених індикаторів. Порівняння вказаних підходів свідчить про їх обмеженість у досягненні мети аналізу соціально відповідальної діяльності підприємств.

Так, перший підхід хоча і дозволяє досить повно оцінити величину здійснюваних соціальних інвестицій компанії, але не враховує інші аспекти соціальної відповідальності діяльності (наприклад, відносини у сфері довкілля, корпоративну етику, права людини тощо). При акценті на оцінку зацікавлених сторін за основу беруться очікування акціонерів і персоналу. Водночас інтереси інших ключових стейкхолдерів залишаються поза увагою. За цих умов викликають зацікавлення методики, які базуються на підході до оцінки соціальної відповідальності бізнесу через оцінку функціональних підсистем підприємства. Втім, результати такого аналізу в окремих випадках не дозволяють здійснювати порівняння з аналітичними оцінками інших компаній, оскільки кожною компанією обирається власний перелік критеріїв, за якими виокремлюються функціональні підсистеми. З огляду на це важливо визначити перелік критеріїв для різнобічної характеристики ступеня соціальної відповідальності бізнесу обов'язкового для всіх компаній.

Для визначення аспектів аналізу соціально відповідальної діяльності слід використовувати міжнародний стандарт «Керівництво із соціальної відповідальності», відповідно до якого виділено такі напрями оцінки: організаційне управління; права людини; політика щодо персоналу (трудова практика); політика у сфері довкілля; сумлінні ділові практики; відносини зі споживачами; соціальна політика по відношенню до суспільства (участь у житті суспільства) [2]. Для повної оцінки соціально відповідальної діяльності підприємства визначені аспекти слід доповнити ще одним – результативність діяльності. Це обґрунтовується тим, що для до-

сягнення цілей щодо реалізації принципів корпоративної соціальної відповідальності підприємство повинно вести прибуткову діяльність, а тому визначення показників, які характеризують економічну результативність, також дасть можливість визначити, наскільки підприємство є соціально активним.

Зважаючи на це, в процесі аналізу соціально відповідальної діяльності мають оцінюватися як фінансові показники, так і показники нефінансового характеру. При виборі показників для здійснення оцінки соціально відповідальної діяльності необхідно керуватися вимогами: об'єктивності – обрані показники є найбільш інформаційно значущими та не залежать від суб'єктивних суджень; системності – через обрані показники оцінюються соціальна і екологічна сфера діяльності як ієрархічно організована система; комплексності – обрані показники мають охоплювати всі аспекти концепції соціально відповідальності бізнесу; зіставності – показники повинні мати однакову базу розрахунків.

Здійснення аналізу соціально відповідальної діяльності, методика якого базується на поєднанні коефіцієнтного і експертного методів, передбачає:

1) вибір та обґрунтування показників для аналізу соціально відповідальної діяльності на підставі принципів та вимог сталого розвитку;

2) розрахунок значень визначених фінансових показників та оцінка показників нефінансового характеру;

3) експертна оцінка значень показників за допомогою бальної системи (наприклад, за п'ятибальними оцінками з використанням шкали бажаності);

4) визначення загальної суми балів, що характеризує абсолютне значення рівня соціально відповідальної діяльності підприємства;

5) визначення рівня соціально відповідальної діяльності (високий, нормальний, задовільний, прийнятний, низький, критичний) та заходів, які йому відповідають.

Запропонована методика аналізу рівня соціально відповідальної діяльності вирізняється нескладними розрахунками, є гнучкою та універсальною, що забезпечує врахування змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі шляхом доповнення та заміни оціночних показників. Головною проблемою при використанні вказаної методики є вибір фахової експертної групи, кожний член якої є достатньо обізнаним у проблемах підприємства та компетентним у здійснюваних аналітичних процесах.

Ця методика підтверджує той постулат, що базовою ланкою забезпечення сталого розвитку та реалізації його принципів є підприємство, яке дотримується у своїй діяльності принципів соціальної відповідальності бізнесу, зокрема, запроваджує новітні технології, ураховує режими економії всіх видів природних ресурсів та скорочення рівня забруднення, встановлює конструктивний діалог із зацікавленими сторонами.

Отже, аналіз соціально відповідальної діяльності допоможе суб'єктам господарювання здійснити правильну оцінку всіх напрямів корпоративної соціальної відповідальності, а також визначити конкретні заходи щодо покращання своїх позицій в ринковому середовищі, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Фондовые рынки в контексте устойчивого развития* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.ey.hu/Publication/vwLUAssets/Capital-Markets-Sustainability-RU/\\$FILE/Capital-Markets-Sustainability-RU.pdf](http://www.ey.hu/Publication/vwLUAssets/Capital-Markets-Sustainability-RU/$FILE/Capital-Markets-Sustainability-RU.pdf). 2. *Міжнародний стандарт «Керівництво з соціальної відповідальності» ISO 26000* [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : http://www.consumerinfo.org.ua/upload/iblock/940/ISO_CD_26000_Russian_translation.pdf.

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСНОВНІ ЕТАПИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

***Ключові слова:** економічна інформація, організація економічного аналізу, аналітичний звіт, інформаційне забезпечення, технічне забезпечення, план, програма.*

Ключовим інструментом перетворення економічної інформації у придатну для прийняття управлінських рішень є система економічного аналізу. Забезпечення ефективності та дієвості результатів функціонування зазначеної системи базується на правильній організації аналітичної роботи, тобто упорядкуванні та координації діяльності аналітичних служб або окремих посадових осіб. Організація аналітичного процесу на промислових підприємствах має базуватися на сучасних методиках з дотриманням наукових підходів та використанням системи прийомів і способів.

Організацію економічного аналізу не регламентовано системою нормативних актів, на відміну від системи бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим для впорядкування процедури проведення економічного аналізу та координації діяльності аналітиків необхідним є розробка відповідних внутрішніх регламентних документів. З цією метою необхідним є розробка та затвердження Положення про організацію аналітичної роботи на підприємстві, у якому наводиться технологія організації економічного аналізу на підприємстві, зазначається форма організації та тип організаційної структури аналітичного підрозділу підприємства, визначається порядок взаємодії аналітичного підрозділу зі структурними підрозділами підприємства та координація виконання обов'язків аналітиків відповідних департаментів аналізу. Окремим розділом прописується порядок планування аналізу та документального оформлення результатів проведеного аналізу.

Для повноцінної та своєчасної реалізації завдань економічного аналізу витрат на виробництво продукції промислових підприємств необхідними є розробка Плану та Програми аналізу витрат. У плані передбачається мета, обсяг аналізу, виконавці та послідовність, терміни проведення аналітичної роботи.

Як зазначають Г. Мисака та В. Лановенко, «у плані чітко і детально вказуються: мета аналітичної служби, її структурних підрозділів та окремих працівників щодо аналітичного дослідження на плановий період; засоби досягнення мети; методи і строки узгодження засобів і мети; етапи і строки проведення аналітичної роботи; виконавці плану за строками і видами робіт; методи, етапи і засоби контролю виконання плану» [1, с. 123].

Програма аналізу витрат на виробництво продукції є конкретизацією плану та повинна складатися відповідно до поставлених завдань аналізу. Саме в цій програмі необхідно відобразити питання, пов'язані з технологією аналітичного процесу, його організаційним та технічним забезпеченням, а також координацією праці виконавців.

Після складання програми опрацьовується система відповідних показників, методика їх розрахунку, формуються макети аналітичних таблиць і графіків.

Наступним етапом організації економічного аналізу витрат є формування інформаційного та технічного забезпечення.

Інформаційне забезпечення формується на основі аналізу собівартості продукції і витрат на виробництво, а саме: планової собівартості продукції; бюджетів та кошторисів виробничих витрат; нормативів споживання матеріальних і трудових ресурсів; цін на ресурси і продукцію; первинних документів; рахунків бухгалтерського обліку; статистичної звітності. Крім інформації, що аналітики отримують із фінансової звітності, первинних документів та зведених реєстрів обліку витрат на виробництво продукції, обов'язково потрібно також використовувати інформаційну базу про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування підприємства.

Технічне забезпечення організації економічного аналізу витрат на виробництво продукції пов'язане з визначенням номенклатури та кількісного складу технічних засобів, необхідних

для вирішення поставлених аналітичних завдань, а також з визначенням процедур збирання, обробки та передання інформації.

О. Топоркова наголошує, що «... розрахунок потреби технічних засобів здійснюють відповідно до трудомісткості аналітичних розрахунків, витрат машино-годин на кожну операцію за різними алгоритмами, часу інформаційних комунікацій тощо. Визначальними критеріями є якість, комунікативність і економічність технічних засобів» [2].

Оцінка відхилень передбачає встановлення критеріїв, за якими здійснюється порівняння, визначення чинників, що зумовлюють ці відхилення, оцінку структурних зрушень у відхиленнях за видами виробництва продукції. Тому її слід розглядати як інструменти управління витратами на виробництво продукції.

Узагальнення й оформлення результатів аналізу витрат на виробництво продукції є невід'ємною складовою завершального етапу організації економічного аналізу. Оформлення результатів є кінцевим пунктом аналізу і виконується в описовому вигляді: пояснювальної і аналітичної записки чи звіту; довідки; висновків. Отримані у процесі дослідження результати аналізу витрат на виробництво продукції необхідно систематизувати й узагальнити в розрізі інформаційних запитів управлінського персоналу.

У зв'язку з цим необхідно формувати аналітичний звіт за результатами аналізу витрат на виробництво продукції, використання якого сприяє вичерпному та всебічному висвітленню результатів аналізу динаміки, структури та причинно-наслідкових зв'язків між елементами витрат на виробництво продукції та надає інформацію для управління виробничим процесом.

Раціональна організація економічного аналізу витрат на виробництво продукції забезпечує реальність і дієвість економічного аналізу, оскільки зводиться до мінімуму втрата чи викривлення вхідної інформації. Забезпечується вихід аналітичної інформації за ієрархією управління або за різним ступенем досягнення проміжних і кінцевих аналітичних результатів.

Список використаних джерел: 1. Мисака Г. В. Особливості факторного аналізу собівартості продукції / Г. В. Мисака, В. М. Лановенко // Комунальне господарство міст : науково-технічний збірник. – 2013. – № 108. – С. 318–324. 2. Топоркова О. А. Основні аспекти аналізу й оцінки рівня витрат / О. А. Топоркова // Проблеми економіки транспорту : збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. – 2012. – № 3. – С. 91–96.

УДК 334.724.6:658.14

Г.Ю. Аніщенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування
Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна

ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Ключові слова: бюджетна звітність, фінансова звітність, баланс, суб'єкт державного сектору, фінансовий стан, методи аналізу.

Проведення узагальнення та аналіз зазначеної у звітності інформації про результати діяльності чи фінансово-майновий стан конкретного суб'єкта державного сектору є основою для прийняття рішень щодо подальшого управління його діяльністю. Звітність бюджетних установ становить інформаційну основу контролю за їхньою діяльністю, використання ресурсів, визначення напрямів розвитку тощо. Зміст фінансової звітності визначено національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [3]. Методика аналізу фінансової звітності залежить від інформаційних потреб користувачів та завдань, вирішення яких вони передбачають.

Звітність розпорядників та одержувачів коштів різноманітна й багатогранна. Умовно її можна поділити на фінансову звітність та бюджетну звітність, кожна з яких має своє призначення та мету. На основі фінансової звітності бюджетних установ можна оцінити дані про активи, зобов'язання та капітал, а бюджетна звітність інтерпретує рівень виконання функцій, покладених на конкретну бюджетну установу, дотримання вимог щодо цільового призначення коштів, їх раціонального використання та виконання кошторису доходів і витрат та бюджету загалом. Бюджетна звітність є індикатором рівня виконання кошторису (бюджету) у розрізі бюджетної класифікації. Для кожного зазначеного виду аналізу застосовується свій

комплекс оціночних показників. Так, фінансовий аналіз передбачає розрахунок комплексу показників ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості, аналізується дебіторська та кредиторська заборгованість, а також оцінюються результати діяльності суб'єкта господарювання. Економічний аналіз виконання кошторису представлений аналізом динаміки доходів і видатків бюджетних коштів, їх структурних співвідношень, рівня виконання планів асигнувань, надходжень та видатків спеціального фонду, оцінки руху коштів загального та спеціального фонду.

Оцінку фінансового стану суб'єктів державного сектору можна зробити, вивчивши показники на основі бухгалтерського балансу. Доречними стануть такі методи [1]:

1) горизонтальний аналіз – порівняння конкретних статей звітності з попереднім періодом, або станом на таку ж дату попереднього бюджетного року.

2) вертикальний аналіз – визначення структури фінансових показників та встановлення найвагоміших складових балансу.

3) аналіз відносних показників (коефіцієнтний) – розрахунок комплексу коефіцієнтів, які засвідчують співвідношення та взаємозв'язок між окремими позиціями (статтями) звіту чи показниками різних форм звітності.

До основних показників оцінки можна віднести наступні: показники оцінки майнового стану (валюта балансу, коефіцієнт зростання валюти балансу коефіцієнт зносу необоротних активів, коефіцієнти оновлення та вибуття основних засобів, частка нефінансових активів у активах); коефіцієнти ліквідності та платоспроможності: коефіцієнти загальної, поточної та абсолютної ліквідності, коефіцієнт маневреності грошових коштів, частка фінансових активів у активах); показники ділової активності: коефіцієнт трансформації, коефіцієнти оборотів власного капіталу, дебіторської заборгованості, зобов'язань, співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості; показники фінансової стійкості: коефіцієнт фінансової незалежності (автономії), коефіцієнт концентрації залученого капіталу, коефіцієнт співвідношення позикових та власних коштів (коефіцієнти фінансової стабільності та фінансування). Оскільки з 01.01.2017 року форма балансу змінена, то мають змінитись і підходи до оцінки його статей. Зокрема, у структурі активів усе майно згруповано не за економічним змістом, а за фінансовою стійкістю. Тому потрібно розраховувати співвідношення між фінансовими та не фінансовими активами, що покаже частку активів, що перебувають у обороті.

Для аналізу загального виконання кошторису застосовується метод порівняння величин в абсолютному вартісному вимірі, які затверджені планом, із сумами фактично отриманих доходів та понесених видатків. Порівняння варто проводити постатейне (як за джерелами надходжень та групами доходів, так і кодами економічної класифікації видатків). Такий аналіз протягом року є перманентним. За результатами виявлених відхилень важливо провести їх оцінку, з'ясувати причини та можливі наслідки. Горизонтальний аналіз кошторису дасть можливість встановити роль бюджетного фінансування за загальним і спеціальним фондом. Вертикальний аналіз кошторису (структура складових доходів і витрат) за рахунок виявлення питомої частки доходів чи каналів витрачання бюджетних коштів дозволить оцінити вплив різних факторів на фінансовий результат.

Для аналізу співвідношень у динаміці відносно кошторису може застосовуватись параметричний аналіз за комплексом коефіцієнтів [2]: відношення планових і фактичних надходжень у розрізі загального та спеціального фондів; відношення сум асигнувань до власних надходжень; відношення видатків до доходів за джерелами фінансування; відношення доходів спеціального фонду до загальних видатків; відношення касових і фактичних видатків; відношення видатків на одного працюючого.

Необхідність проведення актуарних розрахунків на макrorівні чи побудови фінансових моделей для окремих бюджетних сфер потребує застосування трендового аналізу. Базуючись на даних горизонтального аналізу, він передбачає проведення математичних розрахунків щодо встановлення тенденції динаміки окремих фінансових показників на майбутнє. За допомогою цього аналізу екстраполюються найважливіші фінансові показники на найближчі бюджетні періоди.

Для вищих організацій (суб'єктів управління) при формуванні зведених показників на основі індивідуальної звітності доцільним буде порівняльний аналіз за варіантами: внутрішнього аналізу, якщо порівнюються конкретні показники між підпорядкованими бюджетними установами одного профілю; міжгалузевого аналізу, коли інтегровані показники одного відомства (розпорядника коштів бюджетну) порівнюються із загальними середніми значеннями, або протиставляються до аналогічних показників іншого відомства (розпорядниками коштів бюджетну).

Для прийняття управлінських рішень важливо встановити причинно-наслідкову залежність між результатами функціонування та бюджетними процесами. Для цього застосовують метод факторного аналізу, при допомозі якого встановлюють вплив окремих факторів (чинників) на результативний показник.

Таким чином, оцінка ефективності функціонування суб'єктів державного сектору, їх результативності визначається завдяки якісному аналізу фінансової та бюджетної звітності. Використання зазначених напрямів, методів аналізу дозволить комплексно оцінити фінансово-економічний стан бюджетних установ та виявити найкращі варіанти їх функціонування і розвитку.

Список використаних джерел: 1. Желюк Л. Аналіз організаційно-методичного забезпечення формування звітності бюджетних установ / Л. Желюк // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 2(18). – С. 338–345. 2. Кемарська Л. Г. Особливості аналізу фінансової звітності суб'єктів державного сектору / Л. Г. Кемарська // Економіка і суспільство. – 2017. – № 8. – С. 768–774. 3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 року № 1541. Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.

УДК 657:336.5.02

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

К. Ю. Зубаха, магістр

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

СКЛАДОВІ ЕЛЕМЕНТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ключові слова: організація економічного аналізу, фактори економічного аналізу, організаційна структура, диверсифікація ринків, автоматизація виробничих процесів.

Організація аналітичного процесу на промислових підприємствах має базуватися на сучасних методиках з дотриманням наукових підходів та використанням системи прийомів і способів розрахунків економічних показників.

Погоджуємось з думкою Р. Шурпенкової: «Успішне проведення аналізу значною мірою залежить від його організації, що покликана налагодити, впорядкувати, привести в системну норму інформаційно-методологічне забезпечення. Адже організація економічного аналізу – це система методів і засобів, які забезпечують оптимальне її функціонування та подальший розвиток» [1, с. 38].

Дослідження наукової літератури з питань економічного аналізу свідчить, що серед авторів відсутня єдина позиція щодо підходів до визначення поняття «організація економічного аналізу», а це призводить до різного його тлумачення.

Проаналізувавши основні аспекти змісту поняття «організація економічного аналізу», що виділені різними авторами, звертаємо увагу на те, що спільними ознаками трактування та складовими цього терміна є система заходів з упорядкування та вдосконалення процесу проведення аналізу на підприємстві.

Так, Г. Купалова вважає, що «організація економічного аналізу – це система заходів із забезпечення ефективності, організованості, плановірності, обдуманого упорядкування дослідження об'єкта, а також дотримання внутрішньої дисципліни» [2, с. 101].

Г. Андреева та В. Андреева стверджують, що «під організацією економічного аналізу на підприємстві слід розуміти цілеспрямоване упорядкування й удосконалення методики і техніки аналізу, процесів збору первинної аналітичної інформації, її обробки, узагальнення і отримання відомостей, необхідних для управління підприємством» [3, с. 11].

Ю. Семениченко пропонує під «організацією економічного аналізу розуміти систему засобів, що забезпечують його оптимальну реалізацію: сюди входять організація праці працівників, які створюють аналітичне забезпечення, інформаційне забезпечення, етапи проведення аналізу, автоматизацію аналітичної роботи» [4, с. 168].

Враховуючи вищезазначені підходи, під терміном «організація економічного аналізу» надалі розумітимемо діяльність, що спрямована на впорядкування, координацію та створення чіткої структури здійснення аналітичних процедур на підприємстві, формування правил та норм ефективної їх реалізації.

При визначенні складових елементів організації економічного аналізу витрат на підприємствах кондитерської промисловості слід виокремити галузеві фактори, що впливають на організацію аналізу на цих підприємствах загалом, а саме: зовнішні і внутрішні. Серед зовнішніх факторів науковцями виділено диверсифікацію ринків збуту. Зі зростанням вимог споживачів щодо різноманітності кондитерських виробів та приходом на український ринок міжнародних компаній, як зазначає О. Вітовський, вітчизняні виробники почали розширювати асортимент своєї продукції. Диверсифікація діяльності підприємств кондитерської галузі в сучасних умовах проявляється у диверсифікації продуктового портфеля та диверсифікації ринків збуту [5].

Вітчизняний ринок кондитерських виробів характеризується високим рівнем конкуренції і ступенем насиченості, що пов'язано з наявністю на ринку великих підприємств – виробників кондитерської продукції. У зв'язку з цим організація економічного аналізу на підприємстві повинна забезпечити надання оперативної та релевантної інформації в розрізі диференційованих запитів управлінського персоналу.

Зазначений ринок умовно поділяється на три основні сегменти: борошняні кондитерські вироби (найбільша частина ринку), шоколадні, які містять какао, та цукристі без какао (карамель та ін.). Крім того, на ринку присутні великі та дрібні підприємства – виробники кондитерської промисловості, що також впливає на організаційну структуру системи економічного аналізу.

Внутрішні фактори зумовлюють організацію економічного аналізу безпосередньо на підприємстві з урахуванням особливостей його функціонування. Широка номенклатура кондитерської продукції та диверсифікація продуктового портфеля зумовлюють потребу в налагодженні та чіткій координації дій аналітиків, формування чітких напрямів аналітичного дослідження асортименту та ритмічності виробництва кондитерської продукції.

Вибір форми організації та типу організаційної структури аналітичного підрозділу безпосередньо залежить від розгалуженості організаційної структури управління підприємства. Розмір суб'єкта господарювання, безумовно, є одним із визначальних факторів, які впливають на організаційну структуру економічного аналізу, кількість її функціональних і лінійних зв'язків, диверсифікованість структурних підрозділів тощо.

Дослідження особливостей діяльності кондитерських фабрик України дозволило встановити, що неврахування вищенаведених факторів призводить до виникнення таких негативних наслідків: недостатньо кількісно та якісно параметризовані цілі функціонування системи економічного аналізу на підприємстві; відсутність раціонально побудованої системи економічного аналізу витрат виробництва продукції; неврегульованість організації та методики економічного аналізу витрат виробництва продукції.

Значна залежність підприємств кондитерської промисловості від імпортованої сировини (зокрема какао-боби імпортуються з Африки (Кот-д'Івуар, Гани, Бельгії та Індонезії)) зумовлює актуальність формування інформаційної бази та організації оперативного аналізу забезпеченості підприємства сировиною. Автоматизація виробничих процесів призводить до необхідності чіткого встановлення етапів організації аналізу результатів діяльності цих суб'єктів господарювання.

Отже, аналіз наукової літератури дав змогу дослідити підходи науковців щодо трактування сутності організації економічного аналізу та виокремити галузеві фактори, що впливають на організацію економічного аналізу підприємства загалом.

Специфічні особливості розвитку кондитерської галузі (розгалуженість організаційної структури, автоматизація бізнес-процесів підприємства, чітка структуризація ринку, широка номенклатура кондитерської продукції, сезонність споживання кондитерських виробів, висока матеріаломісткість продукції, чутливість до валютних ризиків) та спрямованість управлінських завдань на мінімізацію витрат виробництва зумовлюють необхідність чіткої ідентифікації етапів організації економічного аналізу витрат на виробництво кондитерської продукції.

Список використаних джерел: 1. Шурпенкова Р. К. Організація економічного аналізу на підприємстві / Р. К. Шурпенкова // Вісник НБУ. – 2009. – № 6. – С. 38–45. 2. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : [навч. посіб.] / Г. І. Купалова. – К. : Знання, 2008. – 639 с. 3. Андрєєва Г. І. Організація і методика економічного аналізу : [навчальний посібник] / Г. І. Андрєєва, В. А. Андрєєва. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с. 4. Семениченко Ю. К. Методологія комплексного фінансово-економічного аналізу діяльності банку / Ю. К. Семениченко // Вчені записки : зб. наук. праць. / Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана ; [ред. кол. : А. Ф. Павленко (відп. ред.) та ін.]. – К. : КНЕУ, 2010. – Вип. 12. – С. 166–173. 5. Вітковський О. С. Диверсифікація діяльності як фактор забезпечення конкурентоспроможності підприємств кондитерської галузі / О. С. Вітковський // Теоретичні та прикладні питання економіки : зб. наук. пр. / Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка ; [редкол. : А. В. Шегда (відп. ред.) та ін.]. – К. : Київ. ун-т, 2010. – Вип. 23. – С. 208–213.

УДК 658: 519.816

К. В. Гнедіна, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Я. М. Ірха, магістрант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

МЕТОД АНАЛІЗУ ІЄРАРХІЙ ПРИ ПРИЙНЯТТІ СТРАТЕГІЧНИХ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ: ПЕРЕВАГИ ЗАСТОСУВАННЯ

*Метод аналізу ієрархій об'єднує почуття та інтуїцію
із логікою у структурований підхід до прийняття рішень.*

Томас Сааті [1]

Ключові слова: управлінське рішення, альтернатива, метод аналізу ієрархій.

Процес прийняття стратегічного управлінського рішення передбачає вибір певної альтернативи із великої кількості можливих варіантів вибору. Для здійснення вибору та прийняття раціонального рішення особа, яка його приймає, має оцінити кожну з альтернатив. При цьому постає питання вибору методів аналізу та оцінювання альтернативних рішень. Враховуючи необхідність комплексного оцінювання можливих варіантів рішення, доцільним є застосування багатокритеріального підходу до оцінювання альтернатив. Одним із найбільш поширених та застосовуваних на практиці підходів до оцінювання альтернатив є метод аналізу ієрархій (Analytic Hierarchy Process), розробником якого є американський математик Томас Сааті.

Сутність методу аналізу ієрархій (MAI) та порядок його застосування при прийнятті управлінських рішень висвітлені у низці наукових робіт автора методу Т. Сааті. Зарубіжні вчені присвятили велику кількість наукових праць розкриттю можливостей використання MAI при прийнятті управлінських рішень. Серед них: Л. Варгас, А. Арбел, Дж. Дайер, П. Харкер, Ч. Ченг, В. Белтон та інші. Достатня увага приділена MAI і у роботах вітчизняних науковців, таких як: А. В. Серіков, Н. І. Недашківська, Н. Д. Панкратова, О. К. Жигаревич, В. П. Новосад, В. І. Хомяков та інші. Незважаючи на потужний науковий доробок з питань використання MAI та наявності великої кількості досліджень, які проведені із застосуванням даного методу, потребують подальших досліджень процедури методу аналізу ієрархій для обґрунтування стратегічних управлінських рішень на вітчизняних підприємствах у сучасних умовах господарювання.

Метою цього дослідження є огляд методу аналізу ієрархій та розкриття особливостей і переваг його застосування при прийнятті стратегічних управлінських рішень на підприємстві.

Ефективність управління підприємством залежить від організації процесу прийняття управлінських рішень, а стратегічні управлінські рішення визначають вектор та напрями розвитку суб'єкта господарювання на майбутнє [2]. При прийнятті управлінських рішень важливо оцінити вплив факторів на вибір та проаналізувати можливі економічні, соціальні, екологічні наслідки імплементації кожного із альтернативних варіантів рішення.

При обґрунтуванні стратегічного управлінського рішення із застосуванням методу аналізу ієрархій проводиться декомпозиція проблеми (виділення її складових частин - елементів) та будується модель проблеми вибору, що дозволяє комплексно та всебічно дослідити проблему, виокремити можливі варіанти рішення та оцінити їх кількісно задля вибору найкращого за таких умов варіанта. Ієрархічна структура є графічним представленням декомпонованої (впорядкованої) проблеми вибору. Стосовно сутності ієрархії Т. Сааті робить висновок про те, що «ієрархію можна розглядати як спеціальний тип упорядкованих множин або окремий випадок графа» [3].

У домінантній ієрархії Т. Сааті виділяє три рівні: верхній – загальна мета вибору (фокус), середній – критерії, нижній – альтернативи (варіанти досягнення поставленої цілі) (рис.). 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 [4]. Критерії, у свою чергу, вимірюють за допомогою показників [4], що дозволяє оцінювати альтернативи та ранжувати їх. Альтернатива (від лат. alter – один (другий) з двох) – «кожний з членів строгої диз'юнкції, яка виражає дві або більше можливостей, що виключають одна одну»; «думка, що суперечить іншій»; «необхідність вибору між двома можливостями, що виключають одна одну»; «кожна з цих можливостей» [5, с. 17].

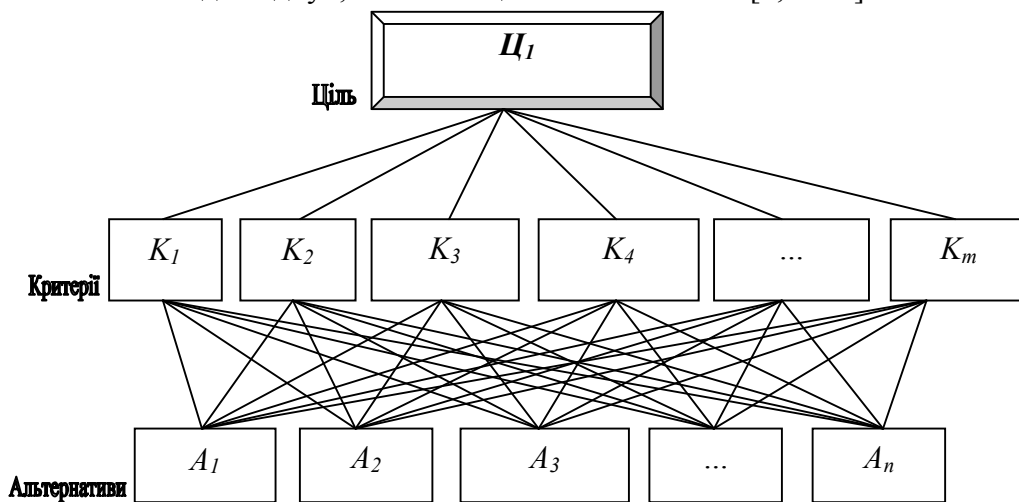


Рис. 1. Ієрархічна структура проблеми вибору альтернативного рішення за методом Томаса Сааті:

*m - кількість критеріїв оцінювання альтернатив; n - кількість альтернатив
(рекомендована кількість альтернатив – не більше 9)*

Джерело: [3, с. 55].

Порівняння альтернативних рішень відбувається за тими самими критеріями, які визначаються особою, що приймає рішення. Чим їх більше, тим вища ефективність управлінського рішення, яке приймається, та ймовірність досягнення поставленої цілі.

Як зазначає Т. Сааті, «ієрархічне представлення системи можна використовувати для опису того, як впливають зміни пріоритетів на верхніх рівнях на пріоритети елементів нижніх рівнів» [3, с. 19]. Пріоритет є безрозмірною величиною, яка відображає відносну вагу елемента на певному рівні ієрархії та його значущість з погляду впливу на мету вибору та інші елементи ієрархії та набуває значення від 0 до 1. Відповідно, пріоритет цілі – 1. Пріоритети елементів на усіх рівнях ієрархії визначаються методом парних порівнянь. При цьому

сума пріоритетів елементів певного рівня ієрархії дорівнює 1. Для кожного з нижчих рівнів ієрархічної структури будуються матриці парних порівнянь, які є обернено симетричними: альтернативи порівнюються попарно по відношенню до критеріїв, критерії – по відношенню до мети. Шкала парних порівнянь (шкала відносної значущості, шкала Сааті, шкала 1-9) має такий вигляд: 1 – однакова значущість; 3 – певне переважання значущості однієї дії перед іншою (слабка значущість); 5 – суттєва або сильна значущість; 7 – дуже сильна або очевидна значущість; 9 – абсолютна значущість [3, с. 53]. У результаті попарного порівняння складаються: 1 матриця парних порівнянь для критеріїв та m матриць для альтернатив (m – кількість критеріїв оцінювання альтернатив).

Математична обробка матриць парних порівнянь дозволяє визначити вектор локальних пріоритетів критеріїв та вектори локальних пріоритетів альтернатив відносно критеріїв (їх кількість буде дорівнювати кількості критеріїв – m). На заключному етапі застосування методу виконується лінійне згортання пріоритетів елементів ієрархії та визначаються глобальні пріоритети альтернатив відносно головної цілі. Вибір альтернативи відбувається за глобальними пріоритетами альтернатив: обирається альтернатива із максимальним значенням глобального пріоритету.

При використанні даного методу відбувається обробка великого обсягу інформації, що генеруються експертами. Твердження експертів перевіряються на узгодженість, що дозволяє виявити суперечливі судження. Незважаючи на трудомісткість процесу збору інформації, процес застосування МАІ характеризується здійсненнями достатньо простих обчислень порівняно із іншими методами прийняття рішень. Крім того, для реалізації алгоритму МАІ створені спеціальні програмні продукти, що значно спрощує процедуру та знижує її трудомісткість.

Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки:

1) Доцільність застосування методу аналізу ієрархій при прийнятті стратегічних управлінських рішень на підприємстві в умовах ризику зумовлена, насамперед, його дієвістю та надійністю. Метод аналізу ієрархій дозволяє комплексно оцінити альтернативні рішення за якісними та кількісними критеріями, проранжувати альтернативи, порівняти їх та обрати найкращу.

2) Ключовими перевагами методу аналізу ієрархій є:

- універсальність: МАІ може бути застосований при прийнятті різних управлінських рішень на макро- та мікрорівнях для вирішення широкого кола задач;
- комплексність: МАІ дозволяє всебічно дослідити проблему вибору та врахувати комплекс різномірних факторів, що впливають на вибір альтернативного рішення; метод передбачає застосування багатокритеріального підходу до оцінювання альтернатив; поєднує інтуїцію та логіку, включає декомпозицію та синтез;
- адаптивність до потреб користувачів: МАІ можна модифікувати задля усунення обмежень та розширення сфери застосування. Різні версії модифікованого методу аналізу ієрархій представлені у роботах зарубіжних та вітчизняних вчених.

Список використаних джерел: 1. *Saaty T.L.* Decision making for leaders: the analytic hierarchy process for decisions in a complex world. – RWS publications, 1990. 2. *Гнедіна К. В.* Прийняття та оцінювання управлінських рішень на підприємствах у сучасних умовах господарювання / К. В. Гнедіна, А. П. Атрощенко // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 30 листопада 2016 р.) : тези доп. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. – С. 76–78. 3. *Саати Т.* Принятие решений. Метод анализа иерархий / Т. Саати. – М. : Радио и связь, 1993. – 278 с. 4. *Лень В. С.* Управлінський облік / В. С. Лень. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с. 5. *Філософський енциклопедичний словник* / В. І. Шинкарук та ін. ; НАНУ, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди. – К. : Абрис, 2002. – 742 с.

М. Л. Гончаренко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри економіки та організації діяльності суб'єктів господарювання

Українська інженерно-педагогічна академія, м. Харків, Україна

ВПЛИВ РЕАЛЬНИХ ІНВЕСТИЦІЙ НА ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: інвестиції, капіталовкладення, реальні інвестиції, фінансові результати.

На результати фінансово-господарчої діяльності підприємств здійснює вплив велика кількість зовнішніх і внутрішніх факторів. Внутрішні фактори поділяють зазвичай на три групи: 1) матеріально-ресурсне забезпечення виробництва, яке визначає можливості підприємства; 2) забезпеченні економічного і технічного розвитку підприємства; 3) забезпеченні високого рівня рентабельності діяльності [1, с. 104]. Але, ранжуючи ці групи факторів, слід на перше місце поставити забезпечення економічного і технічного розвитку, до якого відносяться всі види інвестицій та інновацій, що саме і здатне забезпечити наявність виробничих факторів (зданій, споруд, обладнання, енергії, якісних матеріалів, сучасних технологій і кваліфікованого персоналу). А це потім може привести до спрацювання факторів третьої групи в досягненні рентабельності виробничої та комерційної діяльності підприємства.

Таким чином, для більшості сучасних підприємств на першу роль висуваються реальні інвестиції, або капіталовкладення, спрямовані на забезпечення господарюючого суб'єкта факторами виробництва.

У сучасному світі розповсюдилось поняття «капіталостворюючі інвестиції», які забезпечують створення і відтворення фондів підприємства. При цьому головна мета інвестиційної стратегії підприємства – мобілізація додаткових коштів для проведення господарчої діяльності, досягнення фінансових показників, які характеризують рентабельний та зростаючий бізнес, ліквідацію загрози банкрутства [1, с. 191].

Обсяг таких інвестицій у українських підприємств, згідно з даними офіційної статистики, в 2017 р. продовжує зростати. За підсумками перших трьох місяців нинішнього року вкладення у фактори виробництва досягли величини у 64,8 млрд грн. Причому зростання цього показника спостерігається вже третій рік поспіль, починаючи з оцінки в 40,8 млрд грн у 2014 р. Порівнюючи перший квартал 2017 р. з аналогічним періодом 2016 р., можна побачити, що приріст становив 26 % (з 51,6 до 64,8 млрд грн). Але, якщо врахувати інфляцію, то дійсний приріст становитиме не 26, а 21 % [2].

Рейтинг найбільш динамічних активів відповідно до приросту капіталостворюючих інвестицій з початку 2017 р. виглядає так: транспортні засоби – 96 %, машини, обладнання та інвентар – 36 %, довгострокові біологічні активи – 11 %, інженерні споруди – 9 %, житлові будинки – 8 %, програмне забезпечення – 8 % [3]. Це значною мірою обумовлено станом факторів виробництва: використанням фізично зношених і морально застарілих основних засобів, наявністю енерго- і матеріалоємних виробничих процесів.

Доцільність інвестування в окремі об'єкти реальних інвестицій визначається величиною і швидкістю повернення інвестору вкладених коштів через грошові потоки, що генерують ці інвестиції. Зазвичай вкладення у фактори виробництва є довгостроковими. Дослідження обґрунтованості таких вкладень також треба проводити, якщо за даними балансу підприємства коефіцієнт зростання вартості всіх активів є меншим, ніж показник зростання довгострокових інвестицій. Це пов'язано з тим, що збільшення таких капіталовкладень вказує на відволікання коштів з основної виробничої діяльності, що може призвести до погіршення загального фінансового стану підприємства.

Оцінка економічного результату реального інвестування для підприємств може бути висвітлена за допомогою як абсолютних (дохід, прибуток), так і відносних фінансових показників. Капіталовкладення, які спрямовані на зростання обсягів виробництва, оновлення виробничої бази та модернізацію технологій дозволяють випускати продукцію поліпшеної

якості та нового обсягу. Тому їх загальна економічна ефективність може засвідчуватись зростанням всіх показників рентабельності підприємства.

Сучасні автори [4, с. 242] пропонують оцінювати успішність інвестиційної діяльності як з погляду реальних, так і фінансових інвестицій на базі розрахунку показника еластичності. Він надає більшу інформативність, ніж абсолютні зміни показника доходу або прибутку підприємства. В цьому випадку розраховується відношення темпів приросту інвестицій і одержаних результатів від інвестування: чистого прибутку, доданої вартості, чистого доходу тощо. Показники еластичності засвідчують, наскільки відсотків змінюється результат інвестування в результаті зміни величини інвестицій на 1 %. При цьому чим вищим буде значення показника еластичності, тим більш ефективним є інвестування.

Не можна не відзначити, що поряд з позитивними перевагами, реальним інвестиціям притаманні деякі види ризиків, які повинно враховувати в умовах нестабільної зовнішньої середовища господарювання, а саме: низька ліквідність і обмежені можливості альтернативного господарського застосування; швидке моральне старіння внаслідок стрімкого науково-технічного прогресу.

Список використаних джерел: 1. Бердникова Т. Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учеб. Пособие / Т. Б. Бердникова. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 215 с. 2. Циганок А. Капитальные инвестиции: наметился тренд к их росту в 2017 г., но банки пасут задних (рейтинги) [Электронный ресурс] / А. Циганок. – Режим доступа : <http://hubs.ua/economy/kapitalny-e-investitsii-nametilsya-trend-k-ih-rostu-v-2017-g-no-banki-pasut-zadnih-rejtingi-110360.html>. 3. Рейтинг наиболее динамичных активов по приросту капитальных инвестиций в Украине в I квартале 2017 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.google.com.ua/url?sa=i&rct=j&q=&esrc=s&source=images&cd=&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjA5rWQoYLAhXmYpoKHfBnCyIQjRwIBw&url=http%3A%2F%2Fhubs.ua> 4. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / [І. О. Школьник, І. М. Боярко, О. В. Дейнека та ін.] ; за заг. ред. Школьник І. О. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 368 с.

УДК 658.336

А. М. Лисенко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту та оподаткування
Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ У СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ключові слова: фінансова звітність, економічний аналіз, інформаційне забезпечення.

Інформаційне забезпечення є необхідною умовою організації та проведення економічного аналізу і являє собою систему одержання, зберігання та переробки даних, необхідних для прийняття управлінських рішень. Ефективність прийнятих на різних етапах діяльності суб'єктів господарювання управлінських рішень значною мірою визначається обсягом, повнотою та достовірністю інформації.

До інформації, яка використовується у процесі проведення економічного аналізу, висуваються такі вимоги: точність, достовірність, зіставність, репрезентативність даних. У сукупності джерел інформаційного забезпечення слід виокремлювати законодавчо-правову, планово-нормативну, обліково-звітну та позаоблікову інформацію (рис.).



Рис. Класифікація інформаційного забезпечення економічного аналізу діяльності суб'єктів господарювання за характером виникнення

Найбільш повно та узагальнено результати господарської діяльності відображаються у формах статистичної та фінансової звітності. Зокрема, важливим джерелом інформації для аналізу фінансових результатів та оцінки фінансового становища підприємства слугують форми фінансової звітності.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Метою її складання є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання [1].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», фінансова звітність підприємства складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до фінансової звітності [1]. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [1; 2].

Особливості використання форм фінансової звітності у процесі проведення економічного аналізу діяльності суб'єктів господарювання узагальнено в таблиці.

Таблиця

Форми фінансової звітності та їх використання в економічному аналізі

Форма звітності	Зміст	Використання в економічному аналізі
Баланс (форма № 1, 1-м, 1-мс, 1-к)	Активи, зобов'язання і власний капітал суб'єкта господарювання на дату балансу	Аналіз обсягу, складу, динаміки, структури активів та пасивів; оцінка ліквідності та платоспроможності суб'єкта господарювання на дату балансу
Звіт про фінансові результати (форма № 2, 2-м, 2-мс, 2-к)	Доходи, витрати, фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання за період	Аналіз обсягу, складу, динаміки, структури доходів, витрат, фінансових результатів; аналіз показників рентабельності
Звіт про рух грошових коштів (форма № 3, 3-к (3-кн))	Надходження та витрачання грошових коштів протягом періоду	Аналіз руху коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності
Звіт про власний капітал (форма № 4, 4-к)	Складові власного капіталу суб'єкта господарювання	Аналіз динаміки та структури власного капіталу
Примітки до фінансової звітності	Сукупність показників, що деталізують статті фінансових звітів	Аналіз облікової політики суб'єкта господарювання, ризиків діяльності тощо

Отже, фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення економічного аналізу діяльності суб'єктів господарювання належить до складу обліково-звітної інформації, відіграє важливу роль, сприяє обґрунтованій оцінці фінансового становища підприємств та прийняттю виважених управлінських рішень.

Список використаних джерел: 1. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (редакція від 14.03.2017 р.). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»* [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 (редакція від 24.07.2015 р.). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

УДК 658.152:005.52

Л. В. Овод, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Хмельницький національний університет, м. Хмельницький, Україна

ОСНОВНІ ЕТАПИ ОЦІНКИ РІВНЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: амортизація, амортизаційна політика, оцінка ефективності амортизаційної політики.

Досвід та практика вітчизняних промислових підприємств за умов кризи переконливо демонструє, що амортизаційні відрахування зберігають стійкі позиції основного джерела фінансування капітальних інвестицій. Водночас теоретико-методологічним аспектам формування, розвитку, оцінки результативності й ефективності, обліково-аналітичному забезпеченню амортизаційної політики приділяється недостатньо уваги.

Тому найважливішим завданням сучасного промислового підприємства є формування амортизаційної політики для забезпечення максимально можливого рівня ефективності амортизаційної політики, що дозволить йому розвиватися та успішно функціонувати на конкурентному ринку. Для вирішення такого завдання необхідна відповідна оцінка факторів, результатів та ефективності амортизаційної політики з метою виявлення резервів її підвищення.

Проблема дослідження сутності, ознак ефективної амортизаційної політики та її оцінки знайшла своє відображення у працях вітчизняних і зарубіжних учених: Н. Д. Бабяк [1], Н. О. Дугієнко [2], Т. В. Загорської [3], Н. Н. Крупіної [4], Н. С. Приймак [5], О. О. Скорика [6]. У дослідженнях авторів розглядаються питання узагальнення теоретичних і практичних аспектів і підходів сутності та оцінювання ефективності амортизаційної політики.

Незважаючи на достатню кількість робіт з цієї теми, сучасна практика управління промисловим підприємством вимагає розробки прикладного інструментарію побудови та розвитку організаційно-аналітичної складової оцінки рівня ефективності амортизаційної політики та розширення інструментарію новими кількісними і якісними показниками, їх систематизації і створення багатокритеріальної системи оцінювання. Зазначена багатокритеріальна система оцінки рівня ефективності амортизаційної політики дозволить проаналізувати результати попередньої амортизаційної політики, а за показниками, які не відповідають запланованому рівню, прийняти стратегічні управлінські рішення для регулювання витрат, прибутку та грошових потоків підприємства.

Набуваючи нового, більш вагомого значення в діяльності підприємств, управлінський облік амортизації основних засобів потребує нової обліково-аналітичної системи. Облік та аналіз, об'єднані в єдиний процес, сприятимуть побудові ефективної системи управління фінансами, спрямованої на реалізацію стратегічних та тактичних завдань у діяльності суб'єктів господарювання. Тільки у цьому випадку облікова інформація буде сприяти процесу розробки та реалізації загальної ділової стратегії підприємства, а інструменти обліку та аналізу будуть вписані у процес стратегічного управління амортизаційною політикою.

Сутність обліково-аналітичної системи забезпечення амортизаційної політики підприємства, яка базується на фінансовій та управлінській інформації, полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один процес, проведенні оперативного аналізу, в безперервності цього

процесу та використанні його результатів у розробленні рекомендацій для прийняття управлінських рішень щодо підвищення рівня її ефективності.

Слід зазначити, що об'єктом обліково-аналітичної системи є амортизаційна політика підприємства, а предметом – грошові потоки, що акумулюються залежно від вартості основних засобів, строку їх корисного використання та обраних методів амортизації. Отже, вказана система на підприємстві повинна виконувати облікову, аналітичну, контрольну та діагностичну функції з метою прийняття ефективних рішень на усіх рівнях управління.

Аналіз рівня ефективності амортизаційної політики – це оперативний та доступний інформаційно-аналітичний інструмент оцінки її ефективності на основі обраного заздалегідь інструментарію. Мета такого аналізу полягає у визначенні умов збалансування грошових потоків, зумовлених розвитком основного капіталу підприємства як рушійної сили його виробничого потенціалу, з одного боку, та операційної рентабельності випущеної продукції – з іншого. Етапи та послідовність аналізу представлена на рисунку.

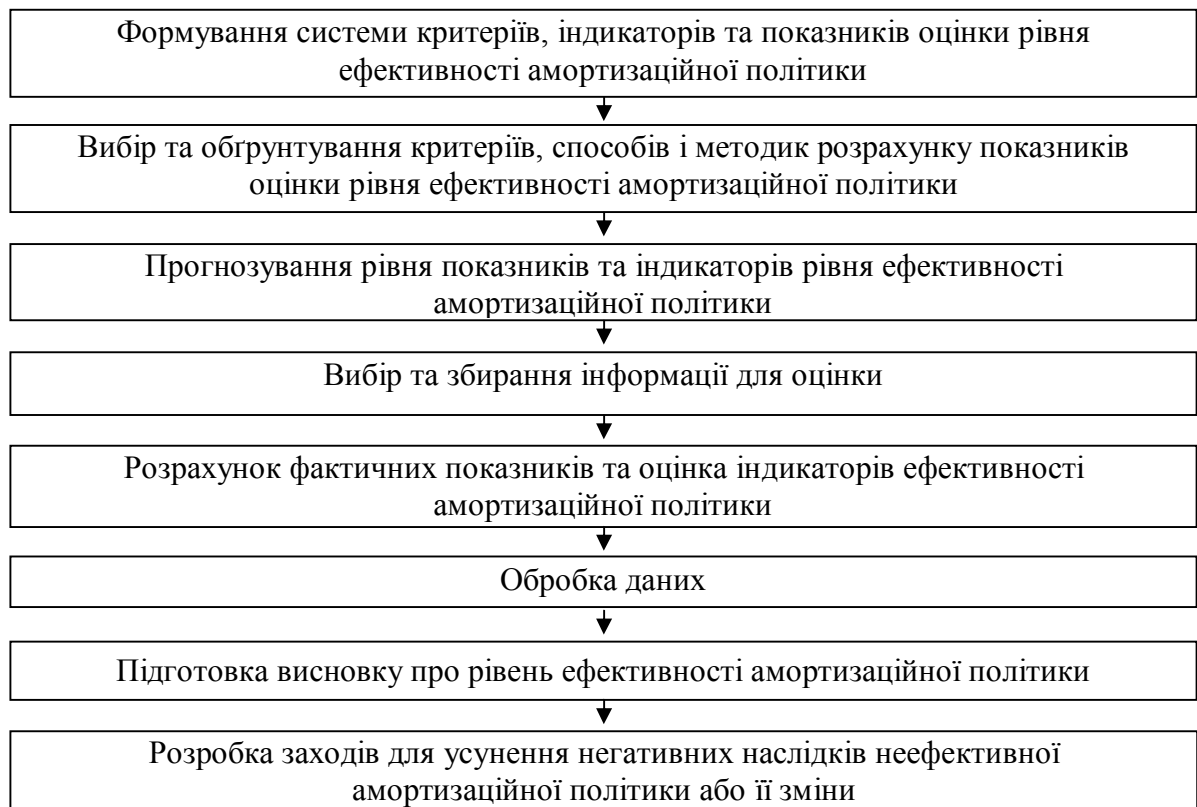


Рис. Послідовність та етапи оцінювання рівня ефективності амортизаційної політики промислового підприємства

Аналітичний інструментарій для оцінки рівня ефективності амортизаційної політики в обліково-аналітичній системі повинен ґрунтуватися на принципах системності, взаємозв'язку та послідовності, відповідному інформаційному забезпеченні.

Список використаних джерел: 1. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика та її вплив на фінансово-економічну діяльність підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / Н.Д. Бабяк. – К., 2004. – 20 с. 2. Дугієнко Н. О. Основні напрями підвищення ефективності амортизаційної політики в трансформаційній економіці / Н. О. Дугієнко // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2009. – № 27. – С. 9–13. 3. Загорська Т. В. Амортизаційна політика машинобудівного підприємства в системі антикризового управління : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Т. В. Загорська. – Л., 2010. – 186 с. 4. Крупіна Н. Н. Основы методологии анализа эффективности амортизационной политики предприятия / Н. Н. Крупіна, Н. Н. Барткова // Экономический анализ : теория и практика. – 2010. – № 26 (191). – С. 2–12. 5. Приймак Н. С. Організація впровадження амортизаційної політики ефективного типу на ГЗК Кривбасу / Н. С. Приймак // Економіка и управление. – 2011. – № 2. – С. 139–142. 6. Скорик О. О. Оптимізація амортизаційної політики підприємств машинобудівної галузі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / О. О. Скорик, Терноп. нац. техн. ун-т ім. Івана Пулюя. – Тернопіль, 2012. – 20 с.

АНАЛІЗ ЗАТРАТОУТВОРЮЮЧИХ ФАКТОРІВ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ЗАТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: управління затратами, фактори управління, виробничі затрати, скорочення затрат, виробниче підприємство.

Важливе значення для рівня затрат має виділення і структурування чинників, що визначають їх рівень. Для управління поточними затратами у вітчизняній і зарубіжній літературі і практиці визначено досить повне і коректне угруповання чинників.

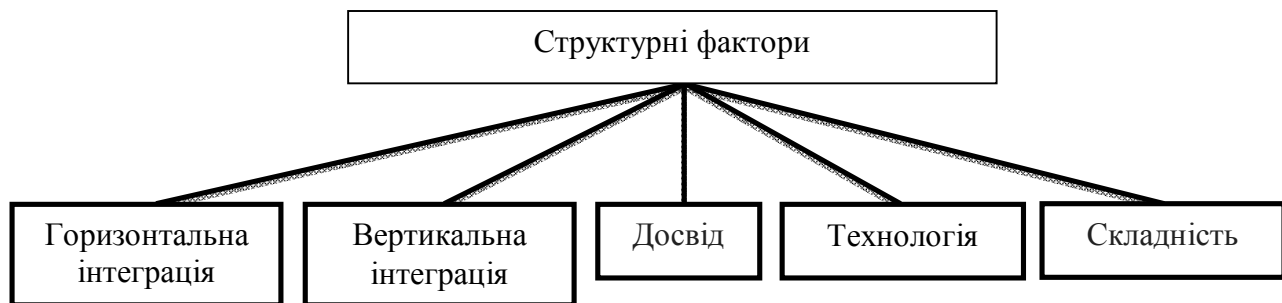
Угруповання затрат на постійні і змінні, середні і граничні, використання методу зіставлення середніх затрат з граничними, аналіз співвідношення затрат, обсягу і прибутку, визначення критичного (беззбиткового) обсягу виробництва, формування гнучких бюджетів, в яких планові затрати відкориговані на фактичні обсяги продукції, аналіз маржинального прибутку. Ця класифікація затрат заснована на моделях мікроекономіки.

На величину затрат впливають різні фактори, які можна об'єднати в дві групи:

1) зовнішні фактори, що відображають загальний рівень розвитку економіки країни і які не залежать від діяльності господарюючого суб'єкта. Вплив цієї групи факторів проявляється в рівні цін на сировину, матеріали, обладнання, енергоносії, у тарифах на воду, транспорт та інші матеріальні послуги, у ставках орендної плати, у нормах амортизаційних відрахувань, відрахувань на державне соціальне страхування, медичне страхування, в системі оподаткування підприємств;

2) внутрішні фактори безпосередньо пов'язані з діяльністю господарюючого суб'єкта, з його підприємницькою активністю. До них відносяться: обсяг виробництва і реалізації продукції, форми і системи оплати праці, підвищення продуктивності праці, поліпшення використання основних виробничих фондів, оборотних коштів, матеріальних ресурсів, впровадження нових технологій.

Для цілей управління затратами [1] пропонується поділити всі затратоутворюючі чинники на дві категорії: структурні чинники і функціональні чинники. З погляду структурних чинників для підприємств існує п'ять стратегічних варіантів для вибору, пов'язаних зі структурою затрат для будь-якої групи продукції (рис. 1).



*Рис. 1. Структурні затратоутворюючі фактори
при стратегічному управлінні затратами*

Фактор масштабу характеризує обсяг інвестицій, які необхідно вкласти у виробництво, в дослідження і розробки, в маркетингові та інші ресурси, щоб зробити досліджуваний продукт. Багато в чому з фактором масштабу пов'язана горизонтальна інтеграція [2]. Ступінь вертикальної інтеграції характеризується фактором діапазону. Фактор досвіду показує, скільки разів у минулому підприємство вже робило те, що воно робить і в даний час. Технологія відображає технологічні процеси, які використовуються на кожній стадії ланцюга затрат підприємства. І, нарешті, складність – це показник, що характеризує асортиментний набір виробів [4].

Друга категорія затратоутворюючих факторів – функціональні фактори, тобто фактори, що управляють затратами підприємства і визначають його здатність успішно функціонувати.

На відміну від структурних факторів, які не мають пропорційної залежності з показниками діяльності підприємства, функціональні фактори безпосередньо впливають на ці результати.

Це означає, що для кожного зі структурних факторів «більше» не означає «краще» (наприклад, поряд зі зміною масштабу виробництва або діапазону виробленої продукції не обов'язково в тому ж напрямку змінюється ефективність затрат). Навпаки, для кожного з функціональних чинників «більше» завжди означає «краще» [5].

До функціональних факторів можна віднести (рис. 2):

- мотивація і відповідальність за результати праці передбачає розробку концепції мотивації працівників до результатів праці, відповідальності менеджерів за результати діяльності, прийняття працівниками на себе зобов'язань щодо постійного удосконалення виробничих процесів;

- стимулювання досягнень, пов'язаних з якістю продукції, означає створення системи комплексного управління якістю (Total quality management - TQM) шляхом стимулювання досягнень, пов'язаних з якістю продукції і виробничих процесів;

- оптимальне використання виробничих потужностей передбачає вибір з наявних альтернатив на підставі технологічних характеристик;

- показники системи з нормами – найважливіший елемент функціональної структури;

- фактор конфігурації відображає ефективність конкретного проекту або розрахунку (бізнес-плану);

- використання зв'язків з постачальниками і замовниками продукції в контексті ланцюга затрат підприємства – це один з вирішальних затратоутворюючих факторів [3].

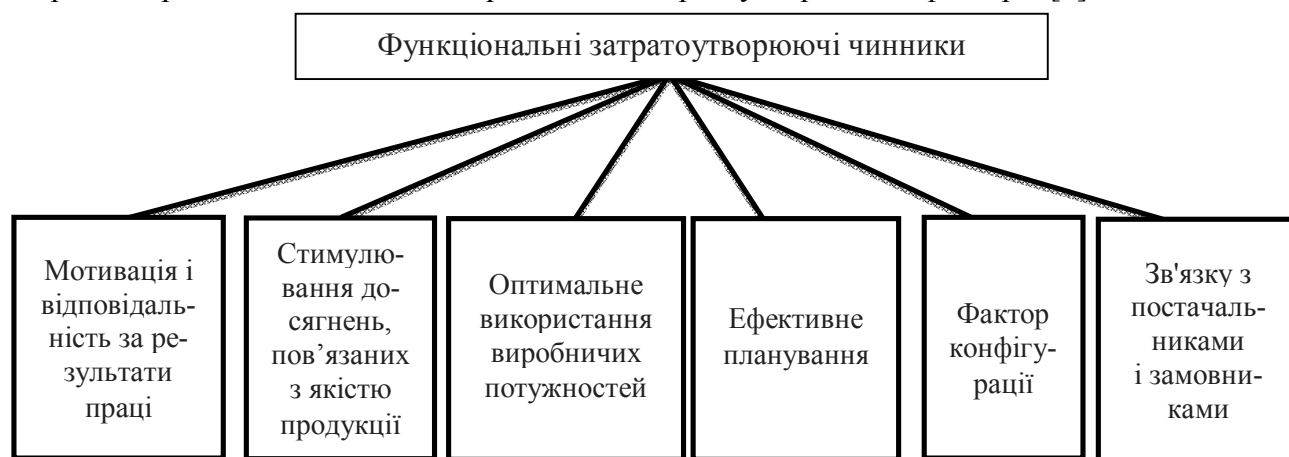


Рис. 2. Функціональні затратоутворюючі фактори при стратегічному управлінні затратами

Загалом функціональні фактори чинять сильніший і динамічніший вплив, ніж структурні. Дія кожного з перерахованих структурних і функціональних чинників спричиняє різні за ступенем важливості наслідки стратегічного управління затратами.

Список використаних джерел: 1. Гавриленко Ю. М. Особливості управління витратами на підприємстві [Електронний ресурс] / Ю. М. Гавриленко, А. А. Коваль. – Режим доступу : <http://knutd.com.ua/publications/pdf/TD/2012-4/12gymvnp.pdf>. 2. Костецька Н. І. Методичні аспекти формування стратегії зниження витрат підприємства / Н. І. Костецька // Економіка: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2010. – С. 443–450. 3. Палка І. М. Особливості управління витратами на підприємствах: вітчизняний та закордонний досвід / І. М. Палка // Економічний простір. – 2012. – № 67. – С. 264–269. 4. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2004. – 654 с. 5. Скрипник М. І. Організація та методика внутрішнього контролю руху фінансових ресурсів підприємства / М. І. Скрипник, Н. Й. Радіонова, О. О. Григоревська // Вісник ЖНАЕУ. – 2016. – № 1 (54), т. 2. – С. 180–189.

СТВОРЕННЯ ЗВОРотної ВЕРТИКАЛЬНОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ЯК ЕФЕКТИВНИЙ НАПРЯМ МОБІЛІЗАЦІЇ РЕЗЕРВІВ ПІДПРИЄМСТВ

Ключові слова: зворотна вертикальна інтеграція, сільське господарство, переробне підприємство, мобілізація резервів.

Одним із пріоритетних напрямків, спрямованих на зниження виробничих витрат та нарощування чистого доходу підприємствами АПК, є формування сировинної зони за допомогою побудови вертикальних зв'язків між сільськогосподарськими виробниками та переробними підприємствами. У зв'язку з цим виникає необхідність у практичному використанні підприємствами відповідної стратегії, яка буде спрямована на створення подібних вертикалей з метою підвищення ефективності функціонування всіх її учасників.

З метою побудови сировинної зони підприємствам АПК доцільно використовувати стратегію зворотної вертикальної інтеграції, оскільки саме вона має багато переваг як для переробного підприємства, так і для постачальника сировини. Для того щоб зацікавити переробні підприємства та сільськогосподарських виробників вступати у вертикальні об'єднання, необхідно створити механізм, завдяки якому досягається задоволення економічних інтересів кожного них. Оскільки переважна більшість переробних підприємств мають низьку забезпеченість сировиною, то вони не мають можливості повністю використовувати власні виробничі потужності. Така ситуація спричинена відсутністю матеріальної зацікавленості виробників сировини в нарощуванні обсягів виробництва та відсутністю в них можливостей до розширеного відтворення.

Однією з причин збитковості сільськогосподарських виробників є існування диспаритету цін унаслідок монополізації ринків. У переробній галузі підприємства здійснюють закупівлю сировини за низькими для сільського господарства, але вигідними для себе цінами. В інших випадках втручаються посередницькі організації, які скуповують продукцію задешево і перепродають у кілька разів дорожче. У зв'язку з цим оптові закупівельні ціни на сільськогосподарську продукцію значно відрізняються від цін на продукти її переробки або продукцію, що потрапляє до роздрібних мереж [1, с. 184].

У зв'язку із наявними проблемами, які існують у діяльності як виробників сировини, так і переробних підприємств, розвиток партнерських відносин на базі зворотної вертикальної інтеграції є об'єктивною необхідністю, оскільки лише спільними зусиллями можна досягти підвищення рентабельності та здійснювати розширене відтворення.

Побудова зворотної вертикальної інтеграції дозволить забезпечити матеріальну зацікавленість сільськогосподарських виробників у виробництві та постачанні необхідного для переробного підприємства обсягів сировини для її переробки та ліквідувати розрив між цінами на сировину та продукцію промислової переробки. Посилення економічних зв'язків переробних підприємств із сільськогосподарськими виробниками дає змогу забезпечити стабільне постачання сировини в необхідному обсязі та якості, підвищити рівень завантаження виробничих потужностей та обсяги випуску конкурентоспроможної продукції, що дозволить отримати зростання прибутку та підвищення рівня рентабельності. Інтегруючись із постачальниками сировини, переробне підприємство за рахунок поступового зростання доходів від реалізації отримує можливість спрямовувати частину витрат на розвиток сировинних зон, тим самим забезпечуючи собі все більш міцне та стабільне джерело постачань сировини для власного подальшого стратегічного розвитку.

Найвагомішою перевагою вертикально інтегрованих структур є можливість внутрішньої реалізації продукції, спільне використання ресурсів, поглиблення переробки сільськогосподарської продукції, тобто виникає можливість уникати посередників та акумулювати більшу частку прибутку в межах інтегрованої компанії [2, с. 11]. Ініціатором активації інтеграційного процесу повинно виступати переробне підприємство, оскільки сировинні господарства знаходяться у стані виживання та опору монополізму з боку промислових підприємств та

інших покупців сільськогосподарської продукції. Диспропорційний розвиток економіки не дає можливості товаровиробникам сировини виступати рівноправними партнерами для переробного підприємства [3, с. 212; 4, с. 65].

Вважаємо, що одним із найпоширеніших та найоптимальнішим напрямком розвитку інтеграції в АПК є створення інтеграційних структур за договірною формою. Перевагами цієї форми, по-перше, є те, що підприємства зберігають свою юридичну та господарчу незалежність, тобто відбувається поглиблення спеціалізації та зосередження конкретно на тих функціях, які кожен з учасників інтегрованої структури виконує найбільш ефективно. По-друге, застосування договірної форми економічних відносин дозволяє встановлювати взаємовигідні розрахунки з максимальним урахуванням інтересів кожного з членів інтегрованого формування. Вирівнювання матеріальної зацікавленості всіх партнерів стосовно збільшення обсягів виробництва та зростання економічної ефективності їхньої спільної діяльності є важливою умовою успішного функціонування інтегрованих структур.

Для того щоб ще більше матеріально зацікавити сільськогосподарських виробників вступати у зворотні вертикальні інтеграції, що, у свою чергу, дасть змогу переробним підприємствам сформувати стабільну сировинну зону, необхідно усунути проблему нееквівалентного розподілу доходів. Проблемою є те, що основна частина прибутку від кінцевої реалізації продукції залишається в переробного підприємства, тобто виробнича сфера втрачає потенційні ресурси. За умови пропорційного розподілу прибутку від реалізації кінцевої продукції м'ясопереробної галузі сільськогосподарські підприємства отримують додаткові інвестиції для розширеного відтворення, а переробні підприємства таким чином зміцнюють свою сировинну зону, що в подальшому зумовить підвищення ефективності функціонування всіх учасників інтеграційного об'єднання.

Отже, розглянутий механізм побудови зворотної вертикальної інтеграції дає можливість задовольнити інтереси всіх учасників інтеграційного процесу, оскільки передбачає наявність зацікавленості та відповідальності всіх учасників об'єднання за кінцевий результат їхньої співпраці. Адже у межах інтегрованої структури для виробників сировини зникає проблема пошуку каналів збуту, зменшуються до мінімуму витрати на пошук покупців готової продукції, з'являється можливість реалізації продукції за вигідними трансфертними цінами та брати участь у розподілі кінцевого прибутку від реалізації продукції переробним підприємством. Беручи участь у зворотній вертикальній інтеграції, переробне підприємство отримує надійних партнерів, що забезпечують відповідні обсяги, якість, терміни поставки продукції, обов'язковість дотримання договірних умов та взаємовигідні розрахунки, тобто будуть мати змогу створити власну сировинну зону, що зумовить повне завантаження виробничих потужностей та прибуткове функціонування.

Зауважимо, що створення зворотної вертикальної інтеграції дасть змогу мобілізувати резерви підвищення ефективності функціонування всім її учасникам та підвищити рівень конкурентоспроможності в сучасних жорстких ринкових умовах.

Список використаних джерел: 1. Голозубова Н. В. Інтеграція як форма економічного партнерства між постачальниками сировини та виноробними підприємствами : дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Н. В. Голозубова. – Одеса, 2011. – 226 с. 2. Гамма Т. М. Вертикальна інтеграція підприємств АПК як ключовий фактор продовольчої безпеки України / Т. М. Гамма // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва : збірник наукових праць ХНАДУ. – 2015. – № 1 (8), т. 2. – С. 5–12. 3. Сосновська І. Формування системи управління економічною безпекою виробничо-господарської діяльності м'ясопереробних підприємств [Електронний ресурс] / І. Сосновська // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2015. – Вип. 2 (13). – С. 210–218. 4. Сус Ю. Ю. Окремі методологічні аспекти необхідності відродження галузі тваринництва / Ю. Ю. Сус // Продуктивність агропромислового виробництва. Сер. Економічні науки. – 2014. – Вип. 26. – С. 61–68.

Т. Г. Горустович, ст. преподаватель кафедры экономики и организации предприятий АПК
И. Ю. Колков, студент

Белорусский государственный аграрный технический университет, г. Минск, Республика Беларусь

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ: ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

Ключевые слова: экономический анализ, методы, развитие, перспективы.

Сейчас роль экономического анализа стремительно растет как на государственном уровне национальной экономики и ее отдельных отраслей, так и конкретно-экономический анализ на микроуровне. Основные перспективы развития анализа хозяйственной деятельности в теоретическом направлении очень плотно связаны с развитием смежных наук. Развитие анализа зависит от запросов практики. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности все чаще занимает главную позицию в системе управления. Этому благоприятствуют изменения, происходящие в нашем обществе. Совершенствование экономического механизма через переход к рынку, конкуренция предприятий и прочих форм собственности несомненно содействуют росту заинтересованности в развитии этой науки и применении ее успехов в практике управления [2].

Предприятиям и организациям всегда нужно объективно вести оценку своего бизнеса, прогнозировать все финансовые и экономические показатели; учитывать причины и последствия всех действий, необходимо продуктивно вести управление активами и прочими ресурсами; использовать все возможные способы для того чтобы получить финансовую выгоду [4]. Основные требования к экономическому анализу: объективность, плановость, динамичность, оперативность, научность, предметный подход, системность. В наше время достаточно часто применяют предметный подход, в котором объект для анализа является существующий товар. Товар совершенствуется путем доработки после проведения маркетинговых исследований, анализа научно-технического прогресса в этой области, замечаниям и предложениям покупателей, поэтому перед конструкторами стоит задание достичь по основным показателям качества мирового уровня. У такого подхода имеются недостатки. Сами конструкторы не имеют желания провести широкий и глубокий анализ мирового рынка, чтобы не создавать себе трудных задач. Мировой уровень потребностей к моменту использования товара у покупателя может спрогнозировать и маркетолог. Допустим, конструкторы нашли идеальный образец, но данный образец проектировался вчера и имеет в себе устаревшие технические идеи вчерашнего дня. Технический прогресс не стоит на месте, и поскольку еще нужно время на разработку, освоение и производство нового образца, за это время мировой прогресс в этой области идет стремительно вперед. При использовании предметного подхода, менеджеры всегда только догоняют прошлый день [1].

В экономическом анализе необходимо связывать отдельные разделы между собой, проводить анализ взаимосвязи и взаимную обусловленность данных разделов и определять эффективность. Всегда необходимо учитывать проявления экономической жизни, международной политики, социально-экономической политики, государства и законодательства. Сейчас наука экономического анализа успешно развивается. Проводятся постоянные исследования в области более глобального применения математических методов, персональных компьютеров, которые позволят оптимизировать управленческие решения. Идет процесс внедрения теоретических достижений отечественной и зарубежной науки в практику. Сейчас имеются некоторые вопросы, которые связаны с экономическим анализом, такие как недооценка роли анализа и его неприменение в управлении предприятием, нет необходимой надежной информации для проведения анализа, слабая проработанность всех процессов, которые учитывают отраслевые особенности и прочее. Возникает вопрос, на что же нужно обратить внимание в развитии экономического анализа в ближайшем будущем. Во-первых, на усиление роли, значения оперативного анализа и управления. Динамика развития экономических процессов на современном этапе нуждается в регулярном оперативном знании ситуации внешней и внутренней среды, обязательном принятии в нужное время мер которые помогут достигнуть тактических и стратегических целей и минимизации рисков непроизводственных потерь. Во-вторых, уделить особое внимание развитию

перспективного и стратегического анализа. Стратегический анализ помогает принять решения, которые направлены на долгосрочные стратегические цели, может дать только качественное описание состояния, к которому должна идти компания в дальнейшем. Перспективный анализ имеет отношение к оценке предполагаемых результатов экономической деятельности в дальнейшем. В-третьих, совершенствование методов оценки конкурентоспособности организации. Следует учитывать неравномерную динамику развития систем, вероятностный характер процессов, которые происходят, децентрализацию функций управления, в этой связи, как правило, добавляются задачи анализа. Еще нет идеального метода комплексной оценки конкурентоспособности предприятия. Необходимо учитывать, что объектом экономического анализа выступает не только само предприятие, но также и продукция, этапы жизненного цикла товаров, поставщики, покупатели, факторы производства, конкуренты. В-четвертых, это динамика развития маркетингового анализа. Маркетинговый анализ является частью системы маркетинговых исследований и включает в себя оценку, прогнозирование процессов, объяснение, моделирование явлений товарного рынка и собственной инновационной и торговой деятельности предприятия с помощью сбора, регистрации, обработки и анализа данных по вопросам, относящимся к рынку товаров, работ, услуг, а также статистических, эконометрических и прочих эффективных методов исследования для принятия успешных и правильных маркетинговых действий. В-пятых, рост социально-экономического анализа. Этот анализ определяет взаимосвязь, взаимообусловленность между всеми экономическими и социальными явлениями, определяет резервы ускорения социально-экономического роста и помощь в повышении экономической эффективности управления социальной сферой. Необходимы более совершенные методы социально-экономического анализа, которые отвечали бы всем требованиям стратегии на ускорение социально-экономического роста государства. Найти взаимосвязи с функционально-экономическими, технико-экономическими, а также экономико-экологическими процессами хозяйственной активности, более углубить дифференциацию экономического анализа по отраслям. Важность отраслевого экономического анализа обоснована спецификой разных отраслей производства. Необходимо совершить переход от анализа группы отраслей к исследованию единичных отраслей [3]. События, происходящие в стране, и переход на международные стандарты зачастую требуют нововведений в подготовке специалистов аналитиков. Следует постоянно увеличивать количество специалистов еще при их обучении различными способами, в том числе путем взаимодействия бизнес-структур и вузов [2]. В настоящее время динамичность рыночной экономики расширяет сферу деятельности экономического анализа. Поэтому необходимо всегда учитывать соответствия проявлений экономической жизни, социально-экономической политики международной политики, и страны.

Список использованной литературы: 1. *Алексеева А. И.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / А. И. Алексеева. – М. : Инфра-М, 2011. – 718 с. 2. *Маркарьян Э. А.* Экономический анализ хозяйственной деятельности : учебник / Э. А. Маркарьян, Г. П. Герасименко, С. Э. Маркарьян. – Ростов н/Д. : Феникс, 2014. – 576 с. 3. *Пронина В. С.* Экономический анализ: перспективы развития / В. С. Пронина // Молодой ученый. – 2016. – № 27. – С. 485–487. 4. *Сперанский А. А.* Экономический анализ. Краткий курс / А. А. Сперанский, Е. А. Пахомчик. – М. : Окей-книга, 2016. – 192 с.

УДК 336.71

Н. Г. Кот, магистр экон. наук, ст. преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита УО «Брестский государственный технический университет», г. Брест, Республика Беларусь

АНАЛИЗ ЭКОНОМИЧЕСКОГО ПОТЕНЦИАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

Ключевые слова: *экономический потенциал, производительность труда, фондоотдача, затратоотдача, эффективность.*

Исследование сущности экономического потенциала хозяйствующего субъекта, его структурных составляющих позволяет автору сделать вывод, что экономический потенциал снижается с течением времени без целенаправленного управления. Такая особенность обусловлена фактом обесценения ресурсной составляющей, в частности: материальным ресур-

сам свойственна потеря физических и потребительских свойств; основные средства изнашиваются физически и морально; трудовые ресурсы нуждаются в постоянном повышении квалификации, совершенствовании своих навыков и знаний. Без поддержания и развития ресурсного потенциала не произойдет улучшение инновационного потенциала и производственного. Таким образом, в организации постоянно должны осуществляться мероприятия по поддержанию и развитию потенциала на основе предварительного анализа экономического потенциала предприятия.

Реальный рост экономического потенциала будет иметь место только тогда, когда управление будет направлено на все компоненты экономического потенциала, поскольку существует тесная связь между составляющими в структуре экономического потенциала. В частности, максимально эффективное использование одного компонента возможно только при условии развития всех остальных. Так, например, максимально развитие инновационной составляющей возможно только при умелом сочетании технологического и трудового потенциалов. Выражаясь математическим языком, составляющие внутри экономического потенциала тождественны между собой.

Экономический потенциал является абсолютной фиксированной величиной, которая оценивается в контексте конкретных условий, сложившейся экономической ситуации и целей, которые ставит перед собой организация.

По нашему мнению, экономический потенциал должен определяться с помощью таких параметров, которые характеризуют деятельность организации как хозяйствующего субъекта, функционирующего в динамике, а не только посредством расчета одномоментных показателей, как это практикуется в финансовом анализе.

Для расчета экономического потенциала организации необходимы показатели накопительного характера, которые служат критерием каждого потенциала в системе экономического потенциала организации. Основными составляющими экономического потенциала организации, имеющими накопительный характер, выступают:

- объем реализации (выручка от реализации продукции, работ, услуг) – Q ;
- численность работников (показателем отражающим эффективность использования численности работников выступает производительность труда) – tr ;
- уровень оплаты труда – z ;
- стоимость основных фондов (показатель фондоотдачи, фондоемкости) – f ;
- себестоимость – s .

Для оперирования данными экономическими показателями в разрезе экономического потенциала необходимо, чтобы они имели сопоставимый вид. В частности, производится нормализация частных критериев.

Нормализация критериев – это приведение оценок формальных критериев эффективности отдельных объектов, выражаемых различными единицами измерения и шкалами, к единой норме с целью получения возможностей их сопоставления, сравнительной оценки и объединения [1].

Например, использовать в одном разрезе плоскости численность населения и размер заработной платы нецелесообразно в силу различных единиц измерения (количество человек и денежные единицы), поэтому для возможности дальнейшего расчета следует использовать показатели, отражающие суть выбранных факторов, в качестве которых может выступать производительность труда и уровень среднегодовой заработной платы.

Аналогичным образом определяется экономический потенциал путем сопоставления объема продаж и стоимости основных фондов, что находит свое отражение в показателе фондоотдачи.

Четвертым накопительным показателем, который используется для расчета уровня экономического потенциала, выступает величина себестоимости, которая в интегрированном показателе сопоставляется с выручкой в показателе затратноотдачи.

Проблема управления затратами – одна из наиболее сложных и важных в рыночной экономике. Укрепление самостоятельности и ответственности организаций за результаты хозяйственной деятельности определяют возросшее внимание к проблеме управления затратами и их снижению. Величина используемых ресурсов в производственной деятельности в значи-

тельной степени определяет прибыль, а соответственно уровень рентабельности и эффективности производства.

Агрегировав относительные показатели, в качестве которых выступают средний уровень оплаты труда, производительность труда, фондоотдача и затратноотдача, можно определить значение экономического потенциала организации, методика расчета которого предполагает следующие этапы (рисунок). Перечисленные выше показатели в сопоставимом виде отражают экономический потенциал организации, как целостную систему, при этом конкретные показатели, характеризующие компоненты потенциала, представляют собой набор частных критериев.

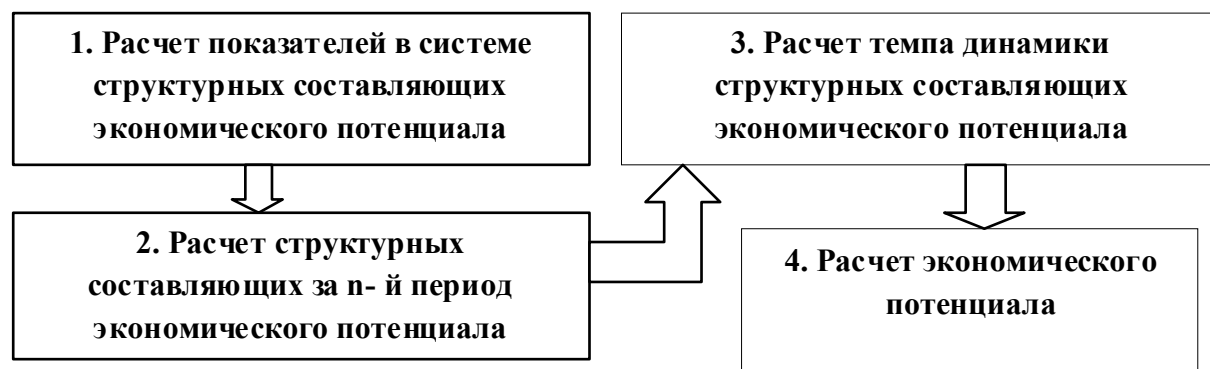


Рис. Этапы расчета экономического потенциала предприятия

Источник: разработано автором.

Таким образом, рассчитанный экономический потенциал определяет величину фактических возможностей организации в динамическом развитии, так называемую, мощность, «силу» предприятия. Для того чтобы принять решение в области управления данной организацией, необходимо определить его финансовые возможности в имеющемся экономическом потенциале, что возможно осуществить с помощью финансового потенциала предприятия. Финансовый потенциал служит платформой, на которой вырастает последовательность скрытых управленческих действий и решений. Финансовый потенциал организации характеризует, с одной стороны, достигнутый уровень накопления или использования ресурсов, с другой стороны – достигнутый уровень выступает возможностью перспективной деятельности.

Список использованных источников: 1. Сытдыков Р. О. Многокритериальности целевой функции модели оптимизации режимов ЭЭС / Р. О. Сытдыков // *Electroenergetika Journal. Technical University of Kosice*. – 2009. – Vol.2, № 4. – Pp. 1–13.

УДК 338

Н. Н. Шестакович, ст. преподаватель кафедры инновационной экономики
Гомельского филиала «Международный университет МИТСО», г. Гомель, Беларусь

АНАЛИЗ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Ключевые слова: *затраты, качество, конкурентоспособность.*

Успех предприятия на рынке, где предложение превышает спрос, зависит от конкурентоспособности его продукции. Конкурентоспособность продукции, в свою очередь, определяется отношением затраты – качество. Чем оно меньше, тем конкурентоспособность продукции выше.

Проблема повышения конкурентоспособности продукции аграрной сферы актуальна в условиях открытости экономики Республики Беларусь, так как организации должны конкурировать с зарубежными корпорациями, приходящими на белорусский рынок. Это обуславливает необходимость изучения, разработки, и реализации системы мер и механизмов поддержки конкурентоспособности аграрного производства Беларуси в рамках совершенствования государственной аграрной политики.

Так, целями Государственной программы развития аграрного бизнеса в Республике Беларусь на 2016-2020 годы являются [1]:

- повышение эффективности сельскохозяйственного производства и сбыта сельскохозяйственной продукции и продуктов питания, а также повышение их конкурентоспособности,
- обеспечение внутреннего рынка страны отечественной сельскохозяйственной продукцией и продовольствием в необходимых объемах и надлежащего качества на основе формирования рыночных механизмов хозяйствования и развития аграрного бизнеса.

По производству молока на душу населения Республика Беларусь занимает одну из лидирующих позиций в мире и опережает такие страны, как Российская Федерация, Украина, Казахстан, США, Китай. В мировом производстве молока Республика Беларусь в 2016 году занимает 0,8 %.

По производству мяса в убойном весе на душу населения (123 килограмма) Беларусь, как и по молоку, опережает Российскую Федерацию, Украину, Казахстан, Китай. При этом на одного жителя Республики Беларусь производится мяса вдвое больше, чем в России, Украине, Казахстане и Китае. Доля Республики Беларусь в мировом производстве мяса составляет 0,3 %.

Сельское хозяйство во многом отличается от других отраслей экономики, в связи с этим анализ конкурентоспособности должен производиться с учетом особенностей аграрной отрасли.

Список использованных источников: 1. Государственная программа развития аграрного бизнеса Республики Беларусь на 2016-2020 гг. / Министерство экономики Республики Беларусь.

УДК 657

Ю. Р. Примак, аспірант кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

Науковий керівник: **І. М. Парасій-Вергуненко**, д-р екон. наук, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана, м. Київ, Україна

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ ДЮРАЦІЇ ПРИ ОЦІНЦІ ПРОЦЕНТНОГО РИЗИКУ БАНКІВСЬКОЇ УСТАНОВИ

Ключові слова: фінансова стійкість, процентний ризик, GAP-аналіз, дюрація, імунізація.

У банку управління ризиками – це невід’ємна складова, що забезпечує його надійність та фінансову стійкість.

І. В. Макєєва визначала фінансову стійкість як спроможність банку, як системи трансформування банківських ресурсів (персоналу, фінансових ресурсів, активів, обладнання та інформаційних технологій), з максимальною ефективністю і мінімальним ризиком виконувати свої функції у ринковому середовищі, попри вплив ендегенних та екзогенних факторів [3].

Ризик зміни процентної ставки (процентний ризик) – це наявний або потенційний ризик для надходжень або капіталу, який виникає внаслідок несприятливих змін процентних ставок [2, с. 148]. Це той ризик, що здатен вплинути на банківські прибутки, вартість активних і пасивних статей балансу, а отже, і на рівень фінансової стійкості банку.

Для мінімізації процентного ризику в банках доцільно здійснювати такі заходи: дотримання нормативних вимог законодавства та рівню встановлених лімітів; введення певних обмежень на коефіцієнт ризиковості; зміни частки процентних доходів у структурі доходів банку тощо.

Стратегії управління процентним ризиком:

- управління гепом;
- управління дюрацією;
- управління шляхом використання строкових фінансових інструментів.

Одною зі складових геп-аналізу є метод дюрації. Сутність дюрації, як методу, полягає в оцінці середнього строку погашення активів та зобов’язань, вартість яких залежить від зміни відсоткових ставок. Цей інструмент спрямований на розрахунок обсягу надходжень та виплат за активними та пасивними операціями. Метод дюрації використовують у банку для визначення рівня процентного ризику. В результаті застосування цього методу банк може значно зменшити свій процентний ризик змінивши структуру балансу.

Отже, дюрація (стійкість, тривалість) – це міра приведеної вартості окремого фінансового інструменту, що показує середню тривалість періоду, протягом якого всі потоки доходів за цим фінансовим інструментом надходять до інвестора [1, с. 543].

Метод дюрації використовують під час аналізу боргових цінних паперів (облігацій з купоном та без), процентних виплат по депозитах та кредитах тощо. При цьому необхідно визначити такі дані:

- 1) середньозважений строк погашення активу або пасиву;
- 2) зважити кожне значення за ринковою вартістю;
- 3) розрахувати суму всіх отриманих показників.

У 1938 році Ф. Маколей уперше застосував формулу, яка допомагає встановити показник дюрації. В загальному вигляді, ця формула зображується так:

$$D = \frac{\sum_{i=1}^n \frac{Si \cdot i}{(1+d)^i} + \frac{N \cdot n}{(1+d)^n}}{p}, \quad (1)$$

де D – дюрація цінного папера; S_i – очікувані потоки процентних доходів у i -й періоді; i – періоди проведення виплат; n – загальна кількість періодів; d – ставка дисконтування; N – номінальна сума боргу; p – ринкова ціна цінного папера.

Звісно метод дюрації застосовується не тільки у процесі розрахунку ризику конкретного цінного папера, але може бути застосована щодо банківського портфеля. Для оцінки портфеля застосовують таку формулу:

$$D_p = \frac{\sum_{m=1}^M DF_{I_m} \cdot FI_m}{\sum_{m=1}^M FI_m}. \quad (2)$$

Показник дюрації також використовується для приблизної оцінки зміни ціни облігації при коливанні відсоткових ставок по них. У такому випадку застосовують показник модифікованої дюрації:

$$D_m = \frac{D}{1+r}. \quad (3)$$

За допомогою подібних розрахунків стає можливе прогнозування можливих змін ціни на актив протягом певного періоду в перспективі. Тобто керівництво банку може визначити для себе чи буде корисним для них купівля того чи іншого цінного папера за заданими параметрами (видача кредиту, утримання депозиту тощо), чутливість цього активу до ринкових коливань, період окупності та його прибутковість.

Застосовуючи показники дюрації, банк може нівелювати вплив процентного ризику і негативних коливань ринкових ставок, підбираючи середні строки погашення активів (дюрацію активів) так, щоб вони відповідали середнім показникам погашення зобов'язань (дюрації зобов'язань). Цей процес називають імунізацією – захистом балансу від змін процентних ставок протягом певного періоду.

Максимальне хеджування процентного ризику можна досягти, якщо розрив між приведеними активами та зобов'язаннями відсутній або мінімальний. Коли зберігається подібний баланс, створюються умови для імунізації балансу банку. Але якщо дюрація додатна ($DA > DL$), капітал буде збільшуватися при збільшенні процентних ставок і зменшуватиметься у разі їх зниження. Зворотна ситуація буде спостерігатиметься у випадку від'ємної дюрації ($DA < DL$).

В Україні найбільшої популярності набули такі методи визначення процентного ризику, як GAP-аналіз, метод дюрації та стрес-тестування. В останнє десятиліття запроваджуються ще методи вартісної оцінки (Value-at-Risk). Метод дюрації продовжує залишатися ключовим методом для оцінювання процентного ризику, а також входить до складу інших методів або їх комплексів.

Але оскільки в нашій країні непередбачувана та нестійка ситуація економічної кризи, передбачити зміни процентної ставки стає складним завданням. Для вдосконалення оцінки та прогнозування процентної ставки та нівелювання ризику для банківської сфери необхідне запровадження нових адаптованих до української ситуації моделей аналізу рівня процентно-

го ризику. Доцільно на законодавчому рівні затвердити введення таких світових методик, як EaR – аналіз, статичного геп-аналізу та економічної вартості капіталу.

Список використаних джерел: 1. Герасимович А. М. Аналіз банківської діяльності : підручник / А. М. Герасимович, М. Д. Алексеєнко, І. М. Парасій-Вергуненко ; за ред. А. М. Герасимовича. – К. : КНЕУ, 2005. – 599 с. 2. Квасницька Р. С. Управління ризиками як елемент забезпечення фінансової стійкості комерційного банку / Р. С. Квасницька, І. В. Хаврус // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 3. – С. 146–149. 3. Макєєва І. В. Сутнісна характеристика поняття «фінансова стійкість» та основні її параметри [Електронний ресурс] / І. В. Макєєва. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/NPM_2006/Economics/7_makeeva.doc.htm.

УДК 657:338

В. Боднар, студентка

Науковий керівник: **В. Г. Швець**, д-р екон. наук, професор кафедри обліку та аудиту
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТУРИСТИЧНОГО БІЗНЕСУ

***Ключові слова:** економічний аналіз, туризм, показники, туристична діяльність.*

Економічний аналіз є важливою функцією управління, що визначає чинники впливу на обсяги і динаміку діяльності підприємств туристичного бізнесу.

Економічний аналіз господарської діяльності туристичних підприємств – це комплексне вивчення їх роботи з метою об'єктивної оцінки досягнутих результатів, визначення шляхів підвищення ефективності виробництва туристичного продукту і поліпшення якості обслуговування клієнтів.

Предметом економічного аналізу господарської діяльності туристичних підприємств є господарські процеси, пов'язані з виробничою і комерційною діяльністю окремих фірм і з розвитком туристичної галузі загалом.

Основна мета економічного аналізу – отримання невеликої кількості показників, що об'єктивно і точно характеризують господарський стан підприємства, його прибутки і збитки, зміни у структурі нематеріальних активів, в обсягах продажу та їх динаміці, а також у структурі управління підприємством, у розрахунках з дебіторами і кредиторами тощо.

Економічний аналіз господарської діяльності туристичних підприємств поділяється на види, залежно від різноманітних ознак. За об'єктами аналізу виокремлюють: галузь або підгалузь туристичної індустрії; регіон; підприємство; окремі підрозділи підприємства, окремих працівників [2, с. 395].

За даними Державної служби статистики України у 2016 році кількість суб'єктів туристичної діяльності становила 3506 підприємств, з яких 1838 юридичних осіб та 1668 фізичних осіб-підприємців. Найбільша їх частка зосереджена в Київській області – 27 % туристичних підприємств, а найменша – у Луганській (0,54 %). За 2016 рік було реалізовано 1 612 002 туристичні путівки загальною вартістю 27 421 545,8 тис. грн, що на 8 495 128,3 тис. грн більше, ніж було реалізовано у 2015 році [5, с. 5-6].

Господарсько-фінансову діяльність суб'єктів туристичного бізнесу характеризує така система показників:

1. Кількість орендованих баз і місць.
2. Обсяг послуг, що надаються (доходи).
3. Обсяг обслуговування туристів (осіб, особо-днів).
4. Обсяг обслуговування екскурсантів (кількість учасників екскурсій).
5. План з праці і заробітної плати.
6. Норматив оборотних коштів.
7. Прибуток.

Слід зосередити увагу на показниках рентабельності кожного виду обслуговування, співвідношенні кошторису адміністративно-управлінських витрат і собівартості (у відсотках).

Обсяг послуг, що надаються, – найважливіший вартісний показник сфери туристично-екскурсійного обслуговування. Разом з натуральними кількісними показниками він характеризує зусилля туристичного підприємства, спрямовані на туристично-екскурсійне обслуговування за нормальної рентабельності в роботі [2, с. 397-398].

Звісно, побудова будь-якої системи показників з метою конкретного аналізу завжди носить творчий характер та повністю залежить від наявних інформаційних ресурсів статистичної звітності [4, с. 170].

На основі абсолютних показників фінансової звітності можна розрахувати більше 200 відносних аналітичних показників, які можуть використовуватись при характеристиці фінансового стану підприємства [3, с. 18].

Загалом розрахунок показників фінансового стану туристичного підприємства на основі дескриптивних моделей пропонується проводити за таким алгоритмом:

1. На основі статистичної фінансової звітності обчислюються значення показників підсистем для всіх періодів.

2. Для кожного коефіцієнта будується графік часового ряду, на якому наносяться рекомендовані межі зміни показника (коефіцієнта).

3. Визначаються статистичні характеристики зміни показників (тренд, його параметри, коефіцієнти регресії, коефіцієнт множинної кореляції та ін.).

4. Проводиться аналіз динаміки кожного коефіцієнта, результатом якого є обґрунтовані висновки, в яких вказуються основні причини зміни коефіцієнта.

5. До кожної з функціональних підсистем показників складаються аналітичні записки, в яких, спираючись на висновки, надається загальна детальна характеристика діяльності підприємства за кожним напрямом аналізу.

6. Складається генеральна аналітична записка всієї системи показників, в якій дається повна ґрунтовна характеристика підприємства за всіма підсистемами в цілому, фінансового стану і рекомендації щодо подальшого ефективного функціонування [4, с. 170-171].

Для проведення комплексного економічного аналізу діяльності туристичних підприємств пропонуємо використовувати такі показники: ліквідності, структури джерел засобів, обертання оборотних коштів, ділової активності, рентабельності. Тому при виконанні етапів 1-3 алгоритму послідовності розрахунків доцільно обчислити значення всіх показників на підставі інформації, наведеної в регламентованих державою формах звітності. При цьому варто сформулювати масив інформації, який характеризує вісім (для річної звітності) і більше (для квартальної звітності) періодів.

Аналіз обов'язково повинен завершуватися конкретними висновками і пропозиціями з мобілізації невикористаних резервів, визначенням заходів для впровадження запропонованих пропозицій з поліпшення якості обслуговування.

Отже, економічний аналіз дозволяє отримати інформацію про чинники, що визначають обсяги і динаміку туристичних послуг. Він є важливим інформаційним ресурсом для прийняття рішень щодо розвитку туристичної діяльності та ефективного управління нею.

Список використаних джерел: 1. Головка І. В. Економічний аналіз фінансового стану підприємства [Електронний ресурс] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / І. В. Головка ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2009. – 20 с. 2. Економіка туризму: теорія та практика : підручник / М. П. Мальська, М. Й. Рутинський, С. В. Білоус, Н. Л. Мандюк. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 544 с. 3. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / К. В. Ізмайлова. – К. : МАУП, 2001. – 152 с. 4. Рошко Н. Б. Формування методичного забезпечення економічного аналізу діяльності туристичних фірм / Н. Б. Рошко // Збірник наукових праць [Буковинського університету]. Економічні науки. – 2014. – Вип. 10. – С. 168–176. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpen_2014_10_24. 5. Статистичний бюлетень “Туристична діяльність в Україні” за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publtur_u.htm.

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Ключові слова: аналіз, підприємство, розвиток, оперативний аналіз, стратегічний аналіз.

Аналіз як прийом людського мислення та інструмент пізнання навколишнього середовища існує з давніх-давен. Його історія починається із давніх греків, коли з'явилися перші теоретичні узагальнення в роботах Платона й Арістотеля. У XIX ст. аналіз було поглиблено і розширено в Англії, Німеччині, Франції та інших країнах. В Україні розвиток економічного аналізу припадає на початок XX століття. Було проведено значну роботу з розвитку теорії економічного аналізу та вдосконалення його методики [4].

Нині в умовах ринкової економіки для підприємців величезного значення набуває оцінка фінансового стану підприємства, що реалізується через економічний аналіз. Він дозволяє оцінити платоспроможність, ефективність та прибутковість діяльності, виявити недоліки, спрогнозувати розвиток у майбутньому, прийняти обґрунтоване економічне рішення, що й обумовлює його актуальність.

Можна сказати, що економічний аналіз є досить розвиненою наукою у теоретичному плані. Проте вона і досі знаходиться у стані розвитку, адже ще повністю не відповідає новим вимогам проведення фінансової роботи підприємства в умовах розвитку ринкової економіки.

Сьогодні економічний аналіз стає вагомим інструментом в оптимізації облікової, податкової, інвестиційної, кредитної, маркетингової політики підприємств. Разом з тим, сформований практичний досвід свідчить про те, що можливості економічного аналізу для вирішення цих проблем повною мірою не реалізуються на багатьох підприємствах [5].

Розвиток сучасних комп'ютерних технологій створює належні умови для вдосконалення оперативного аналізу роботи підприємств, який є системою щоденного спостереження та оцінювання відхилень фактичного стану досліджуваного об'єкта від регламентованих показників, визначення причин і можливих наслідків таких відхилень, розроблення механізмів швидкого втручання у господарські процеси з метою забезпечення ефективного функціонування господарюючого суб'єкта. Перевага оперативного аналізу полягає в його дієвості, тобто в можливості керівництва своєчасно втручатися в господарські процеси для надання їм бажаної спрямованості [1].

Економічний розвиток країни значною мірою обумовлений рівнем інвестиційної діяльності, яка тією чи іншою мірою властива будь-якому підприємству. При великому виборі видів інвестицій підприємство постає перед необхідністю обирати варіант інвестиційного рішення, що неможливе без урахування таких факторів: вид інвестиції, вартість інвестиційного проекту, обмеженість фінансових ресурсів, доступних для інвестування, ризик, пов'язаний з прийняттям того чи іншого рішення тощо. В умовах інфляції, розвитку фінансового ринку, появи можливостей для отримання економічних вигід від здійснення фінансових вкладень зростає потреба в комплексних дослідженнях власних інвестиційних можливостей, ефективності капітальних і фінансових вкладень. Як наслідок, особливої актуальності набувають методи аналізу та оцінки ефективності інвестиційних проектів [2]. Саме тому перспективним напрямком економічного аналізу стає інвестиційний аналіз. Необхідна подальша адаптація зарубіжного досвіду в цій галузі до реалій української економіки і розробка власних комплексних методик інвестиційного аналізу, які враховують особливості функціонування вітчизняних підприємств.

Нині ефективне функціонування підприємства визначається тим, наскільки вдало воно взаємодіє із зовнішнім середовищем. Це можливе за умови здійснення підприємством стратегічного управління [4].

Стратегічний аналіз можна розглядати як інструмент обґрунтування стратегічних рішень, який враховує внутрішні можливості підприємства і стан зовнішнього середовища при прогнозуванні можливих змін та ризиків, які у зв'язку з цим виникають. Стратегічний аналіз як

сучасний напрям розвитку класичного економічного аналізу нині перебуває на етапі динамічного розвитку як у теоретичному, так і в методичному плані. Концепція стратегічного аналізу потребує серйозної уваги з боку як науковців, так і практиків [3]. Проведення стратегічного аналізу розвиває в менеджерів здатність до стратегічного мислення й тим самим створює основу для впровадження в організацію концепції стратегічного управління [4].

Також вагоме місце сьогодні посідає маркетингова діяльність підприємств, що втілюється у формуванні стилю мислення керівника з пріоритетною орієнтацією на запит споживача, у підтримці конкурентоспроможних позицій, максимальному використанні сприятливих умов участі на ринку тощо. Це зумовлює розширення сфери аналітичних досліджень, зміну їх цільової орієнтації, трансформацію загальної моделі комплексного економічного аналізу в цілому [4].

Одним із найефективніших видів аналізу господарської діяльності є функціонально-вартісний аналіз, що забезпечує виявлення резервів економії матеріальних, трудових і грошових ресурсів на виробництво продукції. Розширення сфери застосування функціонально-вартісного аналізу в управлінській діяльності актуальне в сучасних економічних умовах [2]. Перспективи подальшого розвитку функціонально-вартісного аналізу полягають і в тому, щоб впроваджувати в його методику економіко-математичні методи і комп'ютерні технології оброблення інформації, а на загальнодержавному рівні – узагальнювати досвід проведення функціонально-вартісного аналізу в різних галузях з метою його популяризації та вдосконалення [4].

Загалом для покращення діяльності економічного аналізу на підприємствах необхідно створити його єдину систему, яка б інтегрувала аналіз діяльності на всіх рівнях. З цим має бути пов'язана і система різнострокових прогнозів, що базувалася б на виявлених аналізом закономірностях і тенденціях. Водночас належить створити єдину обґрунтовану систему оцінювальних показників ефективності діяльності підприємства.

Також для підвищення ефективності діяльності підприємства необхідно забезпечити комплексність аналізу. Комплексний аналіз є основою управлінської інформаційної системи, важливим елементом розроблення науково обґрунтованих планів і підготовки управлінських рішень, інструментом оперативного контролю прийнятих рішень, дієвим засобом запобігання неефективній господарській діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів [4].

Отже, сьогодні економічний аналіз є динамічно розвиненою системою, яка перебуває на етапі розвитку. Завдання економістів полягає в тому, щоб, зберігши кращі традиції економічної думки, перейняти найбільш корисний досвід сучасного зарубіжного та вітчизняного аналізу та отримати дієвий інструмент для підвищення ефективності виробництва [4].

Список використаних джерел: 1. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / Б. Є. Грабовецький. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 256 с. 2. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник / Є. В. Мних. – К. : Знання, 2011. – 630 с. 3. Парасій-Вергуненко І. М. Еволюція розвитку економічного аналізу в стратегічно-орієнтованій системі управління / І. М. Парасій-Вергуненко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 328–335. 4. Петрицька О. С. Економічний аналіз: перспективи розвитку / О. С. Петрицька // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – № 3 (3). – С. 67–71. 5. Петрицька О. С. Напрямки розвитку економічного аналізу в сучасних умовах / О. С. Петрицька // Вісник Запорізького національного університету. – 2012. – № 4 (16). – С. 131–136. 6. Черниш С. С. Огляд методик аналізу інвестиційної привабливості підприємства / С. С. Черниш // Інноваційна економіка. – 2013. – № 5. – С. 87–92.

УДК 657.6

М. В. Михалик, студентка

Науковий керівник: **Т. І. Воскресенська**, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аналізу Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ПЕРВІСНОЇ ВАРТОСТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ, СТОРЕНИХ ПІДПРИЄМСТВОМ САМОСТІЙНО

Ключові слова: нематеріальні активи, програмне забезпечення, інвентаризація нематеріальних активів, ноу-хау, бізнес проект.

Всеохоплюючий динамізм економічних процесів призвів до посилення конкуренції між економічними суб'єктами. З метою підвищення власних конкурентних переваг у порівнянні з конкурентами перед підприємствами постала необхідність застосування у виробничо-

господарській діяльності нематеріальних активів, зокрема сучасного програмного забезпечення, ноу-хау тощо. Більшість великих підприємств у процесі здійснення своєї діяльності можуть придбати той чи інший нематеріальний актив, наприклад, дороге програмне забезпечення, ліцензію на виготовлення нового продукту. Водночас суб'єкти господарювання, які відносяться до середнього чи малого бізнесу, переважно використовують внутрішній потенціал при створенні нематеріального активу.

У науковій літературі існують дискусії стосовно доцільності використання того чи іншого нематеріального активу, визначення його первісної вартості. З метою прийняття раціонального рішення щодо здійснення подальших дій відносно ефективності залучення новітніх і неординарних нематеріальних активів, важливим завданням є визначення рентабельності їх розробки.

Для детальнішого розуміння сутності та особливостей визнання нематеріального активу подамо його визначення, яке зафіксоване у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Відповідно до цього Положення під нематеріальним активом розуміють немонетарний актив, який немає матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [1].

Під час аналізу використання нематеріальних активів, прослідковується тенденція їх застосування у в таких формах:

- програмне забезпечення – це сукупність програм, призначених для вирішення завдань на комп'ютері, а також для забезпечення здійснення управління роботою обчислювальної системи чи для полегшення автоматизації процесу розробки та налагодження програм;

- ноу-хау – це сукупність незапатентованої практичної інформації, що є результатом досвіду або випробувань і яка є секретною, тобто не загальновідомою або легко доступною і значущою, тобто важливою та корисною для виробництва товарів за угодою [2];

- бізнес-проект – це ретельно підготовлений плановий документ, який розкриває усі сторони будь-якого започаткованого комерційного проекту. Він дозволяє передбачати заходи щодо реалізації нової ідеї, визначати необхідне фінансове забезпечення й отримання певного зиску. Практично його можна вважати формою експертної оцінки доцільності та ефективності здійснення тієї або іншої підприємницької ідеї [3].

При обліку нематеріальних активів, розроблених власними підрозділами підприємства проблемою є визначення їх первісної вартості. Особливістю бухгалтерського обліку створення і використання нематеріальних активів, сформованих власними силами підприємства є те, що всі витрати, пов'язані із їх створенням, важко проаналізувати, адже немає прорахованих нормативних даних, які приймалися б за основу, через специфіку нематеріальних активів – відсутність матеріальної основи. Окремі аспекти формування первісної вартості нематеріальних активів у формі програмного забезпечення достатньо добре розроблені ІТ-фірмами, в основу вартості якого входить ціна годин роботи програміста із відповідними нарахуваннями на розроблення програми, вартість годин роботи комп'ютерної техніки на виготовлення програми тощо. Стосовно визначення первісної вартості виготовлення інших видів нематеріальних активів (ноу-хау, бізнес проекту), то для здійснення їх реальної оцінки переважно застосовують інформацію про розробку аналогічних (подібних за функціональним призначенням) нематеріальних активів, що були отримані різними шляхами: у результаті промислового шпигунства; співробітництва; переманювання працівників; аналізу публічної інформації.

Важливим моментом обліку нематеріальних активів, виготовлених власними силами підприємства, є процедура інвентаризації вже готових нематеріальних активів. Адже у процесі її проведення, експертна комісія здійснює оцінку і встановлює вартість, яку дійсно готовий заплатити покупець за певний вид нематеріального активу і порівнює із первісною вартістю об'єкта на дату створення.

Список використаних джерел: 1. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. 2. Матвеев П. С. Теоретико-правові аспекти охорони та захисту ноу-хау / П. С.Матвеев // Європейські перспективи. – 2015. – № 2. – С. 99-106. 3. Тарасюк Г. М. Планування діяльності підприємства : [навч. посіб.]. / Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб. – К. : Каравела, 2003. – 432 с.

СЕКЦІЯ 4
**Міжнародний та національний досвід організації, функціонування
та розвитку аудиту**

УДК 336.148

В. Г. Барановська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

НОВА МОДЕЛЬ ПІДГОТОВКИ ВИСОКОКВАЛІФІКОВАНИХ АУДИТОРІВ

Ключові слова: аудит, аудитори, модель підготовки висококваліфікованих кадрів.

Підвищення дієвості державного аудиту, поряд з іншими неодмінними складовими, вимагає підготовки висококваліфікованих кадрів, що зумовлено необхідністю своєчасного врахування динамічних змін в усіх сферах життєдіяльності країни, коригування чинного законодавства.

Це важливе завдання має перебувати в центрі уваги Державної аудиторської служби України та закладів вищої освіти, які здійснюють підготовку і перепідготовку аудиторів.

Недаремно серед пріоритетних завдань Держаудитслужби на 2017–2018 р. чільне місце посідає формування ефективної моделі розвитку та підготовки висококваліфікованих державних аудиторів.

Складність вирішення зазначеного завдання зумовлюється тим, що на сьогодні підготовка аудиторських кадрів за стандартними уніфікованими програмами не спроможна належним чином забезпечити як реалізацію всього розмаїття функціонального призначення Державної аудиторської служби, так і виконання фахівцями, задіяними на різних напрямках контрольної діяльності, що мають різні професійні навички і досвід практичної роботи, своїх посадових інструкцій. А наявна система підготовки кадрів не передбачає диференціації навчальних модулів за функціональними напрямами діяльності Держаудитслужби, рівнем досвіду, категоріями посад тощо. Таким чином, переважна більшість навчальних модулів здатна задовольнити практичні потреби лише вузького сегмента персоналу, тоді як решта фахівців втрачає інтерес до таких заходів, а отже, і мотивацію власного професійного розвитку.

Крім того, на сьогодні відсутній необхідний зв'язок між кваліфікаційними вимогами, компетенціями до фахівців певних рівнів і умовами конкурсів на зайняття наявних вакантних посад у контролюючих органах. Не виконуються й вимоги до постійного підвищення працюючими фахівцями свого професійного рівня. Так, донедавна була відсутня система постійного професійного розвитку, яка вже давно визнана у світі і дає конкретні позитивні результати в удосконаленні контрольної сфери загалом і функціонуванні конкретних контролюючих органів зокрема.

Ось чому на порядку денному – кардинальне реформування вітчизняної системи підготовки кадрів з максимальним її наближенням до сьогоденних потреб і кращих міжнародних практик.

Виконання цього завдання повинна взяти на себе створена Рада постійного професійного розвитку персоналу Державної аудиторської служби України, яка об'єднує як фахівців цієї служби, так і провідних вітчизняних і зарубіжних експертів міжнародних проектів, зокрема, з Міністерства фінансів Нідерландів.

Вже розроблені Програма постійного професійного розвитку працівників, Стратегія постійного професійного розвитку працівників Держаудитслужби. Модульна побудова зазначеної програми уможливує якісну підготовку молодшого персоналу, середнього і керівного складу. При цьому спеціальна підготовка передбачена для [1, с. 8]: вперше прийнятих на роботу до Держаудитслужби; фахівців, що просуваються по службі з досвідом роботи понад рік; фахівців, що займають посади тривалий час, очолюють важливі контрольні заходи та спеціалізуються за відповідними функціональними напрямами діяльності Держаудитслужби; керівників і заступників керівників структурних підрозділів.

Дуже важливо, що Програма постійного професійного розвитку працівників передбачає спеціальні навчальні модулі для ревізорів, аудиторів різних напрямів, юристів, що дає змогу більшою мірою зосередитися на розвитку саме професійних навичок фахівців різного профілю.

Безумовним позитивом аналізованої програми можна визнати і можливість вільного вибору кожним фахівцем тем, що вивчаються, способів опанування новими знаннями і часу навчального процесу. При цьому в навчальному процесі передбачається прямий зв'язок із кваліфікаційними вимогами до відповідних рівнів посад і питаннями до конкурсу на відповідні посади [1, с. 9].

Професійний розвиток фахівців Держаудитслужби передбачає вивчення новачій перебігу бюджетного процесу, бухгалтерського обліку, в системі державного фінансового контролю, завдання і функцій органів служби.

Цей етап професійного розвитку логічно продовжує функціональний навчальний блок, розрахований на поглиблення професійних навичок за допомогою навчальних тренінгів з ризикоорієнтованого планування і різновидів контрольних заходів, моделей для порівняння даних (аудиту ефективності), проведення інтерв'ю, звітування, комунікаційних навичок, аудиторської вибірки, особливостей здійснення державного фінансового контролю на підприємствах ЖКГ, підготовки та впровадження аудиторських рекомендацій, проведення моніторингу, оцінки якості, підготовки майбутніх тренерів.

І, безумовно, Програма постійного професійного розвитку працівників включає актуальні питання вивчення чинного антикорупційного законодавства, засад етики і доброчесності, правочинів і договірних зобов'язань, вимог до держслужбовців, службової кар'єри, документообігу й архівного зберігання, протокольних звичаїв і правил, програмних засобів забезпечення заходів державного фінансового контролю.

Вивчають фахівці Держаудитслужби і питання стратегічного планування, управління проектами, навичок комунікації на стратегічному рівні, забезпечення якості, основ риторики.

І, нарешті, у процесі перепідготовки проводяться практичні тренінги за напрямками функціональної діяльності Державної аудиторської служби України. Серед них чільне місце посідають тренінги з аудиту ефективності, аудиту інвестиційних проектів, ІТ-аудиту, фінансового аудиту використання коштів ЄС.

Для визначення рівня засвоєння матеріалу та оволодіння навичками за модульними блоками проводиться обов'язкове тестування.

Позитивом аналізованої Програми постійного професійного розвитку працівників є її динамічність, оскільки передбачено раз на півроку оцінювати ефективність роботи в цьому напрямі і, за потреби, коригувати положення програми.

7 вересня 2017 року проведено перший захід у межах реалізації Програми постійного професійного розвитку працівників Державної аудиторської служби України – короткотерміновий (одноденний) тренінг для працівників центрального апарату та Північного офісу Держаудитслужби.

У межах тренінгу охоплено два навчальні модулі: «Система бухгалтерського обліку» та «Система внутрішнього контролю». Друга половина тренінгу була присвячена питанням побудови системи внутрішнього контролю відповідно до моделі COSO-ERM.

А 21 вересня 2017 року наказом № 199 затверджено Стратегію постійного професійного розвитку працівників Держаудитслужби на 2017-2020 роки.

Повноцінна реалізація заходів з професійного розвитку персоналу Державної аудиторської служби України на основі гнучких і персоніфікованих навчальних модулів дозволить не лише підвищити результативність і ефективність діяльності служби, законність і ефективність використання бюджетних коштів, фінансову дисципліну, а й професіоналізм та вмотивованість, а також професійну відповідальність ревізорів і аудиторів, інших фахівців контрольних органів.

Список використаних джерел: 1. Скрипник А. Держаудитслужба запроваджує нову модель розвитку і підготовки висококваліфікованих державних аудиторів / А. Скрипник // Фінансовий контроль. – 2017. – № 10. – С. 7–10.

О. Б. Пугаченко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту та оподаткування
Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

КРИТЕРІЙ ВИЗНАЧЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Ключові слова: бухгалтерський облік, аудит, критерії, мікропідприємство, мале підприємство, середнє підприємство, велике підприємство.

Нині в Україні відбувається процес удосконалення існуючого порядку віднесення підприємств до окремих категорій для цілей бухгалтерського обліку та аудиту. У чинних редакціях Законів України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та «Про аудиторську діяльність» поділу підприємств на окремі їх категорії, з урахуванням різних критеріїв, не передбачено. Проте проекти вказаних законодавчих актів надають власне трактування видів підприємств.

Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) було внесено 16.06.2017 р. № 4646-д [1]. Основні етапи проходження цього законопроекту такі: 05.10.2017 р. – Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)» прийнято; 12.10.2017 р. – Закон підписано Головою Верховної Ради України; 13.10.2017 р. – Закон направлено на підпис Президенту [2]; станом на 25.10.2017 р. – у діючу редакцію на офіційному веб-сайті Верховної Ради України змін не внесено. У самому законопроекті вказано, що він набирає чинності з 1 січня 2018 року, крім окремих абзаців, які набирають чинності з 1 січня 2019 року. У статтю 2 включено частину другу, яка передбачає, що підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств.

Проект Закону України «Про аудиторську діяльність», який вноситься народними депутатами О. В. Кіршом, О. В. Кужель, В. В. Галасюком (доопрацьований реєстр № 2534), визначення «мале підприємство», «середнє підприємство» та «велике підприємство» пропонує вживати у значенні, наведеному в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3].

У Проекті Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 6016 [4], який вноситься Кабінетом Міністрів України, а автором законодавчої ініціативи виступає В. Б. Гройсман, передбачено класифікацію підприємств за категоріями: «малі», «середні», «великі».

Узагальнена інформація про критерії визначення підприємств для цілей бухгалтерського обліку та аудиту представлена у таблиці.

Таблиця 1

Критерії визначення підприємств для цілей бухгалтерського обліку та аудиту

Вид *	Закон про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) № 4646-д			Проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 6016		
	балансова вартість активів	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середня кількість працівників	сукупна вартість активів	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середня кількість працівників
Мікропідприємство	до 350 тис. євро	до 700 тис. євро	до 10 осіб	Відсутнє визначення		
Мале підприємство	до 4 млн євро	до 8 млн євро	до 50 осіб	до 4 млн євро	до 8 млн євро	до 50 осіб
Середнє підприємство	до 20 млн євро	до 40 млн євро	до 250 осіб	до 20 млн євро	до 40 млн євро	до 250 осіб
Велике підприємство	понад 20 млн євро	понад 40 млн євро	понад 250 осіб	понад 20 млн євро	понад 40 млн євро	понад 250 осіб

* показники на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, та відповідають щонайменше двом з критеріїв.

Джерело: розроблено автором на основі [1; 4].

Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.

У статті 12 Закону про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено також визначення «підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес)». Вказано, що вони можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їх показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох з таких критеріїв: балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро; середня кількість працівників – до 50 осіб [1].

Для визначення відповідності критеріям, зазначеним в євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів НБУ, що встановлювались для євро протягом відповідного року.

Виходячи з критеріїв визначення видів підприємств, можна стверджувати, що для цілей бухгалтерського обліку й аудиту використовуються подібні характеристики для малих, середніх та великих підприємств. У Проекті Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 6016 відсутнє визначення «мікропідприємство». Крім того, для цілей бухгалтерського обліку використовується термін «балансова вартість активів», а для аудиту – «сукупна вартість активів».

Список використаних джерел: 1. *Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)* від 16.06.2017 р. № 4646-д. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62044. 2. *Офіційний веб-портал Верховної Ради України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62044. 3. *Проект Закону України «Про аудиторську діяльність» (доопрацьований реєстр № 2534)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4?id...54644... 4. *Проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»* від 02.02.2017 р. № 6016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH4N400A.html.

УДК 657.6

Н. А. Щербакова, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана», м. Київ, Україна

МЕТОДИКА ОЦІНЮВАННЯ АУДИТОРОМ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ключові слова: оцінка, безперервність, прогноз, методи, прийоми, банкрутство.

Під час виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання аудитор особливу увагу слід приділити отриманню доказів стосовно наявності у суб'єкта перевірки умов продовжувати власну діяльність, тобто дотримання принципу безперервності діяльності підприємства. Це пов'язано з тим, що однією з найбільш складних для аудитора є ситуація, коли після аудиторської перевірки та висловлення позитивної думки у звіті підприємство раптово зупиняє діяльність з причини ймовірності банкрутства.

Основні положення, рекомендації та аудиторські процедури щодо дій аудитора при аудиторській перевірці фінансових звітів, підготовлених на основі припущення про безперервність діяльності підприємства, визначені у МСА 570 «Безперервність» [1].

Припущення про безперервність діяльності полягає в тому, що суб'єкт господарювання продовжує ведення бізнесу в передбачуваному майбутньому. Якщо це припущення прийняте, то у фінансовій звітності активи та зобов'язання відображаються виходячи з того, що підприємство зможе реалізувати свої активи та погасити зобов'язання у звичайному ході бізнесу.

Управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати свою діяльність.

Оцінка безперервності діяльності, яка проведена управлінським персоналом підприємства, є ключовим елементом у процесі аналізу аудитором цього питання. Але аудитор має перевірити обґрунтованість заповнень керівництва у безперервності діяльності підприємства.

Відповідальність аудитора полягає в отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо можливості використання припущення управлінського персоналу про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності та за висновок щодо здатності суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність.

Аудитор не може передбачити майбутні події або обставини, що можуть спричинити припинення підприємством його діяльності, однак він повинен виконати всі аудиторські процедури, необхідні для отримання достатніх і відповідних доказів, щоб обґрунтувати свою думку про безперервність діяльності підприємства.

Для оцінювання безперервності діяльності підприємств та прогнозування банкрутства існує два підходи: прогнозування за допомогою фінансових показників та прогнозування за допомогою економетричних моделей. Інформаційною базою дослідження є внутрішня та зовнішня інформація.

Джерелами внутрішньої інформації є фінансова звітність підприємства, первинна бухгалтерська та оперативна інформація щодо фінансових зобов'язань підприємства, його дебіторів, наявних товарно-матеріальних запасів, складу поточних витрат, джерел отримання доходів.

Джерелами зовнішньої інформації є: огляди економічних та політичних новин; публікації у спеціальних виданнях та пресі; кон'юнктурні огляди; виступи посадовців та представників влади; прогнози рішень уряду; макроекономічна статистика; залучення зовнішніх кредитів; очікувані темпи інфляції; дані бюджетів різних рівнів. Логічне переосмислення зовнішньої інформації дає можливість визначити загальний напрямок розвитку ситуації, стан та перспективи діяльності підприємства.

Найпоширенішими моделями оцінки фінансового стану підприємства та схильності його до банкрутства є експертні оцінки, економіко-математичні методи і моделі, які з певним ступенем точності вказують перспективну динаміку параметральних показників фінансового стану та можливі відхилення від очікуваного рівня платоспроможності.

Здебільшого оцінювання безперервності діяльності підприємств ґрунтується на розрахунку та оцінюванні системи фінансових показників діяльності. При цьому перевага надається визначенню на підставі показників фінансової звітності розрахункових значень коефіцієнтів фінансової стійкості, платоспроможності, ліквідності, рентабельності та ділової активності. Зазначені показники розраховуються станом на певну дату або за визначений період. Отримані результати порівнюються з відповідними значеннями попередніх періодів, а також з критичними значеннями. За допомогою аналітичних прийомів досліджуються абсолютні значення показників, пов'язаних з рухом грошових коштів, динамікою фінансових результатів діяльності, змінами в обсягах активів та джерел їх фінансування. Для об'єктивного оцінювання перспектив безперервності діяльності підприємства, необхідно брати до уваги результати аналізу співвідношень як фінансових, так і нефінансових показників.

Якість прогнозу залежить від кількості прогнозованих показників, точності експертних оцінок, кількості варіантів моделювання, наявного програмного забезпечення.

Якщо у процесі аудиту виникає сумнів щодо можливості подальшого функціонування підприємства, аудитор повинен виконати додаткові аудиторські процедури.

Ці процедури можуть включати:

- аналіз та обговорення з управлінським персоналом грошових потоків, прибутку та інших відповідних прогнозів;
- аналіз та обговорення останньої доступної проміжної фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- розгляд умов боргових зобов'язань та угод про позики і визначення того, чи були вони порушені;

- розгляд протоколів зборів акціонерів, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та відповідних комітетів для виявлення проблем з фінансуванням;
- запити до юрисконсульта суб'єкта господарювання щодо існування судових позовів або претензій та обґрунтованості оцінок їх результатів і фінансових наслідків керівництвом;
- підтвердження існування, законності та виконання угод про надання або збереження фінансової допомоги з пов'язаними та третіми сторонами, а також оцінювання фінансової здатності таких сторін забезпечити додаткові кошти;
- оцінка планів суб'єкта господарювання щодо невиконаних замовлень клієнтів;
- виконання аудиторських процедур стосовно подальших подій для виявлення подій, які пом'якшують чи в інший спосіб впливають на здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність;
- підтвердження існування, умов та достатності можливостей отримати позики;
- отримання та огляд звітів про регуляторні заходи;
- визначення достатності фінансування для будь-якого запланованого вибуття активів.

Але аудитору слід пам'ятати, що в жодному випадку вірогідність банкрутства не може бути оцінена як нульова.

Список використаних джерел: 1. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* (видання 2015 року). Ч. 1 : пер. з англ. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. – 1249 с.

УДК 336.1

Ю. В. Табенська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів, банківської справи та підприємництва

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, м. Чернівці, Україна

МІЖНАРОДНІ ТА НАЦІОНАЛЬНІ СТАНДАРТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Ключові слова: державний фінансовий контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, Інститут внутрішніх аудиторів.

Питання посилення дієвості державного фінансового контролю у країнах із розвинутою та трансформаційною економікою набувають важливого значення в умовах підвищення ступеня глобалізації економічних перетворень. З огляду на зазначене доцільним є подальший розвиток інструментарію фінансового контролю, внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту зокрема.

Світові тенденції розвитку державного фінансового контролю характеризуються достатнім рівнем збалансованості фінансового управління, контролю та аудиту; відзначається посилення рівня децентралізації систем контролю інтегрованих в єдину інформаційно-аналітичну базу.

У розвинених країнах одним із важливих інститутів контролю є організаційно-координаційні центри діяльності контролюючих органів, які забезпечують належний рівень економічної ефективності та результативності використання державних ресурсів. Відповідно до європейських норм та вимог процес функціонування та взаємодії інституційних структур, уповноважених відповідними органами державної влади та місцевого самоврядування на виконання функцій щодо формування, розподілу та контролю за бюджетними ресурсами і зобов'язаннями передбачає наявність системи бюджетного адміністрування [1, с. 7].

Інститут внутрішніх аудиторів (ІА) – міжнародна професійна асоціація, що нараховує більше ніж 170 тис. членів. ІА вважається світовим професійним лідером у питаннях сертифікації, освіти, досліджень та практичної підтримки [2].

Зважаючи на відповідні нормативні та методичні матеріали, виділимо місію ІА, яка полягає у забезпеченні динамічного управління професійною спільнотою внутрішніх аудиторів. Так, діяльність із підтримки внутрішнього аудиту включає:

- забезпечення усесторонньої професійної освіти та розвитку можливостей внутрішніх аудиторів;
- методологічна підтримка – розробка стандартів та інших професійних практичних порад з питань внутрішнього аудиту, а також відповідних програм сертифікації;

- здійснення наукових досліджень щодо внутрішнього аудиту, підвищення ефективності управління та доведення їх результатів до практиків та зацікавлених сторін;
- організація та проведення навчань кращим практикам внутрішнього аудиту;
- об'єднання аудиторів на міжнародному рівні для обміну досвідом та знаннями.

Стандарти ІА та професійні практичні вказівки із внутрішнього аудиту описані у Посібнику міжнародної професійної практики (IPPF). IPPF включає такі елементи [3]:

1. **Обов'язкові вказівки.** Зазначимо, що чітка відповідність з постійним дотриманням принципів, визначених у цих вказівках, є обов'язковими для професійної практики проведення внутрішнього аудиту. Обов'язкові вказівки стосуються як установ та організацій, так і фахівців, які безпосередньо здійснюють внутрішній аудит. До обов'язкових елементів IPPF відносять:

Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та поліпшувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління.

Внутрішній аудит проводиться в різних правових та культурних середовищах; для організацій, які відрізняються між собою метою, розміром, складністю та структурою; особами як із самої організації, так і ззовні. Оскільки ці розбіжності можуть впливати на практику внутрішнього аудиту в кожному середовищі, дотримання Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (далі – Стандарти) є важливим у частині виконання обов'язків внутрішніх аудиторів і функції внутрішнього аудиту.

Кодекс етики – документ, який описує принципи та вимоги щодо поведінки фахівців з внутрішнього аудиту, а також установ, що залучені до внутрішнього аудиту. Він описує мінімальні вимоги щодо очікуваної поведінки та управління процесом, а не конкретні види діяльності.

Стандарти – набір принципів, що описують систему умов для проведення внутрішнього аудиту. Стандарти включають дві основні категорії: Стандарти якісних характеристик (Attribute Standards) та Стандарти діяльності (Performance Standards).

Стандарти якісних характеристик описують характеристики осіб та організацій, що надають послуги внутрішнього аудиту. Стандарти діяльності описують суть діяльності внутрішнього аудиту та надають критерії якості, відносно яких може оцінюватися виконання цих послуг.

Стандарти якісних характеристик та Стандарти діяльності застосовуються до всіх послуг внутрішнього аудиту. Стандарти практичного застосування доповнюють Стандарти якісних характеристик та Стандарти діяльності та визначають вимоги, що застосовуються до аудиторських (А) або (К) консультаційних послуг.

Аудиторські послуги передбачають об'єктивне оцінювання внутрішнім аудитором доказів для формування висновків стосовно установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або інших об'єктів перевірки. Характер та обсяг аудиторського завдання визначається внутрішнім аудитором. Як правило, учасниками аудиторських послуг є три сторони, а саме: 1) особа або група осіб, що є безпосередньо залученими до установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки – власник процесу; 2) особа чи група осіб, які здійснюють оцінку – внутрішній аудитор; 3) особа чи група осіб, які використовують результати оцінки – користувач.

Консультаційні послуги – дорадчі за своїм характером і зазвичай виконуються у відповідь на окремий запит замовника завдання. Характер та обсяг консультаційного завдання визначаються за домовленістю з замовником завдання. Консультаційні послуги, переважно, включають дві сторони, а саме: 1) особу або групу осіб, що надають консультацію – внутрішнього аудитора; 2) особу або групу осіб, що потребують та отримують консультацію – замовника завдання. При наданні консультаційних послуг внутрішньому аудитору слід дотримуватись об'єктивності та не приймати на себе управлінські обов'язки.

У світі внутрішні аудитори працюють у різному середовищі та різноманітних організаціях, що відмінні метою, розмірами та структурою. Крім того, правові засади та кори-

стувачі у різних країнах відрізняються. Проте ці відмінності не повинні позначитися на якості роботи внутрішніх аудиторів, а дотримання Стандартів виступає гарантією професійності та якості реалізації функцій внутрішнього аудиту.

2. Жорстко рекомендовані вказівки. Жорстко рекомендовані вказівки, визначені ПА, стосуються формалізації процедур ефективного запровадження визначених ПА's поняття внутрішнього аудиту, Кодексу етики та Стандартів. До цих жорстко рекомендованих елементів IPPF відносяться практичні поради та практичні вказівки.

Список використаних джерел: 1. Табенська Ю. В. Державний фінансовий контроль центральних органів виконавчої влади : автореф. дис. канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Ю. В. Табенська. – К., 2013. – 20 с. 2. Офіційний сайт Інституту внутрішніх Аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.iaa.org.ua>. 3. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] // Європейський інститут державного управління та аудиту. – Режим доступу : <http://eipaa.com.ua/index.php/navchannya/120-mizhnarodni-standarti-vnutrishnogo-auditu>.

УДК 657

К. О. Медведюк, студентка

А. С. Орловська, студентка

Науковий керівник: **О. С. Циганова**, ст. викладач кафедри «Облік та економічний аналіз»

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

СТАНОВЛЕННЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: становлення, аудит, розвиток, проблеми, недоліки, переваги.

Сучасний стан економіки України вимагає посиленого аудиторського контролю за суб'єктами господарювання для достовірності бухгалтерської звітності. Процес реформування економіки привів до зміни системи бухгалтерського обліку та системи аудиту. На початку розвитку аудиту в Україні увага приділялась створенню аудиторських фірм, прийняттю нормативних актів з аудиту, підготовці спеціалістів, організації практичного проведення аудиторських перевірок.

Становлення аудиту насамперед пов'язане з переходом до ринкової економіки. Адже суб'єкти господарювання взаємодіють один з одним, що потребує достовірної інформації про їхню діяльність. Перебудова економіки потребує і змін в аудиті. Спираючись на міжнародний досвід, можна зробити висновок, що без правильної організації аудиту неможливе ефективне ведення фінансової діяльності. Основною метою аудиторської перевірки є відповідність фінансової звітності до законодавчо-нормативних актів та ведення бухгалтерського обліку згідно з чинним законодавством.

Більшість учених світу визнають, що офіційною датою виникнення незалежного аудиту в сучасному його значенні є 23 жовтня 1854 р. Саме тоді Спілці бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівської, її членам присвоєно звання «привілейованих бухгалтерів». Спілка бухгалтерів Единбургу налічувала 180 членів, Інститут бухгалтерів та експертів Глазго – 144, а Спілка бухгалтерів Абердіно – 224 [1].

Розвиток аудиту в Україні розпочинається в 1991 після набуття незалежності. Цьому сприяли внутрішні та зовнішні чинники. Зовнішніми чинниками були інтенсивне влиття іноземного капіталу на територію України, а під впливом внутрішніх чинників почала формуватись його законодавча база та практичне застосування, зокрема:

1. Прийняття Закону України «Про підприємства в Україні» (1991), де зазначалось, що річний баланс усіх підприємств підлягає обов'язковому аудиту, за винятком тих, що повністю утримуються за рахунок бюджету;

2. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (1993), який врегулював створення при Міністерстві фінансів України Головного контрольно-ревізійного управління України, контрольно-ревізійних управлінь в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі, контрольно-ревізійних підрозділів (відділів, груп) у районах, містах і районах міст. Де визначались також функції державної контрольно-ревізійної служби, та інші питання.

3. Інші Закони, зокрема: «Про цінні папери та фондову біржу» (1991), «Про господарські товариства» (1991), «Про приватизацію державного майна» (1992), «Про банкрутство» (1992) та інші [2].

Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 р. у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», у якому визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Відповідно до цього Закону того ж року була створена Аудиторська палата України (АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. Також у 1993 році згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» була створена Спілка аудиторів України (СПА), яка займається питаннями розвитку аудиторської діяльності в Україні. 18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України було прийнято в ролі національних Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.

Розвиток аудиту в Україні має три етапи:

Перший – 1987–1992 рр. – створення перших аудиторських структур.

Другий – 1993–1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні.

Третій – 1999 р. – дотепер – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі [3].

На початкових етапах становлення аудиту існувало багато проблем, які гальмували його розвиток. Так, наприклад, у 1993–1994 рр. мало хто із суб'єктів господарювання надавав йому великого значення. Аудит запроваджувався державними органами під натиском Міжнародного валютного фонду та Світового банку. Згодом ситуація змінилась: у 1999–2001 рр. зміна фінансового обліку, суперечливість законодавства, заплутаність податкового обліку та фінансові санкції підштовхнула керівників звернутися за допомогою до аудиторських фірм для уникнення можливих фінансових втрат.

Нині незалежний професійний аудит також має деякі недоліки:

- відсутність розробленого економічного механізму щодо регулювання аудиту, який включає в себе великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської діяльності;

- недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю;
- брак певного досвіду аудиторської діяльності;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а звідси - і неосвоєний ринок аудиторських послуг;

- відсутність типових форм документів з аудиту;

- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту тощо.

Але разом із тим існують і переваги:

- надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;

- незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;

- можливість вибору аудитора замовником тощо.

Отже, аудит в Україні є невід'ємною частиною створення ринкових відносин. А його становлення та розвиток дають змогу перевірити достовірність бухгалтерських даних, відповідність фінансової звітності чинному законодавству України. На кожному етапі розвитку аудиту існують як недоліки, так і переваги, але аудиторська діяльність не стоїть на місці і з кожним роком стає все більш ефективною та вдосконаленою. Сьогодні аудит посідає вагоме місце у фінансовій діяльності підприємств, що підтверджує його необхідність та значущість.

Список використаних джерел: 1. Рядська В. В. Аудит : навчальний посібник / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 416 с. 2. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підручник / Б. Ф. Усач, З. О. Думло. – К. : Знання, 2006. – С. 184–204. 3. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті : навч. посіб. / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 239 с.

СЕКЦІЯ 5

Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства

УДК 338.242

В. Г. Маргасова, д-р екон. наук, професор

А. Є. Федоренко, докторант

О. С. Сакун, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

СУТНІСТЬ САНАЦІЇ ЯК МЕХАНІЗМУ ФІНАНСОВОЇ СТАБІЛІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: санація, банкрутство, функції санації, підприємство-боржник.

Найдієвішим засобом запобігання банкрутству підприємства є фінансова санація. Термін «санація» походить від латинського «sanare» – оздоровлення, видужання. Санація – це система фінансово-економічних, виробничо-технічних, організаційно-правових та соціальних заходів, спрямованих на досягнення чи відновлення платоспроможності, ліквідності, прибутковості і конкурентоспроможності підприємства-боржника в довгостроковому періоді. Тобто санація – це сукупність усіх можливих заходів, які сприяють фінансовому оздоровленню підприємства.

Метою санації суб'єктів господарювання є усунення чи попередження загрози банкрутства, забезпечення найбільш ефективного використання потенціалу з метою адаптації підприємств до нових умов господарювання та створення передумов для відновлення конкурентоспроможності у довгостроковій перспективі.

Завданням санації є реалізація мети за рахунок кращого використання чи додаткового залучення ресурсів, збереження підприємства діючим, у тому числі збереження робочих місць, створення можливості проведення розрахунків з кредиторами та отримання прибутку підприємства на основі наявних фінансових, організаційних, правових, виробничих, техніко-технологічних можливостей.

Варто відзначити, що сутність будь-якої економічної категорії чи поняття розкривається в її функціях.

Так, на мікрорівні можна виділити перерозподільну, попереджувальну (або запобіжну), функцію планування, стимулюючу, соціальну та контрольну функції.

Перерозподільна функція передбачає перерозподіл фінансових ресурсів між суб'єктами санації (підприємством-боржником, кредиторами, власниками, державою, в особі органів влади, працівниками, санаторами та іншими зацікавленими особами), які виникають у процесі виконання плану санації, реалізації санаційних заходів й інших процедур.

Ця функція спрямована на досягнення врегулювання заборгованостей між усіма суб'єктами економічних відносин та передбачає використання фінансових ресурсів як залучені кошти тільки на комерційних умовах (без пільг, розстрочок), причому запозичення здійснюються на ринку кредитних послуг та в держави.

На рівні підприємства вона полягає у здатності суб'єкта акумулювати, використовувати та перерозподіляти відповідний обсяг фінансових ресурсів для виконання обов'язків перед працівниками, власниками, інвесторами, керуючим санацією та кредиторами.

Превентивна (запобіжна) функція санації полягає у недопущенні банкрутства і ліквідації підприємства, а всі санаційні заходи, виконувані учасниками цього процесу, носять превентивний характер.

Планування вважається головною функцією менеджменту загалом, антикризового управління зокрема і, безперечно, однією з основних функцій санації. Санаційний план є основним документом, який регламентує проведення оздоровчих заходів на підприємстві.

Стимулююча функція санації направлена на сприяння активізації господарської діяльності суб'єктів підприємництва. На мікрорівні вона полягає у розробці й використанні стимулів до ефективної взаємодії суб'єктів роботи і їх високорезультативній праці.

Контрольна функція передбачає відстеження перебігу економічних процесів і дотримання суб'єктами економічних відносин господарської дисципліни з метою виявлення її правопорушників.

Соціальна функція санації особливо актуальна при санації містоутворюючих підприємств, які визначають соціально значущі напрями розвитку місцевого управління та регіону. Соціальна функція на макrorівні покликана протистояти безробіттю через оздоровлення підприємств і, відповідно, збереження робочих місць. На мікрорівні оздоровлення підприємства буде сприяти збереженню певного рівня соціальної безпеки для кожного окремого працівника, забезпечуючи його робочим місцем та заробітною платнею [1].

Санація на макrorівні спрямована на збереження та забезпечення господарського розвитку економічно перспективних суб'єктів підприємницької діяльності, підвищення їх адаптивності до умов ринку, оздоровлення пріоритетних для країни галузей, функціонування яких забезпечить зростання ефективного розвитку економіки. Саме тому, на нашу думку, доцільно виділити таку функцію санації. Це підтверджено досвідом зарубіжних країн, які використовують санаційні процеси для нарощування економічного потенціалу держави [2].

Для повнішого розкриття змісту санації слід конкретизувати види заходів, які проводяться в межах фінансового оздоровлення суб'єктів господарювання.

Метою санації суб'єктів господарювання є усунення чи попередження загрози банкрутства, забезпечення найбільш ефективного використання потенціалу з метою адаптації підприємств до нових умов господарювання та створення передумов для відновлення конкурентоспроможності у довгостроковій перспективі.

Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» трактує досудову санацію як систему заходів щодо відновлення платоспроможності боржника, здійснюваних власником боржника (органом, уповноваженим управляти майном) чи інвестором, для запобігання банкрутству шляхом реорганізаційних, організаційно-господарських, управлінських, інвестиційних, технічних, фінансово-економічних, правових заходів у межах чинного законодавства до початку порушення справи про банкрутство [3].

Санація в межах судового провадження у справі про банкрутство розглядається як система заходів, передбачених процедурою провадження, для запобігання визнанню боржника банкрутом та його ліквідації, спрямована на оздоровлення фінансово-господарського стану боржника, а також на задоволення в повному обсязі або частково вимог кредиторів шляхом кредитування, реструктуризації підприємства, боргів і капіталу та (або) зміну організаційної й виробничої структури боржника.

Санація вважається успішною, якщо з допомогою зовнішніх та внутрішніх фінансових джерел, проведення організаційних та виробничо-технічних удосконалень підприємство виходить з кризи (нормалізує виробничу діяльність та уникає оголошення банкрутства) і забезпечує свою прибутковість та конкурентоспроможність у довгостроковому періоді.

Список використаних джерел: 1. Ларіонова К. Л. Механізм управління санацією підприємств : монографія / К. Л. Ларіонова, Т. В. Донченко. – Хмельницький : ФОП Мельник А. А., 2016. – 245 с. 2. Білоконь Т. М. Санація підприємств: організаційно-економічний механізм : монографія / Т. М. Білоконь, Л. М. Несен. – Вінниця : ВНТУ, 2010. – 152 с. 3. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом [Електронний ресурс] : Закон України від 14.05.1992 № 2343-ХІІ. – Режим доступу до документу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.

УДК 657

Н. В. Бондарчук, д-р наук з держ. упр., професор, професор кафедри обліку, аудиту та УФЕБ, Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, м. Дніпро, Україна

РОЗВИТОК МЕХАНІЗМУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: механізм, облікове забезпечення, економічна безпека підприємства.

Своєчасність надходження якісної інформації відіграє важливу роль у діяльності підприємства. Підвищення вимог до інформаційної складової зумовлює розвиток економічної безпеки підприємства. Тобто ядром інформаційного забезпечення є обліково-аналітичне забезпечення [1].

Підприємству слід приділяти достатньо уваги формуванню та розвитку механізму обліково-аналітичного забезпечення. Це пов'язано з тим, що метою діяльності майже всіх підприємств є отримання прибутку та відповідно економічного зростання, виконання соціальних, екологічних функцій. Для виконання всіх функцій підприємству слід приділити достатньо уваги власній економічній безпеці. Економічна безпека підприємства формується на основі інформаційного блоку, поповнення якого відбувається за рахунок налагодженої роботи механізму обліково-аналітичного забезпечення.

Під економічною безпекою підприємства слід розуміти такий стан підприємства, за якого забезпечено його захищеність, уникнення можливих загроз, оптимальне використання наявних ресурсів та виявлення резерву можливостей. Оцінка реального стану підприємства ґрунтується на інформації складовій, яка формується на основі налагодженої роботи механізму обліково-аналітичного забезпечення. Отже, обліково-аналітичне забезпечення є інформаційною основою для моніторингу стану та рівня економічної безпеки підприємства.

Підвищення інформативності існуючого обліково-аналітичного забезпечення підприємства можливе шляхом розробки та впровадження механізму обліково-аналітичного забезпечення [2].

Механізм обліково-аналітичного забезпечення – це сукупність функцій управління, які забезпечують збір та обробку економічної і неекономічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень та здійснення контролю за їх виконанням з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства.

Сутність механізму обліково-аналітичного забезпечення розкривається через функції, які він виконує. До них слід віднести:

- інформаційну функцію – збір необхідної інформації та її передача користувачам для прийняття управлінських рішень;
- функцію прогнозного планування – наявна інформація є базисом для складання прогнозів та бізнес-планів діяльності підприємства, а також сприяє проведенню ефективного маркетингу та менеджменту на підприємстві;
- аналітичну функцію, яка дозволяє виявити вплив окремих господарських операцій на формування прибутку, оцінити отримані результати господарюючого суб'єкта, виявити існуючі ризики;
- контрольну функцію, яка розглядається через призму моніторингу за виконанням прийнятих управлінських рішень; за ефективним використанням наявних ресурсів підприємства; законності діяльності господарюючого суб'єкта.

Складовими механізму обліково-аналітичного забезпечення є: система обліку, система аналізу, система контролю, система управління. Всі ці системи засновані на єдиній інформаційній базі, проводять обробку інформації, яка надходить на підприємство і пов'язана з його господарською діяльністю.

Основним змістом механізму обліково-аналітичного забезпечення є процес обробки інформації. Процес обробки інформації зображений на рисунку.

Інформація у вигляді управлінських рішень, які генерує обліково-аналітична система повинна задовольняти конкретні потреби споживачів, в залежності від рівня та характеру рішення, яке приймається та відповідати наступним вимогам: аналітичність, об'єктивність, своєчасність, єдність та релевантність.

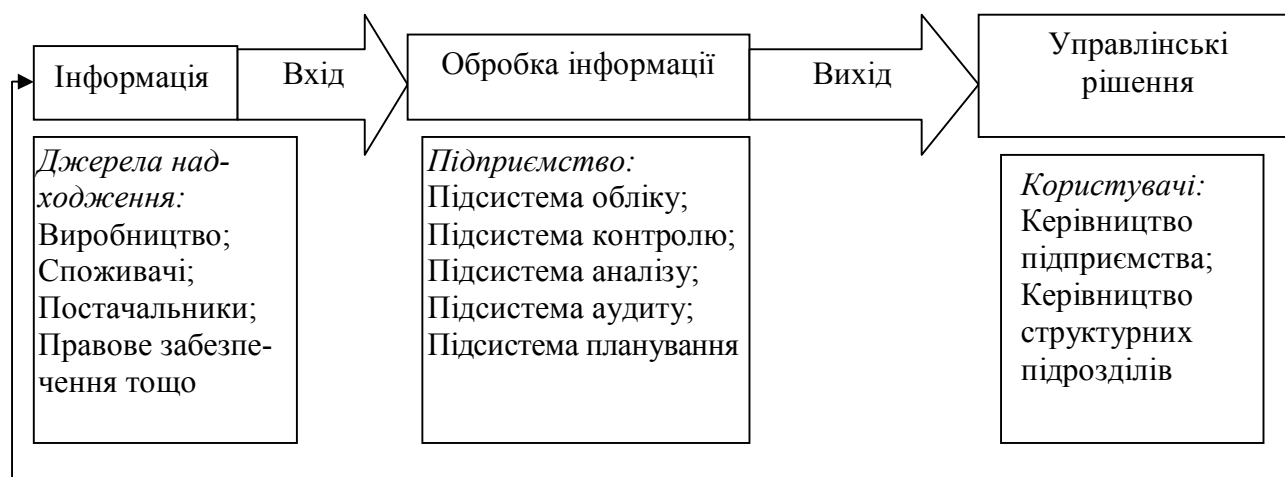


Рис. Процес обробки інформації в системі обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства

Отже, механізм обліково-аналітичного забезпечення є важливою складовою в управлінні підприємством та у формуванні економічної безпеки підприємства. Саме обліково-аналітичне забезпечення формує інформаційні потреби споживачів та є важливим фактором у системі мотивації співробітників.

Список використаних джерел: 1. Грінка Т. І. Сучасні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в системі економічної безпеки підприємства / Т. І. Грінка // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – 2013. – Вип. 23. – С. 414–418. 2. Штангрет А. М. Механізм формування обліково-аналітичного забезпечення управління економічною безпекою підприємства / А. М. Штангрет, М. М. Караїм // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – Вип. 16. – С. 525–529.

УДК 338:657.3:65.01

О. О. Євсєєва, д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту
Український державний університет залізничного транспорту, м. Харків, Україна

РОЛЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ІНФОРМАЦІЙНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ПОБУДОВИ ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: бухгалтерський облік, облікова політика, елементи облікової політики, інформація, інформаційна складова, економічна безпека.

Облікова політика в організації облікової діяльності підприємства, безперечно, посідає стрижневу позицію в побудові бухгалтерського обліку як цілісної системи та є джерелом інформаційного забезпечення у побудові ефективної системи економічної безпеки підприємства. Від грамотної та науково обґрунтованої облікової політики залежить виваженість та стабільність облікової діяльності загалом. Термін «облікова політика» та його визначення зафіксовані на законодавчому рівні в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] і чинних Національних Положеннях (Стандартах) бухгалтерського обліку [2] (далі - НП(С)БО) та Положеннях (Стандартах) бухгалтерського обліку [3] (далі - П(С)БО).

Змінність та рухливість законодавчої бази в питаннях методології облікових процедур та методів обліку спонукають додатково аналізувати та знаходити наукові обґрунтування та прикладні аспекти їх застосування в обліковій діяльності підприємства [4].

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про рух активів, відносини покупцями, замовниками, постачальниками, працівниками, власниками, іншими дебіторами і кредиторами, про результати діяльності і в цілому про фінансовий стан підприємства. Для її досягнення здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Таке регулювання повинно враховувати соціальну, економічну і правову спрямованість, що поєднує інтереси держави, суспільства і суб'єктів господарювання [4].

У цьому сенсі можуть виникати різнополярні інтереси користувачів облікової інформації, тому в побудові ефективної системи економічної безпеки підприємства найважливішу роль відіграє виважена облікова політика, яка має нормативно-законодавчі основи для її обґрунтування. Так, нормативна база формування облікової політики здійснюється на двох рівнях – макрорівні та мікрорівні.

Макрорівень облікової політики представлений відповідними обов'язковими рішеннями державних органів законодавчої і виконавчої влади [4].

Мікрорівень облікової політики представлений внутрішніми регламентами та робочими документами підприємства, які враховують особливості ведення діяльності та її галузеву направленість і при цьому не суперечать чинному законодавству [4].

Так, методологічне й організаційне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється державою (нею визначаються нормативні документи, що містять конкретні рекомендації, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку), але процедури і способи відображення тих чи інших операцій в обліку залежить як від держави, так і господарюючого суб'єкта (ним розробляється внутрішній регламент – наказ про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику). Саме тому ми погоджуємося із науковцями, які розглядають процес формування облікової політики на двох рівнях. Макрорівень ми вбачаємо як вплив зовнішнього середовища на функціонування підприємства щодо методології бухгалтерського обліку, макрорівень ми розглядаємо як середовище підприємства, де виконується методологія обліку.

Основними документами у формуванні облікової політики на макрорівні є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1] та НП(С)БО [2] і П(С)БО [3]; на мікрорівні – наказ про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства, що розробляється на підставі запропонованих у НП(С)БО [2] і П(С)БО [3] елементів облікової політики.

У наших попередніх дослідженнях були детально розглянуті всі можливі елементи облікової політики та було запропоновано авторське тлумачення облікової політики як «альтернативних варіантів виконання обов'язкових норм законодавства в межах запропонованих законодавством методів, принципів, правил, процедур і способів бухгалтерського обліку» [4, с. 70].

Макро- та мікрорівні пов'язані між собою. Так, загальнонаціональна облікова політика складається із сукупності альтернативних принципів та правил, які виступають відправним моментом при виборі облікових процедур та здійсненні облікового процесу підприємством. У широкому розумінні загальнонаціональну облікову політику можна визначати як управління обліком. Облікова політика підприємства є документом, в якому повинні враховуватися вимоги державного регулювання, методологічні засади бухгалтерського обліку та позиції суб'єктів підприємницької діяльності щодо їх дотримання.

Облікова політика на державному рівні має обов'язковий характер, тут формуються загальні основи обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники кожного конкретного підприємства формують власну облікову політику.

Облікова політика на рівні підприємства має певний ступінь його свободи у формуванні положень облікової політики, що означена державною на законодавчому рівні, і представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких є допустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу синтетичних і аналітичних рахунків тощо.

Система обліку та облікова політика, як інструмент її впровадження на підприємстві, мають бути побудовані таким чином, аби вони могли вирішувати завдання всіх видів обліку та забезпечувати функціонування інформаційної складової в системі економічної безпеки підприємства. У зв'язку із цим постають завдання «модернізації та опосередкованої адаптації обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання» [5] у співвідношенні із процесом побудови ефективної системи економічної безпеки підприємства.

Таким чином, облікова політика, крім методико-методологічної ролі в самій системі обліку, відіграє найважливішу інформаційну роль та є її складовою в економічній безпеці підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. – Режим доступу : http://kodeksy.com.ua/pro_buhgalters_kij_oblik_ta_finansovu_zvitnist.htm. 2. *Перелік національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000099.html. 3. *Положення (стандарту) бухгалтерського обліку* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>. 4. *Євсєєва О. О. Облікова політика та її складові елементи* / О. О. Євсєєва // Економічний простір. – 2016. – № 105. – С. 67–77. 5. *Євсєєва О. О. Модернізація та опосередкована адаптація ведення податкового обліку в системі обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання* / О. О. Євсєєва // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання» / ред. кол. Веретенников В. І. та ін. – Макіївка : МЕРІ, 2014. – С. 78–79.

УДК 330.332.1

Н. В. Кармазіна, д-р екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку та аудиту
Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, м. Київ, Україна

ПРОЦЕДУРИ ДЬЮ ДІЛІДЖЕНС ДЛЯ ЗНИЖЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РИЗИКІВ

Ключові слова: ризик, мінімізація, бізнес, процедура, надійність, інвестування, наслідки, платоспроможність.

Надійним способом мінімізації ризиків під час здійснення великих операціях інвестиційного характеру на сьогодні є процедура Дью ділідженс. Ділові кола постійно постають перед з необхідністю отримання реальної інформації про наявних і майбутніх партнерів, їхній фінансовий стан, кредитоспроможність, надійність та інші проблеми.

Дью ділідженс (далі – ДД) означає проведення всебічного аналізу діяльності підприємства з погляду фінансових аналітиків, аудиторів і юристів, з подальшою підготовкою для замовника докладного звіту про стан підприємства. З розвитком ринку заняття бізнесом стає справою цікавою, але і ризикованою. Приваблива на перший погляд покупка бізнесу може призвести до негативного ефекту. Вже придбавши компанію, можна втратити частину активів через те, що свого часу вони були неправильно оформлені юридично, постати перед проблемами податкових зобов'язань тощо [1].

ДД ґрунтується на вивченні фактичних даних, отриманих у результаті вивчення внутрішніх документів, даних оперативної і фінансової звітності, галузевих особливостей і законодавства. Для об'єкта перевірки – це можливість визначити зони ризику і підвищити привабливість для інвестора або потенційного покупця.

На практиці під час здійснення різних господарських операцій процедура ДД варіюється залежно від типу компанії. Сферами інтересу для обстеження можуть бути фінансове, юридичне, трудове, податкове, екологічне, ринкове/комерційне становище об'єкта інвестування [2]. Інші важливі сфери включають: інтелектуальну власність, нерухомість, страхове покриття, боргові інструменти, міжнародні операції тощо. Також мають значення випадки маніпуляції, фальсифікації, шахрайства або ж випадки недобросовісного або неадекватного виконаннями працівниками своїх обов'язків.

Можна назвати безліч можливих причин для проведення ДД, наприклад: продаж свого бізнесу або покупка нового; проведення злиття або поглинання компаній; створення спільного підприємства; звернення в банки або фінансові організації за кредитом.

Якщо при цьому будь-яка із сторін бажає: а) надати потенційному партнерові або інвесторові достовірні дані про свою спроможність; б) перевірити надійність і платоспроможність свого контрагента; в) належним чином оцінити стан об'єкта інвестування, що може бути корисним для ефективнішого проведення переговорів і структуризації операції [3]; г) отримати підтвердження того, що передбачуваний об'єкт інвестування дійсно існує, а також визначити його дійсну вартість тощо.

Нині найчастіше за проведенням ДД звертаються інвестори з метою оцінки різноманітних ризиків, пов'язаних з інвестуванням, переважно при вирішенні питання щодо покупки частки бізнесу або бізнес-проекту в цілому. Проведення ДД дозволяє здійснити всебічну перевірку законності і комерційної привабливості планованої операції або

інвестиційного проекту, а також провести детальне оцінювання всіх переваг і недоліків потенційної операції і виявити будь-які можливі ризики [4]. Відсутність належної перевірки може виявитися причиною негативних фінансових наслідків після зміни власника, причиною судових позовів, податкових і фінансових перевірок й інших неприємних наслідків.

Також існує тенденція проведення ДД як заходів захисту від незаконних поглинань і рейдерських захоплень активів. У цьому випадку метою ДД є виявлення слабких місць компанії і надання відповідних рекомендацій.

Таким чином, мета процедури ДД – виявити і максимально знизити ризики, пов'язані з проведенням операції або реалізацією інвестиційного проекту (економічні, правові, податкові, політичні, маркетингові), зокрема: ризик придбання об'єкта інвестування (підприємства, пакета акцій, об'єкта нерухомості) за завищеною вартістю; ризик невиконання зобов'язань підприємством-боржником; ризик втрати майна, грошей; ризик спричинення шкоди (збитків), у т. ч. нематеріальним активам, наприклад, ділової репутації; ризик визнання операції недійсною; ризик накладення стягнення на майно, цінні папери; ризик притягання до податкової, адміністративної або кримінальної відповідальності; ризик виникнення корпоративних конфліктів; ризик втрати інтелектуальної власності (товарного знака, промислового зразка, винаходу, ноу-хау); політичні ризики і ризик втрати адміністративних ресурсів (зміна законодавства, зміна посадової особи, від яких залежить стабільність відповідного проекту, кримінальне переслідування) тощо.

Список використаних джерел: 1. *Покропивний С. Ф.* Регулювання територіального розвитку: стратегія і ефективність / С. Ф. Покропивний, В. М. Колот. – К.: КНЕУ, 2003. – 352 с. 2. *Уотермен Р.* Фактор обновления: Как сохраняют конкурентоспособность лучшие компании / Р. Уотермен; пер. с англ. В. Т. Рысина. – М.: Прогресс, 1988. – 368 с. 3. *Kaplan R. S.* Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System / Robert S. Kaplan, David P. Norton // Harvard Business Review. – 1996. – Vol. 74, № 1. – Pp. 75–85. 4. *Kaplan R. S.* The Balanced Scorecard - Measures then drive Performance / Robert S. Kaplan, David P. Norton // Harvard Business Review. – 1992. – Vol. 70, № 1. – Pp. 71–79.

УДК 657.038

В. М. Рожелюк, д-р екон. наук, доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг

Н. Т. Жук, аспірант кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг
Тернопільський національний економічний університет м. Тернопіль, Україна

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ СКЛАДОВОЇ КОМЕРЦІЙНОЇ ТАЄМНИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: комерційна таємниця, облік, облікова інформація, нормативно-правове забезпечення.

Бухгалтерський облік на підприємстві є єдиною інформаційною системою, де міститься інформація, що становить комерційну таємницю підприємства. Керівництво підприємства може самостійно визначати перелік відомостей, які відносяться до комерційної таємниці, включивши до нього окремі види незабороненої законодавством інформації на свій розсуд.

Облік завжди був насамперед обслуговуючим інструментом управління підприємством. Спочатку власник, який є єдиною зацікавленою особою, керував обліком приватно та особисто. Якщо шахрайство і мало місце при цьому, то це, скоріше, самообман, за винятком, звичайно, тих випадків, коли бухгалтер, привласнивши кошти, намагався фальсифікувати записи. Сьогодні ж, коли дії багатьох людей залежать від інформації з наданого облікового звіту, зростає відстань між власниками і менеджерами, збільшуються можливості шахрайства. Залежно від сфери та масштабів використання системи обробки даних втрата або витік інформації може призвести до різних за тяжкістю наслідків: від звичайних жартів до винятково великих втрат економічного або політичного характеру. Винятковий розвиток отримали злочини в автоматизованих системах, що обслуговують банківські та торгові структури.

Інформацію, якою володіє підприємство, можна поділити на такі три групи:

- 1) інформацію, яку не можна приховувати;
- 2) інформацію, яку не вигідно приховувати;
- 3) інформацію, яка підлягає захисту [4].

Із системи бухгалтерського обліку інформація надається користувачам, яких прийнято поділяти на зовнішніх і внутрішніх. Вважається, що зовнішнім користувачам надається обмежений обсяг інформації, внутрішнім – повний.

Конфіденційною інформацією відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації» є інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім СВП, та яка може поширюватися у визначеному ними порядку за їхнім бажанням відповідно до передбачених ними умов. У частині 1 і 2 статті 13 цього Закону зазначена інформація, яка не може бути віднесена до конфіденційної.

Розпорядники інформації, визначені частиною 1 статті 13 цього Закону, які володіють конфіденційною інформацією, можуть поширювати її лише за згодою осіб, які обмежили доступ до інформації, а за відсутності такої згоди – лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини.

Таємною інформацією визнається інформація, доступ до якої обмежується відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації», розголошення якої може завдати шкоди особі, суспільству й державі. Таємною визначається інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю слідства та іншу передбачувану законом таємницю [1].

Порядок доступу до таємної інформації регулюється Законом України «Про доступ до публічної інформації» та спеціальними законами, зокрема: Законами України «Про державну таємницю» – стосовно державної таємниці; «Про банки і банківську діяльність» – стосовно банківської таємниці тощо [2; 3].

До службової може належати така інформація:

- що міститься в документах суб'єктів владних повноважень, які становлять внутрішньому службову кореспонденцію, доповідні записки, рекомендації, якщо вони пов'язані з розробкою напряму діяльності установи або здійснення контрольних, наглядових функцій органами державної влади, процесом ухвалення рішень і передують публічному обговоренню та/або ухваленню рішень;

- зібрана у процесі оперативно-розшукової, контррозвідальної діяльності, у сфері оборони країни, яку не віднесено додержавної таємниці.

Документам, що містять інформацію, яка становить службову інформацію, присвоюється гриф «Для службового користування».

Перелік відомостей, що становлять службову інформацію, який складають органи державної влади, органи місцевого самоврядування, зокрема на виконання делегованих повноважень, не може бути обмеженим у доступі.

Тобто забезпечення інформаційного захисту є комплексом дій, які починаються з самого процесу формування інформаційної системи і закінчуються на етапі контролю виконання визначених заходів безпеки.

Список використаних джерел: 1. *Про доступ до публічної інформації* [Електронний ресурс] : Закон України від 09.06.2013 № 2939-17. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>. 2. *Про державну таємницю* : Закон України від 21 січня 1994 року № 3855-ХІІ. 3. *Про банки і банківську діяльність* : Закон України від 7 грудня 2000 року № 2121-ІІІ. 4. *Рожелюк В. М.* Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств : монографія / В. М. Рожелюк. – К. : ННЦ ІАЕ, 2013. – 488 с.

УДК 005.336:658.14/17

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

В. В. Дякова, студентка

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЕКОНОМІЧНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ ТА СТРУКТУРА

Ключові слова: економічний потенціал, управління підприємствами, сутність, структура.

Для будь-якого підприємства дуже важливо бути конкурентоспроможним та ефективним. Ефективне функціонування підприємства пов'язане із забезпеченням оптимального співвідношення між його затратами та результатами, також необхідно раціонально використовувати свій

капітал. Ринкове середовище є дуже динамічним, посилюється конкуренція, все більше на вітчизняні ринки проникають зарубіжні товаровиробники, які оснащені передовими технологіями. Через це підприємствам необхідно розвиватися, щоб вони змогли залишитися на ринку, отримувати та збільшувати свій прибуток. У кожного підприємства є свій потенціал, який визначає результати його діяльності за певний період, що дозволяє власникам зіставити свої очікування із запланованими результатами, оцінка фінансово-економічних показників показує доцільність функціонування цього підприємства. Успішність підприємства залежить від його економічного потенціалу, тобто від форм ресурсного забезпечення та характеру його використання.

Дослідженню економічного потенціалу приділяли увагу у своїх роботах багато вчених, серед яких значний внесок зробили Л. Н. Гончарова, Е. В. Попов, Ю. Т. Бубнов, Л. В. Скоробогата, Є. Г. Ченцова, Н. С. Краснокутська, Є. В. Лапін, С. А. Жданов та багато інших.

Термін «потенціал» в економічній літературі розуміють неоднозначно. Відповідно до словникових визначень це поняття походить від латинського *potential* – міцність, сила. У широкому значенні потенціал – це сукупність ресурсів, які можуть бути використані для досягнення певної мети. За Л. Н. Гончаровою [1], економічний потенціал – це сукупність усіх економічних можливостей, спрямованих на виробництво матеріальних благ і послуг, максимально можливе використання усіх наявних на підприємстві ресурсів для випуску необхідної і конкурентоспроможної продукції.

Дослідження потенціалу підприємства як складного економічного явища неможливе без вивчення його внутрішньої будови, для її характеристики, відображення певного взаємозв'язку складових частин використовується поняття структури. Підприємства різних галузей та масштабів діяльності матимуть різну структуру потенціалу. Існує певна сукупність базових елементів і відсутність будь-якого з них унеможливує діяльність підприємства як економічного суб'єкта [2]. Базова структура потенціалу для усіх видів однакова і залежить від рівня втілення (наявний потенціал та потенціал розвитку), рівня використання (реалізований та нереалізований) та доцільності існування невикористовуваного потенціалу (резерв та надлишок). Така структура єдина і властива різним видам потенціалу [3].

Розглянемо структуру економічного потенціалу за Л. В. Скоробогатою [4]. Вона виділяє кадровий, інформаційний, виробничий та фінансовий потенціали. У виробничому потенціалі виділено необоротні та оборотні ресурси, а у фінансовому потенціалі – інвестиційні та фінансові ресурси. Такий вигляд структури виділяє найважливіші складові, але не відображає всіх основних елементів потенціалу, що не відповідає потребам аналізу та оцінювання.

Найповніше відображена структура економічного потенціалу підприємства в дослідженнях Є. В. Лапіна [5], наведена на рис. 1. Основою поділу на складові є виділення окремих підсистем. Однак варто зазначити, що для сукупної оцінки потенціалу в структурі необхідно виділити інформаційний потенціал. Крім того, виокремлення природно-ресурсного потенціалу можливе лише для певних підприємств, враховуючи вид їхньої діяльності.

Узагальнюючи аналіз літературних джерел, економічний потенціал підприємства доцільно розуміти як сукупність наявних ресурсів та можливостей їх трансформувати, щоб досягти поставлених економічних цілей. Пропонується виділити такі елементи економічного потенціалу підприємств: трудовий, виробничий, фінансовий, інноваційний та інформаційний потенціали.

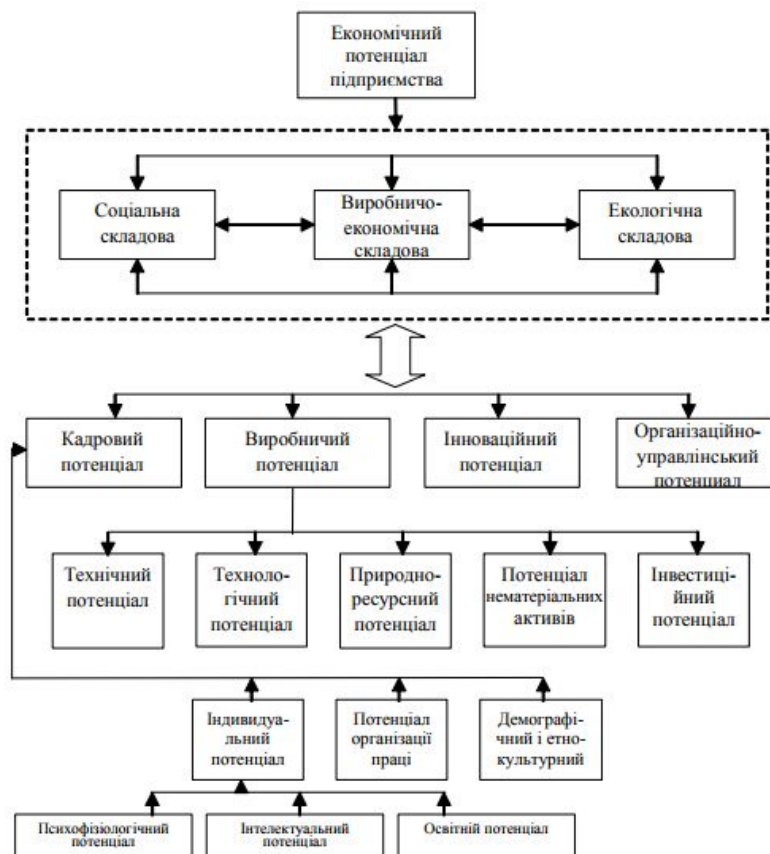


Рис. Структура економічного потенціалу підприємства за Є.В. Лапіним

Отже, кожне підприємство володіє потенціалом, який можна сформувати, проаналізувати, оцінити та управляти ним. Необхідно вміло використовувати потенціал підприємства як з метою збереження своїх позицій на ринку, так і для розвитку в майбутньому. Багато науковців досліджують економічний потенціал підприємств. Однак досі немає єдиного визначення цієї категорії, тому є потреба в її однозначному тлумаченні та подальшому дослідженні.

Список використаних джерел: 1. Гончарова Л. Н. Оценка и механизм повышения эффективности использования производственного потенциала машиностроительных предприятий : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Л. Н. Гончарова. – Белгород, 2000. – 22 с. 2. Краснокутська Н. С. Потенціал торгового підприємства: теорія та методологія дослідження : монографія / Н. С. Краснокутська. – Х. : Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2010. – 247 с. 3. Бачевський Б. Є. Потенціал і розвиток підприємства : навч. посіб / Б. Є. Бачевський, І. В. Заблудська, О. О. Решетняк. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 400 с. 4. Скоробогата Л. В. Оцінка та технології обліку економічного потенціалу діяльності підприємств : дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.06.04 / Скоробогата Лариса Вікторівна ; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 220 с. 5. Лапин Е. В. Экономический потенциал предприятий промышленности: формирование, оценка, управление: дис. ... д-ра экон. наук : спец. 08.07.01 / Лапин Евгений Васильевич. – Сумы, 2006. – 432 с.

УДК 658.7

К. В. Гнедіна, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

С. С. Мінченко, магістрант

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

СТРАТЕГІЯ ПОСТАЧАННЯ: СУТНІСТЬ ТА РОЛЬ У ЕКОНОМІЧНОМУ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: організація постачання, вибір постачальника, стратегія постачання.

Постачання є однією із невід'ємних ланок діяльності суб'єкта господарювання. Рівень ефективності функціонування системи постачання позначається на процесах виробництва та збуту, а також на результативності діяльності підприємства загалом. Для отримання конку-

рентних переваг у сучасних умовах господарювання велику увагу на підприємстві слід приділяти організації процесу постачання та розробці стратегії постачання, що зумовлює необхідність визначення її сутності, змісту та структури, порядку формування.

Висвітленню теоретичних та практичних основ організації процесу постачання присвячені наукові праці таких зарубіжних учених, як Д. Кетчен, С. Голд, С. Крум, Р. Майлз, Ч. Сноу, Д. Сток, Д. Ламберт та інших, а також вітчизняних дослідників, серед яких: Н. В. Гайванович, Є. В. Крикавський, О. В. Мороз, І. В. Сіренко, Ю. В. Волинчук, І. О. Куделя, О. Б. Телішевська та інші. Разом з тим потребують подальшого дослідження особливості формування стратегії постачання та її впливу на ефективність діяльності підприємства.

Метою цього дослідження є розкриття сутності та змісту стратегії постачання, а також її ролі в економічному розвитку підприємства.

Для забезпечення раціонального вибору постачальника, безперебійних та своєчасних поставок, ефективного розподілу фінансових ресурсів підприємства та мінімізації витрат, пов'язаних із формуванням запасів, необхідним є формування стратегії постачання.

Огляд економічної літератури свідчить про наявність різних підходів до розкриття сутності поняття «стратегія постачання», її змісту та ролі у розвитку підприємства. Під стратегією постачання (стратегією взаємодії з ринками виробничих ресурсів, ресурсною стратегією) вчена З. Я. Шацька розуміє «узагальнену модель діяльності підприємства в зоні стратегічних ресурсів, необхідних для досягнення його цілей на основі координації і розподілу ресурсів підприємства за сферами діяльності» [1, с. 77]. На думку Ю. Т. Савченко, «стратегія постачання містить множину стратегій, які стосуються не тільки асортименту товарів, але і співпраці з постачальниками» [2]. Як зазначають науковці О. Б. Телішевська та А. М. Дідик «цілі, тактика та стратегія постачання є одним із ключових чинників впливу на логістично-постачальницькі процеси...», а «чітка та продумана політика у цій сфері сприяє оптимізуванню відповідних грошових потоків, мінімізуванню складських запасів шляхом дієвішого планування роботи з постачальниками, забезпеченню своєчасності перебігу усіх етапів виробничого процесу, скороченню сировинної складової собівартості продукції тощо» [3]. Отже, стратегія постачання є однією з функціональних стратегій підприємства, формування якої має відбуватися у межах загальної стратегії функціонування та розвитку суб'єкта господарювання та з метою удосконалення процесу ресурсного забезпечення його діяльності.

Організація постачання на підприємстві є багатоетапним процесом та передбачає визначення потреб підприємства у ресурсах, аналіз потенційних постачальників та вибір найкращого постачальника, налагодження зв'язків із обраним постачальником, визначення умов замовлення, виконання поставки підприємством-постачальником, моніторинг та оцінювання результатів постачання, прийняття рішення щодо майбутньої співпраці з контрагентом (рисунк).

Процедура вибору постачальника посідає важливе місце в організації системи поставок на підприємстві. Одним із ключових питань, яке слід розглядати при формуванні стратегії постачання, є ідентифікація критеріїв вибору постачальника. Після визначення потреби підприємства у ресурсах вибір постачальника слід починати з аналізу потенційних постачальників за певними критеріями. Для вибору надійних партнерів доцільним є застосування багатокритеріального підходу, що передбачає оцінювання постачальників за якісними та кількісними критеріями. Основними критеріями вибору постачальника можуть бути: ціна, якість, асортимент, географічне розташування підприємства-постачальника, програма лояльності, спосіб доставки замовлення, витрати на транспортування запасів, умови розрахунку, післяпродажний сервіс, фінансовий стан та ділова репутація підприємства тощо. Набір критеріїв має бути визначений з урахуванням специфіки діяльності підприємства, його потреб та різномірних факторів, що впливають на вибір постачальника.



Рис. Основні етапи організації постачання на підприємстві

Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки:

1. Надійна система постачання є одним із факторів економічного розвитку підприємства. Для ефективної організації постачання на підприємстві має бути розроблена стратегія поставок, яка передбачає визначення економічно обґрунтованої потреби у ресурсах, процедур вибору постачальника, організації процесу постачання та оцінювання результатів співпраці з постачальником з метою формування надійних та довгострокових ділових зв'язків. Прийняття ефективних стратегічних управлінських рішень у сфері постачання сприяє зниженню логістичних витрат, підвищенню ефективності функціонування його логістичної системи та підприємства в цілому.

2. Стратегія постачання є комплексом дій щодо управління процесом постачання ресурсів, спрямованих на забезпечення своєчасних, безперебійних, якісних поставок та мінімізації витрат на замовлення і збереження запасів, а також налагодження надійних партнерських зв'язків із постачальниками, реалізація яких сприятиме підвищенню ефективності діяльності, отриманню конкурентних переваг та економічному розвитку підприємства.

Список використаних джерел: 1. Шацька З. Я. Стратегія підприємства: навчально-методичні матеріали для студентів напряму підготовки 6.030504 «Економіка підприємства» денної форми навчання / З. Я. Шацька. – К. : КНУТД, 2013. – 107 с. 2. Савченко Ю. Т. Значення стратегії постачання у загальній стратегії розвитку машинобудівних підприємств у ланцюгу поставок / Ю. Т. Савченко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Логістика : зб. наук. праць. – 2015. – № 833. – С. 95–103. 3. Телішевська О. Б. Чинники формування витрат на логістично-постачальницьку діяльність підприємств / О. Б. Телішевська, А. М. Дідик // Економіка: реалії часу. – 2016. – № 5 (27). – С. 96–103.

В. А. Казьмір, викладач, здобувач Вінницького національного аграрного університету
Могилів-Подільський технологічно-економічний коледж Вінницького національного аграрного університету, м. Могилів-Подільський, Україна

ПРІОРИТЕТИ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЗЕРНОВОГО РИНКУ

Ключові слова: зерновий ринок, ціна, собівартість, конкурентоспроможність, попит, пропозиція, сільськогосподарський товаровиробник.

Сьогодні у світовій аграрній економіці і демографії з'являються нові тенденції, що відбуваються на тлі інтеграції в єдиний економічний простір. Україна увійшла до Світової організації торгівлі. Тим часом низький рівень продуктивності праці в галузі, недосконалість використовуваних технологій, дрібнотоварного виробництва не дають можливості вести сільськогосподарське виробництво на інтенсивній основі, забезпечувати найбільш повне використання матеріальних, трудових та інших ресурсів, дотримуватися екологічних вимог. Це знижує конкурентоспроможність вітчизняного аграрного сектору, що може привести до домінування імпортової продукції над вітчизняною, витіснення місцевих виробників з ринків збуту.

Для стійкості розвитку зернового ринку необхідна реалізація основних пріоритетних напрямів державного регулювання: створення організаційно-економічного механізму регулювання ринку, збалансування площі посіву зерна, розвиток інфраструктури, зміцнення експортного потенціалу зернового ринку, цінове регулювання, вдосконалення кредитно-фінансової системи та ін.

Охоплюючи всі стадії розширеного відтворення зернового господарства, зерновий ринок являє собою складне структурне утворення з множинністю елементів ринкової системи. Його слід розглядати з позицій видової, галузевої, технологічної, територіальної та інших, тісно пов'язаних між собою і взаємодіючих структур. Одночасно він служить сферою прояву відносин між виробником зерна і його споживачем і виступає своєрідним інструментом узгодження їх економічних інтересів.

З огляду на досвід розвинених країн, в Україні слід сформувати організаційно-економічний механізм державного регулювання ринку зерна, який повинен базуватися на таких принципах [1]:

- пріоритетність регулювання зернового ринку щодо похідних ринків;
- протекціонізм сільськогосподарських товаровиробників зернових;
- регулювання організаційно-економічних зв'язків між учасниками товаропровідної мережі на ринку зерна;

Узагальнення досвіду підтримки сільського господарства різними країнами світу показало, що більшість країн використовують субсидування як ключовий інструмент підтримки сільськогосподарського виробництва.

В Україні застосовуються такі види державного втручання в діяльність ринку пшениці: закупівля зерна в державні резерви; закупівля зерна державною компанією для комерційного використання; субсидування виробників пшениці; субсидування експорту; заборона на експорт.

Державне втручання справляє значний ефект на український ринок пшениці. Аграрний фонд став найбільшою трейдинговою компанією і маркет-мейкером на місцевому ринку, що використовує адміністративний ресурс через місцеві виконавчі органи.

Реалізація такого механізму призвела до того, що в останні роки все частіше складається ситуація, коли товаровиробники чекають оголошення ціни державних закупівель зерна, перш ніж почати свої продажі, і якщо ціна буде вищою за ринкову інші трейдери змушені чекати, поки Аграрний фонд не завершить закупівлі. Разом з тим необхідно відзначити, що Аграрний фонд має логістичну інфраструктуру, зокрема, він володіє терміналами, що дає йому привілейоване становище порівняно з іншими учасниками ринку [2].

Основним заходом в системі державного регулювання є підтримка певного рівня цін, що забезпечує стабільність доходів сільськогосподарських товаровиробників. Для цього держава встановлює ліміти на ціни, виробляє дотації і компенсації. Разом з тим ринкова ціна не задовольняє інтереси сільськогосподарських товаровиробників через незбалансованість попиту і пропозиції на

зернові. Тому держава компенсує сільгосптоваровиробникам відхилення від ринкової ціни в розмірах, необхідних для їх діяльності на певному рівні прибутковості.

З метою захисту внутрішнього ринку від необґрунтованого зростання цін на продукцію борошномельної та хлібопекарської промисловості необхідне застосування різних методів регулювання цін, які в основному зводяться до наступного [3]:

- встановлення співвідношень між роздрібними, оптовими закупівельними цінами на зерно, борошно і хліб на основі введення обмеження прибутковості в торгівлі та переробній промисловості;

- введення на зерно, що закуповується в державний фонд, системи двох закупівельних цін: тверді закупівельні ціни, складові $\frac{2}{3}$ повної закупівельної ціни, і закупівельні ціни з бюджетної надбавкою, рівні $\frac{1}{3}$ повної закупівельної ціни. Разом з тим у собівартості переробки зерна враховувати тільки $\frac{2}{3}$ цієї ціни без урахування бюджетної надбавки.

Іноді із загального числа господарств регіону відбирали так звані типові, тобто ті, де були середні показники по галузі близькі до середньорегіонального рівня інтенсивності виробництва, забезпеченості основними і оборотними фондами, трудовими ресурсами, іншими словами, крім собівартості продукції рекомендували враховувати об'єктивні умови господарювання. В цьому випадку гарантована ціна на продукцію сприяла забезпеченню певної норми накопичення, але тільки в тих сільгосппідприємствах, які мають більш високий рівень продуктивності праці, а собівартість нижча середньорегіональних показників. У господарствах, де ступінь використання власних ресурсів був нижче середнього, рівень гарантованих цін не забезпечував мінімальну норму накопичення.

Рекомендованою базою для визначення гарантованої закупівельної ціни на зерно повинні стати собівартість, прогнозована на базі фактичної і рентабельність, рівень якої дозволить забезпечити отримання прибутку сільгосптоваровиробником.

Центральною ланкою в такій системі цін відповідно до державного регулювання через діяльність Аграрного фонду є закупівельні (гарантовані) ціни, гарантовані державою для закупівлі зернових в державні фонди. Разом з тим Аграрний фонд може використовувати три види цін на закупівлю зернових до державного та комерційного фондів: цільова ціна – ціна встановлюється на основі середнього рівня ринкових цін, вона є базою для визначення цін втручання; закупівельна (гарантована) ціна - закупівля по ній проводиться, коли середні ринкові ціни нижче мінімально допустимої межі ціни рівній собівартості, вона використовується для розрахунку рівня компенсацій і доплат; ціна втручання – використовується, коли потрібні екстрені заходи по стабілізації ринку зерна на основі державних інтервенцій.

Для сталого розвитку вітчизняного зернового ринку, необхідне посилення державного регулювання зернового ринку і підтримки діяльності сільськогосподарських товаровиробників на принципах паритетності цін і обміну продукції сільського господарства і промислових галузей АПК, а також розвиток протекціоністської політики, спрямованої на захист інтересів вітчизняних сільгосптоваровиробників за допомогою використання квот, антидемпінгових і компенсаційних заходів.

Список використаних джерел: 1. Данильченко Р. В. Міжнародний досвід функціонування та регулювання зернового ринку / Р.В. Данильченко // Вісник аграрної науки Причорномор'я. – 2014. – Вип. 1. – С. 109–118. 2. Колодійчук В. А. Галузеве позиціонування зернопродуктового підкомплексу АПК України / В. А.Колодійчук // Економічний часопис ХХІ. – 2014. – № 10 (1). – С. 45–49. 3. Колесник В. М. Організаційні аспекти маркетингу у зернопродуктовому підкомплексі АПК / В. М. Колесник // Тези доповідей Причорноморської регіональної науково-практичної конференції. – Миколаїв, 2006. – С. 36–38. 4. Українська модель аграрного розвитку та її соціоекономічна переорієнтація : [наук. доп.] / О. М. Бородіна, В. М. Геєць, А. О. Гуторов та ін. ; за ред. В. М.Гейця, О. М. Бородіної, І. В. Прокопи. – К. : Ін-т екон. та прогнозування НАЛУ, 2012. – 56 с.

В. В. Ємець, аспірант кафедри фінансового аналізу та аудиту

Науковий керівник: **В. Г. Барановська**, канд. екон. наук, доцент кафедри фінансового аналізу та аудиту

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

ТРАКТУВАННЯ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ В КОНТЕКСТІ ВІТЧИЗНЯНОГО ТА ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

***Ключові слова:** безперервність, фінансова звітність, діяльність підприємств, принцип безперервності.*

Будь-яке підприємство здійснює свою діяльність на основі фінансової звітності, яка включає в себе основні показники діяльності підприємства. У свою чергу, на основі цих показників користувачі фінансової звітності (як зовнішні, так і внутрішні) можуть зробити висновки щодо подальшої ефективної співпраці з цим підприємством. На сьогодні фінансова звітність формується на основі принципів. Основним із них є принцип безперервності, який гарантує продовження діяльності підприємства в майбутньому.

Проблему використання принципу безперервності в аудиті фінансової звітності розглядало чимало науковців, серед них варто виділити роботи: Дж. К. Лоббека, М. Б. Хірша, Л. Ф. Дефліз та вітчизняних учених: В. О. Андрієнка, П. С. Тютюнника, С. Ф. Голова, С. Ф. Легенчук, А. В. Озеран.

Нині питання аудиту безперервності розглянуто не повною мірою, існують проблеми, що потребують вирішення, серед них варто виділити сутність поняття безперервності діяльності підприємства в контексті праць вітчизняних на міжнародних працях.

Варто розглянути саме поняття принципу безперервності, оскільки трактується воно різними авторами по-різному.

Принцип (припущення) безперервності діяльності – один із основоположних принципів підготовки фінансової звітності відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності»[1]. Проте в контексті вітчизняного бухгалтерського обліку та аудиту його зазвичай використовують у сукупності з усіма принципами відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

Безперервність діяльності, як принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, являє собою певну гарантію, що підприємство продовжуватиме свою діяльність у майбутньому. Воно не має наміру, чи потреби ліквідуватися, припиняти чи суттєво звужувати масштаби своєї діяльності.

У законодавчих та нормативних джерелах відсутній єдиний погляд щодо визнання терміна безперервності діяльності як принципу чи припущення. Причина цього, на думку І. Дмитренко та І. Белоусової, криється у значній неузгодженості понятійного апарату, відсутності уніфікованості та усвідомлення значущості фундаментальних положень у частині застосування принципів бухгалтерського обліку.

Тому виникає необхідність розглянути принцип безперервності різними авторами для отримання єдиної думки щодо його сутності та важливості у процесі аудиту фінансової звітності.

На думку Я. В. Соколова, безперервність діяльності є дуже специфічним принципом, «він суперечить здоровому глузду: кожна людина знає, що вона помре, і всі люди рано чи пізно помруть теж, тим більше завод, салон тощо не можуть існувати постійно. І тим не менш цей принцип вважається одним із основних» [4, с. 119].

Справді, принцип безперервності є одним із основних, однак кожен суб'єкт господарювання в особі своїх власників чи інвесторів з кредиторами, хоче знати перспективи, які чекають їх у майбутньому. Виходячи зі світового досвіду, незважаючи на низку невдач, підприємства мають досить високий рівень життєздатності, деякі компанії існують не одну сотню років, хоча власники змінилися.

Таким чином, суб'єкт господарювання завжди розглядається як постійний, у супереч здоровому глузду, і принцип безперервності є абсолютно необхідним, оскільки дозволяє аудиторам розглядати суб'єкт господарювання як нормально функціонуючий, а не готовим до ліквідації.

В. Єрофеева та Т. Бітюкова розглядають припущення безперервності діяльності – основний принцип підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності. Згідно з ним зазвичай передбачається, що особа, яка перевіряється, буде продовжувати здійснювати свою фінансово-господарську діяльність протягом 12 місяців року, наступного за звітним, і не має наміру або потребу в ліквідації, припиненні фінансово-господарської діяльності або зверненні за захистом від кредиторів.

На думку А. Єфремової, принцип безперервності діяльності – основне припущення, обов'язкове під час формування облікової політики та бухгалтерської (фінансової) звітності суб'єкта господарювання. Це припущення передбачає, що облік введеться, а фінансова звітність складається, виходячи з припущення, що суб'єкт господарювання буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому без намірів ліквідуватись чи скоротити масштаби своєї діяльності [5, с. 208].

М. Л. Пятова вважає, що принцип безперервності діяльності є ключовою концепцією сучасної бухгалтерської теорії і практики усього світу. Він також є одним з основних базових положень бухгалтерського обліку в більшості країн світу [3, с. 236].

На його думку, цей принцип несе в собі два значення та впливає на такі елементи облікової системи: методологію бухгалтерського обліку та інформативність бухгалтерської звітності.

Тобто дотримання принципу безперервності діяльності гарантує повноту та об'єктивну оцінку фінансової звітності, що у свою чергу дасть змогу користувачам отримати дійсну картину перспективи суб'єкта господарювання, для подальшої співпраці з ним.

На підставі думок різних науковців можна зробити висновок, що трактування принципу безперервності може бути різним, але суть його залишається єдиною – надання впевненості у продовженні діяльності в майбутньому. Застосування принципу безперервності в аудиті фінансової звітності надає певність інвесторам щодо продовження діяльності підприємства для досягнення заздалегідь визначеної мети, а саме отримання прибутку.

Список використаних джерел: 1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання, впевненості та супутніх послуг (видання 2010 року) [Електронний ресурс]. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів; Аудиторська палата України, 2010. – Ч. I. – 852 с. – Режим доступу : <http://www.mia.kiev.ua/images/stories/books/isa-2010-t1-ukr.pdf>. 2. Горяєва М. С. Безперервність діяльності в аудиті фінансової звітності [Електронний ресурс] / М. С. Горяєва, Т. В. Мултанівська // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – Режим доступу : <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2017/23-2-2017/27.pdf>. 3. Озеран А. В. Принцип безперервності діяльності – індикатор оцінки вартості підприємства [Електронний ресурс] / А. В. Озеран // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 234–242. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/36495/38664>. 4. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2015. – 496 с. 5. Ефремова А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов [Електронний ресурс] / А. Ефремова. – М. : Вершина. 2006. – 208 с. – Режим доступу : <http://jurisprudent.site/ucheta-buhgalterskogo-osnovyi/sebestoimostupravlencheskogo-ucheta-zatrat.html>.

УДК 657

В. І. Зезуль, студентка

Ю. С. Кравцова, студентка

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВПЛИВ ПЕНСІЙНОЇ РЕФОРМИ НА ЗМІНИ У МЕХАНІЗМІ НАРАХУВАННЯ ЄДИНОГО СОЦІАЛЬНОГО ВНЕСКУ

Ключові слова: пенсійна реформа, ЄСВ, пенсійний фонд, пенсійні гарантії.

Система пенсійного забезпечення будь-якої країни функціонує як елемент страхування проти бідності, яка може виникати після завершення трудового стажу та інших ризиків, таких як інвалідність, виробнича травма, смерть годувальника тощо.

Актуальність проблеми пенсійної реформи сьогодні обговорюється в періодичних виданнях, ЗМІ та через інші джерела масової інформації. Це питання розглядалось у роботах таких авторів: Е. М. Лібанова, О. Б. Зарудний, Н. Ю. Королевська, Г. С. Калачова, Н. Ю. Штука та ін.

Метою дослідження є зміни у механізмі нарахування єдиного соціального внеску.

Сьогодні до Пенсійного фонду України відповідно до солідарного рівня надходять обов'язкові відрахування із зарплат у вигляді єдиного соціального внеску кожного працівника. Ці кошти практично не інвестуються, а майже одразу виплачуються пенсіонерам. Це базова, фундаментальна частина системи пенсійного забезпечення. Вона залежить від ряду параметрів, головний з яких – співвідношення пенсіонерів і працюючих [5].

З набуттям чинності Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення пенсій» [2] змін зазнає і стаття 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування» [3]. Так, стаття 4 доповнюється пунктом 5, згідно з яким до переліку платників ЄСВ долучаються члени фермерського господарства, якщо вони не належать до кола осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах. При цьому члени фермерських господарств разом з фізичними особами-підприємцями (у тому числі на спрощеній системі оподаткування) звільнятимуться від сплати страхових внесків за себе за умови отримання такими особами пенсій за віком, інвалідності таких платників або досягнення ними віку, встановленого статтею 26 Закону України «Про загальнообов'язкове пенсійне страхування» та отримання відповідної пенсії [3].

Фізичні особи-підприємці (у тому числі на спрощеній системі оподаткування), особи провадять незалежну професійну діяльність, та учасники фермерських господарств зобов'язані сплачувати суми нарахуваного ЄСВ до 20 числа місяця, наступного за кварталом, за який сплачується єдиний соціальний внесок. Отже, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, позбавляються права сплачувати ЄСВ за результатами звітного року до 1 травня року, наступного за звітним, як і фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування, що нині сплачують ЄСВ до 10 лютого року, наступного за звітним.

Пенсійною реформою не вноситься будь-яких змін до порядку визначення розміру мінімального страхового внеску. Як і на сьогодні, мінімальний страховий внесок становитиме 22 % від розміру мінімальної заробітної плати. Тобто з урахуванням положень проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2018» мінімальний страховий внесок становитиме 819 грн на місяць.

При цьому чинною редакцією Закону про ЄСВ для фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування і є платниками єдиного податку першої групи, розмір належного до сплати ЄСВ не може бути меншим ніж половина мінімального страхового внеску на місяць, тобто 409,59 грн. З 1 січня 2018 року це положення буде виключено з тексту Закону України про ЄСВ, а отже, ФОП-платники єдиного податку першої групи будуть зобов'язані сплачувати страхові внески у розмірі не менше ніж 22 % від мінімальної заробітної плати (як і всі інші підприємці).

Передбачено, що договором про добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування може бути передбачена одноразова сплата особою єдиного внеску за попередні періоди, в яких особа не підлягала загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню (у тому числі за період з 1 січня 2004 по 31 грудня 2010 року). Сума сплаченого єдиного внеску за кожен місяць такого періоду не може бути меншою за мінімальний страховий внесок на дату укладення договору, помножений на коефіцієнт 2 в період за 12 місяців або 1,5 за період від 13 до 24 місяців [4]. В усіх випадках ця сума не може бути більшою за суму єдиного внеску, обчисленого виходячи з максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, встановленої на дату укладення договору.

За осіб, які виконують роботи зі шкідливими та небезпечними умовами праці (список № 1) – доплата ЄСВ становитиме 15 %, а загалом підприємство сплачуватиме ЄСВ за своїх працівників за ставкою 37 %. Для інших категорій працівників, що мають право на достроковий вихід на пенсію через шкідливі умови праці (список № 2), доплата ЄСВ становитиме 7 %, а загальна ставка ЄСВ – 29 % [5].

Виходячи із вищевикладеного можна сказати, що важливість усіх перелічених впроваджень є невід’ємною частиною пенсійної реформи. Зміни відбулись у строках сплати ЄСВ, збільшився мінімальний страховий внесок. Цей механізм стимулюватиме роботодавців поліпшувати умови праці для своїх працівників, вкладати гроші у виробництво для зменшення ЄСВ і запобігатиме подальшому накопиченню боргів підприємств перед Пенсійним фондом України.

Крім того, з метою зняття надмірного навантаження на працюючих для виплати майбутніх дострокових пенсій з 1 січня 2019 р. додаткові внески ЄСВ за працівників, молодших за 35 років, будуть накопичуватися на їх індивідуальних пенсійних рахунках. Для роботи з ними буде створено Накопичувальний пенсійний фонд, завдяки чому буде підвищено соціальну захищеність і пенсійні гарантії цієї категорії працівників.

Список використаних джерел: 1. *Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення пенсій* [Електронний ресурс] : Закон України від 03.10.2017 № 2148-19 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2148-19>. 2. *Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування* [Електронний ресурс] : Закон України № 2464-17 від 11.10.2017 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>. 3. *Електронний журнал «Головбух:Бюджет»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.budgetnyk.com.ua/article/23-pensyna-reforma-nove-u-poryadku-splati-pensynogo-zboru>. 4. *Інтерактивна платформа податкових знань Taxlink* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://taxlink.ua/ua/news/pensijna-reforma-i-sv-chogo-chekati.htm>. 5. *Проект пенсійної реформи уряду Володимира Гройсмана: головні новації та зміни* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuviap.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=2935:proгнози-i-otsinki-ekspertiv-kontseptsiji-pensijnoji-reformi-2&catid=71&Itemid=382.

УДК 658.012:330.115

О. Г. Недолугіна, магістр

Науковий керівник: **О. В. Ілляшенко**, д-р екон. наук, професор кафедри фінансово-економічної безпеки, обліку і аудиту

Харківський національний університет міського господарства ім. О. М. Бекетова, м. Харків, Україна

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ У СИСТЕМІ ЇХ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

Ключові слова: основні засоби, економічна безпека, аналітичне забезпечення управління, техніко-технологічна безпека, комунальні підприємства.

У сучасних умовах господарювання комунальні підприємства постають у своїй діяльності перед безліччю загроз як внутрішнього, так і зовнішнього характеру, тому для них нині досить важливими є питання забезпечення економічної безпеки діяльності, зокрема техніко-технологічної її складової, яка є однією з найбільш проблемних сфер безпеки комунальних підприємств. Основною загрозою техніко-технологічній складовій економічної безпеки комунальних підприємств є значне зношення основних засобів, що викликає виникнення аварійних ситуацій та веде до зростання витрат підприємств. Тому першочергової уваги в системі управління економічною безпекою комунальних підприємств потребують питання управління основними засобами та аналітичне забезпечення цього процесу.

Питання управління основними засобами в системі економічної безпеки підприємства досліджують О. М. Петрашова [1], Н. Й. Ревенчук [2], Ю. І. Мізік [3] та інші науковці, проте недостатня увага приділяється аналітичному забезпеченню цього процесу.

Оскільки управління основними засобами комунальних підприємств впливає на техніко-технологічну складову в процесі оцінки економічної безпеки, то доцільно буде спочатку визначити загрози техніко-технологічній складовій економічної безпеки (на прикладі підприємств водопостачання та водовідведення), які полягають у наступному: 1) висока ступінь зносу основних фондів (більше 70 %); 2) використання значної питомої ваги аварійних водопроводів і головних колекторів; 3) збільшення кількості аварій та внутрішньо мережних втрат води (32 %); 4) використання великої питомої ваги морально застарілих основних фон-

дів та технологій очистки води; 5) збільшення питомої ваги матеріальних витрат у структурі операційних витрат (більше 40 %) [3].

Тому рекомендації з підвищення рівня техніко-технологічної безпеки комунальних підприємств мають бути спрямовані на подолання цих явищ, зокрема: оновлення фізично та морально зношеного обладнання, своєчасний ремонт обладнання, зменшення матеріаломісткості продукції, що дозволить підвищити ефективність діяльності підприємства, сприятиме зменшенню витрат та в загальному підсумку сприятиме зростанню рівня техніко-технологічної безпеки як складової економічної безпеки.

Для оцінки рівня техніко-технологічної безпеки комунальних підприємств необхідною є оцінка:

- 1) техніко-технологічного стану основних засобів (показники зносу, оновлення та вибуття основних засобів, рівень забезпеченості виробничого процесу основними засобами);
- 2) ефективності використання основних засобів (фондовіддача, фондорентабельність, показники використання виробничих потужностей);
- 3) якісних характеристик техніки і технологій (частка нового устаткування, відповідність виготовленої продукції стандартам безпеки);
- 4) характеристик технологічного рівня (матеріаломісткість, енергомісткість).

Аналіз цих показників дозволяє оцінити стан та ефективність використання основних засобів та розробити стратегію управління основними засобами за результатами отриманого аналізу.

3 метою управління основними засобами комунальних підприємств за результатами проведеного аналізу доцільною є розробка стратегії управління, реалізація якої включає декілька етапів:

1. Розробка довгострокової та короткострокової програми планування величини основних засобів, а також масштабів відтворювальних процесів відповідно до стану основних засобів та стратегічних цілей розвитку підприємства.

2. Аналіз ресурсних можливостей підприємства щодо реалізації стратегічних цілей у сфері відтворення основних засобів.

3. Розробка організаційно-економічного механізму стратегічного управління відтворювальними процесами на комунальних підприємствах та відтворенням основних засобів.

4. Реалізація управлінських функцій стосовно процесів відтворення.

5. Моніторинг результативності відтворювальних процесів та стратегічний аналіз результативності відтворювальних процесів і оцінка їх впливу на техніко-технологічну складову економічної безпеки та рівень економічної безпеки в цілому.

Таким чином, рекомендації з підвищення рівня техніко-технологічної безпеки комунальних підприємств мають бути спрямовані на подолання негативних явищ стосовно управління основними засобами, виявлених в результаті аналізу, зокрема: оновлення фізично та морально зношеного обладнання, своєчасний ремонт обладнання, зменшення матеріаломісткості продукції, що дозволить підвищити ефективність діяльності підприємства, сприятиме зменшенню витрат та в загальному підсумку сприятиме зростанню рівня техніко-технологічної безпеки, як складової економічної безпеки.

Список використаних джерел: 1. *Петрашова О. М.* Техніко-технологічна безпека: стан та ключові загрози для підприємств видавничо-поліграфічної галузі України / О. М. Петрашова // Наукові записки (Української академії друкарства). – 2011. – № 2. – С. 19–26. 2. *Реверчук Н. Й.* Управління економічною безпекою підприємницьких структур : монографія / Н. Й. Реверчук. – Львів : ЛБІ НБУ, 2004. – 195 с. 3. *Мізік Ю. І.* Оцінка загроз фінансово-економічної безпеки підприємств житлово-комунального комплексу на основі методу аналізу ієрархій / Ю. І. Мізік // Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна. Сер. «Економічна». – 2014. – № 1096, вип. 86. – С. 74–82.

І. О. Чеботар, студентка магістратури

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

МІСЦЕ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: облік, система, екологічний облік, екологічна діяльність.

Останніми десятиліттями світова спільнота не на жарт стурбована станом природного довкілля. Керівництво більшості підприємств не уявляють, а деякі не замислюються про наслідки своєї діяльності і її вплив на природне середовище. Тому існує потреба в пошуку і використанні інструментів і методів, спрямованих на задоволення інформаційних потреб щодо оцінки екологічної діяльності підприємств.

Системи екологічної оцінки діяльності підприємств використовуються практично в усіх країнах світу і багатьма міжнародними організаціями, яка зосереджена на всебічному аналізі можливого впливу діяльності на довкілля і використанні результатів цього аналізу для запобігання або пом'якшення екологічних наслідків. Однак до цього часу не розроблені ні показники, ні системи обліку, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та природного довкілля.

Як зазначає В. С. Лень, у науковій літературі для характеристики процесу накопичення інформації про навколишнє середовище використовуються поняття «екологічний облік», «екологічний облік на підприємстві», «бухгалтерський екологічний облік». Проте нормативне визначення цих понять в Українській нормативній базі, у тому числі з бухгалтерського обліку, відсутнє [1]. В. М. Жук вважає, що поняття «екологічний облік» не набуло остаточного осмислення і логічної завершеності як комплексно сформованої системи знань в економіко-екологічній теорії та практиці [2].

Слід відзначити основні перешкоди, що заважають національним підприємствам впроваджувати екологічний облік:

- зацікавленість інвесторів у величині прибутку і нехтування екологічними витратами;
- складність виділення витрат на природоохоронні заходи із загальних витрат;
- відсутність нормативної бази та рекомендацій стосовно надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах.

На нашу думку, екологічний облік має знайти відображення в загальній системі бухгалтерського обліку, тільки у цьому випадку він стане ефективним інструментом природоохоронної діяльності на підприємстві.

Одночасно бухгалтерський облік екологічної діяльності є підсистемою не лише бухгалтерського обліку, а й частиною системи екологічного менеджменту, інформаційною основою для проведення екологічного аудиту, страхування й оцінки інвестиційних проєктів [3].

Більшість національних підприємств накопичують і узагальнюють екологічну інформацію для складання статистичної та податкової звітності.

Для цього розроблено та затверджено окремі форми звітності, з яких сьогодні, згідно з чинним законодавством, до статистичної звітності відносяться:

- форма № 2-тп (повітря) (річна) «Звіт про охорону атмосферного повітря»;
- форма № 1-екологічні витрати (річна) «Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі», затверджену наказом Державної служби статистики України від 30 вересня 2015 року № 259;
- форма № 1-відходи (річна) «Утворення та поводження з відходами», затверджену наказом Державної служби статистики України від 19 серпня 2014 року № 243;
- форма № 1-ТПВ (річна) «Звіт про поводження з твердими побутовими відходами», затверджену наказом Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України від 19 вересня 2006 року № 308.

З метою приведення нормативно-правових актів у сфері статистики у відповідність із чинним законодавством скасовано Наказ Держкомстату України від 20 жовтня 2008 року № 396

«Про затвердження Інструкції щодо заповнення форм державних статистичних спостережень про охорону атмосферного повітря № 2-ТП (повітря) “Звіт про охорону атмосферного повітря” (річна) та № 2-ТП (повітря) “Звіт про охорону атмосферного повітря” (квартальна)”» [4].

До податкової звітності відноситься Податкова декларація екологічного податку, невід’ємною частиною якої є шість додатків [5].

Однак слід зазначити, що у системі бухгалтерського обліку міститься певна інформація щодо екологічної діяльності підприємства. Так, у складі необоротних активів є матеріальні і нематеріальні активи, що використовуються в екологічній діяльності підприємства, такі активи є й у складі запасів підприємства. Підприємство може формувати власні фонди на проведення природоохоронних заходів, або отримувати цільове фінансування чи залучати кредитні ресурси. Але здебільшого така інформація не виокремлюється в системі фінансової звітності.

Але все більша кількість підприємств накопичену екологічну інформацію використовує для складання звітності з корпоративної соціальної відповідальності у частині екологічної діяльності. Соціальна або нефінансова звітність – це звіти компаній, що включають інформацію не тільки про результати фінансово-економічної діяльності, але й соціальні та екологічні показники. Вона є публічною і розглядається як інструмент інформування стейкхолдерів про те, як і якими темпами компанія реалізує закладені у своїх стратегічних планах розвитку цілі щодо економічної стійкості та розвитку, соціального добробуту та екологічної безпеки.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, ми погоджуємося з визначенням бухгалтерського обліку екологічної діяльності для господарюючих суб’єктів, наведеного В. С. Ленем [1], як підсистеми бухгалтерського обліку, яка формує та передає користувачам інформацію про господарські операції, пов’язані з використанням природного середовища та впливом господарської діяльності на його стан.

Саме вона повинна стати основою для складання звітів з соціальної відповідальності, які включають в себе інформацію про фактичну і стратегічну екологічну діяльність підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Лень В. С.* Екологічний облік: поняття та зміст / В. С. Лень, О. М. Колівешко // Вісник Чернігівського національного технологічного університету. – 2014. – № 2 – С. 223–230. 2. *Жук В. М.* Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18–23. 3. *Санникова І. Н.* На пути к бухгалтерскому экологическому учету и отчетности [Електронний ресурс] / І. Н. Санникова, Н. А. Шавкунова // «Международный бухгалтерский учет». – 2009. – № 3. – Режим доступу : <http://www.lawmix.ru/bux/32193>. 4. *Про визнання* таким, що втратив чинність, наказу Держкомстату України від 20 жовтня 2008 року № 396 «Про затвердження Інструкції щодо заповнення форм державних статистичних спостережень про охорону атмосферного повітря № 2-ТП (повітря) “Звіт про охорону атмосферного повітря” (річна) та № 2-ТП (повітря) “Звіт про охорону атмосферного повітря (квартальна)”»: Наказ Державної служби статистики України від 07.04.2017 № 80. 5. *Про затвердження* форми Податкової декларації екологічного податку Наказ Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 715 (зі змінами, внесеними наказами Мінфіну від 28.12.2016 р. № 1177 та від 13.05.2017 р. № 495).

УДК 657.471.7

Т. А. Шевченко, студентка магістратури

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: управління, витрати, управління витратами, методи управління витратами.

Сучасний стан економіки в Україні змушує підприємців до пошуку адекватних методів управління витратами. Ефективна діяльність підприємства, його конкурентоспроможність, стійкість до змін, що відбуваються в економічному середовищі, головним чином залежать від ефективності системи управління підприємством, зокрема його витратами. Велике різноманіття методів управління витратами зумовлює потребу в досконалому вивченні їх сутності, а також визначення методів, які відповідають сучасним вимогам.

Управління витратами –це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства [1].

Сучасні економічні відносини створюють жорстку цінову конкуренцію. Тому на теперішньому етапі розвитку економіки отримати більший прибуток, а значить покращити свій фінансовий стан, здатні ті підприємства, які можуть знизити собівартість продукції або покращити її якість, витрачаючи менші питомі вкладення на одиницю товарної продукції.

У сучасних умовах вченими виділено одинадцять методів управління затратами [2], ці методи здебільшого пов'язані із системами управлінського обліку та оперативного, поточного і стратегічного аналізу економічної діяльності підприємства.

Розкриємо сутність, умови застосування, переваги й недоліки, а також процедуру вибору та організацію застосування сучасних методів управління витратами. Кожен із методів має свої цілі управління витратами, особливу сферу застосування, специфічні завдання, що ставляться в конкретному випадку та інструменти для виконання поставлених задач. На сьогодні потребують подальшого вивчення методи управління витратами, які було б доцільно застосовувати за умов нестабільності та наростаючої інфляції. Стисла характеристика методів управління витратами, які доцільно було б застосовувати в сучасних економічних умовах, наведена в таблиці.

Таблиця

Характеристика сучасних методів управління витратами

Назва методу	Сутність методу
Absorption Costing	Передбачає облік і віднесення до собівартості продукції всіх затрат, включаючи і накладні, використовуючи різні прийоми розподілу накладних затрат з метою точного визначення їх параметрів у структурі собівартості одиниці продукції
Cost-Value-Profit Analysis	Дозволяє формувати оптимальну структуру змінних та постійних витрат, встановлює взаємозв'язок між ціною й обсягом реалізації, що дає можливість прогнозувати обсяг прибутку
Target Costing	За основу розрахунків цільової собівартості продукту береться визначена ціна та рівень рентабельності, що забезпечує бажаний прибуток
Kaidzen Costing	Полягає в оперативному та наскрізному пошуку й реалізації шляхів усунення відхилень між фактичною та цільовою собівартістю продукту
Cost Killing	Максимальне зменшення витрат у найкоротший термін без збитку для діяльності підприємства та його розвитку, орієнтований на короткострокову перспективу
Life Cycle Costing	Розрахунок витрат за етапами життєвого циклу продукції. Застосовується у стратегічному управлінні витратами. Передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків

Джерело: [2-6].

Ефективність окремих методів у різних економічних умовах різниться. Виділимо ті, які допоможуть адаптуватися підприємству до нестійких умов економічного середовища.

Absorption Costing використовують на підприємствах з індивідуальним типом виробництва, де продукція виготовляється за індивідуальними замовленнями і з безперервним виробництвом, яке базується на стандартизованих стадіях технологічної обробки, у якому дуже складно вирізнити виробництво окремих виробів.

Недоліками цього методу є ускладнення процесу управління накладними витратами, а також те, що остаточну собівартість конкретного виробу можна розрахувати лише наприкінці періоду. Але, незважаючи на це, саме цей метод дозволяє найбільш точно визначити фінансовий результат діяльності підприємства.

Cost-Value-Profit Analysis за своєю сутністю є досить простим, ґрунтується на легко обчислюваних показниках і дає змогу в режимі реального часу оцінити вплив величини та структури витрат, обсягу продажу продукції на прибуток, аналізувати його залежність від рівня цін і структури виробництва, обґрунтовувати маркетингову стратегію.

До переваг цього методу можна віднести те, що підприємство має змогу залежно від запланованого прибутку визначити обсяг реалізації. Недоліками методу є: поділ витрат підприємства на змінні і постійні, що на практиці зробити досить складно; будь-яка зміна факторів у моделі може суттєво змінити кінцевий результат.

Модифікація методології управління витратами сучасних підприємств була втілена в методі Target Costing – управління витратами за цільовою собівартістю. Як зазначає М. Г. Грещак [5], цей метод являє собою інтегральну модель управління витратами і прибутком, що зорієнтована на безперервне зниження і превентивний контроль витрат виходячи з наявних

умов ринку шляхом об'єднання зусиль маркетингових, конструкторських, виробничих та інших підрозділів підприємства.

Застосування цього методу має певні недоліки – потребує серйозних інвестицій, багато часу і відповідних технічних можливостей. Але переваги Target Costing того варті: контроль витрат ще на стадії розробки продукту й маркетингова орієнтація виробництва.

Перевагами Kaizen Costing є створення передумов для найбільш повного використання всіх резервів зменшення витрат шляхом постійного вдосконалення організації витратних процесів, із залученням усіх співробітників підприємства.

Комплексне використання таргет-костингу та кайзен-костингу являє собою загальну систему управління витратами, що передбачає управління витратами на всіх стадіях життєвого циклу створюваного продукту, а також залучення в цей процес співробітників всіх центрів відповідальності.

Досить жорстким методом управління витратами є Cost Killing, який спрямований на оперативну мінімізацію витрат підприємства без шкоди його діяльності та розвитку. Реалізація цього методу можлива через участь підприємства в тендерах, жорсткий тиск на постачальників, зменшення ланцюга руху сировини, пошук нових постачальників або оптимізацію структури наявних.

Перевагою Cost Killing є те, що він дає змогу швидко скоротити витрати підприємства, а недоліками – жорсткість, бо він передбачає зменшення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу; використання його час від часу або лише по окремих підрозділах підприємства не дасть очікуваних результатів. Цей метод управління витратами не орієнтований на довгострокову перспективу: повна мінімізація всіх витрат може в певних випадках принести шкоду, аніж користь.

LCC-аналіз – це єдиний метод управління витратами, який передбачає врахування впливу інфляції через дисконтування грошових потоків у прийнятті рішень. Крім того, облік витрат за життєвим циклом виправданий у створенні нового підприємства або впровадженні нового виду діяльності. У цьому разі результати LCC-аналізу можна вважати стратегічним орієнтиром у довгостроковому позиціонуванні підприємства на ринку [2].

Перевагами LCC-аналізу є: забезпечення точного прогнозу витрат і співвідношення отриманого доходу та витрат щодо виробництва виробу в цілому; забезпечення стратегічного бачення структури витрат і зіставлення її зі структурою доходів. Але разом з тим під час використання цього методу виникають певні складності. Зокрема слід зауважити необхідність забезпечення точності інформації та необхідність наявності детального маркетингового аналізу.

Таким чином, аналіз перелічених методів управління затратами підприємства засвідчив, що досконалих методів управління витратами не існує. Кожен метод потребує необхідних умов його застосування. Для вирішення проблеми оптимізації витрат, ефективності господарювання та досягнення підприємством поставлених цілей необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих методів управління витратами. Застосування кожного з них є доцільним виходячи з конкретних умов і цілей управління підприємством в цілому. Обираючи найкращий метод, необхідно провести комплексний аналіз діяльності всіх центрів витрат та підприємства загалом.

Для підвищення ефективності управління витратами слід використовувати комбінування декількох методів. Це, у свою чергу, дозволить підприємству досягти своєї довгострокової мети – максимізація прибутку шляхом зниження витрат за незмінної якості продукції.

Список використаних джерел : 1. Давидович І. Є. Управління витратами : навчальний посібник / І. Є. Давидович. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с. 2. Управління затратами підприємства : [монографія] / Г. В. Козаченко, Ю. С. Погорелов, Я. Ю. Хлап'юнов, Г. А. Макухін. – К. : Лібра, 2007. – 320 с. 3. Алфьорова І. Є. Сучасні методи управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / І. Є. Алфьорова, Ю. І. Мозгова. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=75162>. 4. Ростовська Г. В. Огляд методів управління витратами [Електронний ресурс] / Г. В. Ростовська. – Режим доступу : http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/ddma/2011-3-24/article/11PAVMCM.pdf. 5. Кірейцев Г. Г. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління [Електронний ресурс] / Г. Г. Кірейцев В. А. Нехай // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 84 90 – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/oblikovo-analitichna-sistema-silskogospodarskogo-pidpriemstva-v-umovah-antikrizovogo-upravlinnya.html>. 6. Управління витратами : [навчальний посібник] / М. Г. Грещак, В. М. Гордієнко, О. С. Коцюба та ін. ; за заг. ред. М. Г. Грещака. – К. : КНЕУ, 2008. – 264 с.

СЕКЦІЯ 6

Оподаткування діяльності підприємств: проблеми та перспективи розвитку

УДК336.226.3

О. В. Безкровний, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту

Ю. П. Мовчан, магістрант спеціальності «Фінанси, банківська справа та страхування»

М. О. Міняйло, магістрант спеціальності «Фінанси, банківська справа та страхування»

Полтавська державна аграрна академія, м. Полтава, Україна

СУЧАСНА ПРАКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ ДРІБНИХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

***Ключові слова:** особисті селянські господарства, податок на доходи фізичних осіб, плата за землю, єдиний податок.*

Протягом останнього десятиліття прослідковуються помітні трансформації організаційної структури сільського господарства – відбулося зменшення кількості великих сільськогосподарських підприємств і створення значної кількості малих товаровиробників. Однією з форм господарювання, яку віднесено до дрібних, є господарства населення (до складу яких входять особисті селянські господарства). При цьому нині більшість таких господарств не реєструють свою діяльність як підприємницьку, внаслідок чого місцеві бюджети позбавлені значної частини податкових надходжень, які могли б бути спрямовані на покращення соціальної інфраструктури села.

Особисте селянське господарство (ОСГ) – це особлива форма непідприємницької діяльності з виробництва, переробки та споживання сільськогосподарської продукції. Селянське господарство ведеться з метою задоволення власних потреб сім'ї продовольством, товарний характер має лише деяка частина продукції, але отримані доходи при цьому спрямовуються не на комерційні цілі, а на особисте використання. Внаслідок аграрних реформ значна частина селян приєднала земельні паї, що їм належать, до своїх селянських господарств [4].

Питання формування механізму оподаткування доходів громадян, які проживають на сільських територіях, має особливе значення, оскільки від його вирішення залежить добробут сільських жителів і стан дохідної частини місцевого бюджету. Узагальнення економічної природи особистого прибуткового податку дало підстави М. Рудій, стверджувати, що він являє собою, з одного боку, інструмент усупільнення приватної власності фізичних осіб, а з іншого – плату населення за надані особі органами місцевого самоврядування суспільні послуги [5].

Чинним податковим законодавством для дрібних виробників сільгосппродукції передбачені наступні системи оподаткування: загальна система, за якої необхідно сплатити податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) за ставкою 18 % і плату за землю та спрощена система – єдиний податок (ЄП), розмір якого залежить від вибору платником певної групи.

Відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ) плата за землю, що є частиною майнового податку для фізичних осіб (якими є члени селянських господарств), встановлено у розмірі 0,1 % від нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь. Якщо враховувати той факт, що більшість особистих селянських господарств володіють земельними ділянками менше 1 га, то такий податок не є обтяжливим для селян і разом з тим не надто вагомим джерелом надходжень до місцевого бюджету [2].

Проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо врегулювання окремих питань оподаткування» встановлено, що у разі перевищення розміру земельних ділянок, наданих для ведення особистого селянського господарства та/або земельних часток (паїв) понад 2 га, якщо вони використовуються власником, доходи, отримані від продажу власної сільськогосподарської продукції, що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою підлягають оподаткуванню на загальних підставах [3].

Ця норма податкового законодавства не стимулює селян самостійно обробляти власні земельні ділянки, оскільки при приєднанні паїв до площ, наданих для ведення ОСГ, для більшості господарств сукупний розмір ділянок перевищуватиме 2 га і відповідно до норм ПКУ

вони повинні будуть сплачувати ПДФО з доходів від продажу сільськогосподарської продукції. При цьому, як зазначає Н. Малініна, у Податковому кодексі України не визначено методу розрахунку бази оподаткування – розміру доходу, що унеможливує як розрахунок ПДФО безпосередньо платником податку, так і перевірку достовірності даних податкової декларації працівниками податкової служби [1].

Узагальнення світового досвіду щодо оподаткування доходів домогосподарств, які функціонують на сільських територіях, свідчить, що суб'єктом оподаткування в них є сім'я (подружжя). У зарубіжних країнах існують суттєві розбіжності у визначенні методів оподаткування доходів осіб, зайнятих у сільськогосподарському виробництві. У країнах Заходу суб'єктів дрібнотоварного сільськогосподарського виробництва відносять до фермерів, які підпадають під індивідуальне прибуткове оподаткування, при цьому інші категорії суб'єктів господарювання в аграрному секторі, крім підприємств з метою утримання податків, не виділяються.

Втілення іншого підходу до оподаткування сільських домогосподарств – спрощеної системи оподаткування у вигляді єдиного податку має як позитивні результати, так і певні недоліки. До позитивних моментів такого способу оподаткування ОСГ слід віднести ефект стимулювання розвитку малого бізнесу, що забезпечує формування податкових надходжень до місцевих бюджетів та пенсійного фонду. Також застосування єдиного податку справляє значний соціальний ефект, важливість якого посилюється для сільського населення, внаслідок високого рівня безробіття та невисокого рівня доходів сільських домогосподарств, порівняно з міським населенням.

Поряд із цим, слід погодитись із думкою більшості дослідників у цій сфері, серед яких Л. Удова, про те що порядок розрахунку єдиного податку не сприяє дотриманню паритету інтересів платників і держави. Зважаючи, що для першої та другої груп платників ЄП базою оподаткування виступає прожитковий мінімум та мінімальна заробітна плата, розмір якої за останні п'ять років збільшився більше ніж у три рази, сума податкового зобов'язання також пропорційно збільшилась. З урахуванням тенденцій збільшення мінімальної заробітної плати, податкове навантаження продовжуватиме зростати, що перешкоджатиме підвищенню рівня ефективної зайнятості на селі, посиленню мотивації сільського населення до розвитку підприємництва у сільській місцевості [6].

Підводячи підсумки проведеного дослідження, слід зазначити, що сільські домогосподарства є важливою формою господарювання у складі виробників сільськогосподарської продукції. Механізм оподаткування доходів особистих селянських господарств, на наш погляд, необхідно формувати таким чином, щоб кошти, які надходять до місцевого бюджету у вигляді податків, спрямовувались на розвиток сільських територій та на бюджетну підтримку селян у вигляді допомоги тощо з обов'язковим урахуванням регіональних особливостей земельних ділянок, які використовуються з метою одержання сільськогосподарської продукції. Це стимулюватиме фізичних осіб, зайнятих сільськогосподарським виробництвом, належним чином виконувати свої обов'язки перед місцевим бюджетом.

Список використаних джерел: 1. Малініна Н. М. Напрями впорядкування спрощеної системи оподаткування підприємницької діяльності у сільському господарстві / Н. М. Малініна // Агросвіт. – 2017. – № 15-16. – С. 36–42. 2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI в редакції від 26.07.2017р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо стимулювання створення та діяльності сімейних фермерських господарств: Проект закону від 24.05.2017 р. № 6490 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. 4. Про особисте селянське господарство : Закон України від 15.05.2003 № 742-IV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 5. Рудая М. І. Оподаткування доходів особистих підсобних господарств / М. І. Рудая // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 5. – С. 77–81. 6. Удова Л. О. Особисті селянські господарства у системі обов'язкових платежів / Л. О. Удова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 3 (153). – С. 455–462.

«ШВЕДСЬКИЙ СТІЛ» ТА ЙОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Ключові слова: безкоштовне харчування, харчування по типу «шведський стіл», оподаткування.

Одним з елементів корпоративної культури організації є прояв турботи керівництва про своїх працівників щодо їхнього здорового харчування. Все більше підприємств відходять від «протоптаного стежки» – створення їдальні, запроваджуючи новий спосіб організації процесу обслуговування клієнтів – «шведського столу» [1]. «Шведський стіл» – традиційна форма організації прийому для великої кількості гостей, в основі якої лежить ідея самообслуговування [2]. У зв'язку з тим, що обслуговування за типом «шведський стіл» на підприємствах та організаціях набуває популярності, актуальними постають питання оподаткування в умовах безкоштовного харчування працівників.

Метою цієї роботи є дослідження процесу безоплатного харчування працівників у вигляді «шведського столу» та його оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Безкоштовне харчування працівників може здійснюватися за різними видами та умовами.

По-перше, на роботах зі шкідливими умовами праці робітникам та іншим працівникам підприємств згідно з Кодексом законів про працю України № 322-VIII від 10.12.71 видається безоплатно за встановленими нормами «молоко або інші рівноцінні харчові продукти. На роботах з особливо шкідливими умовами праці надається безплатно за встановленими нормами лікувально-профілактичне харчування» (ст. 166 КЗпП України) [3]. Таке харчування передбачається лише для працівників згідно з затвердженим переліком виробництв, професій і посад у хімічній, металургійній, електротехнічній, радіотехнічній та в інших галузях та шкідливих роботах (Постанова Держкомпраці СРСР та Президії ВЦРПС від 07.01.77 р. № 4/П-1).

По-друге, згідно зі ст. 7 Закону № 2694-XII «Про охорону праці» від 14.10.92 р. передбачено надання безоплатного для працівника харчування за домовленістю сторін або в односторонньому порядку з ініціативи роботодавця [4]. У такому випадку безоплатне харчування (або з повною або з частковою оплатою) є додатковою пільгою і входить до соціального пакета працівника. Державна фіскальна служба України (далі ДФС) надає роз'яснення, що у такому випадку це має обумовлюватися колективним договором або іншими документами (угода, трудовий договір) та розпорядчими документами (наказ, розпорядження, положення про харчування тощо), в яких має бути регламентовано порядок отримання харчування (відомість, картка, талон) та порядок ідентифікації працівника (магнітна картка, посвідчення, інший документ) [5].

Тобто мають бути документально зафіксовані:

- категорії працівників, яким надається пільга (штатні працівники, сезонні, тимчасові, зайняті на певних видах робіт);
- місце та час отримання харчування (їдальня підприємства, заклад громадського харчування, за місцем здійснення робіт);
- порядку персоніфікації працівників та отримання ними харчування (талони, картки, відомості);
- форма оплати (безоплатне, з повною або частковою оплатою, грошова дотація на харчування);
- порядок розрахунків у разі часткової або повної оплати працівником (утримання із заробітної плати бухгалтерією, самостійна сплата працівником у касу підприємства або на банківський рахунок);
- порядок попереднього та щоденного розрахунку потреби в харчуванні працівників;
- облік працівників, яким було надано харчування;
- перелік документів, якими така пільга оформлюється;
- відповідальні особи тощо [6].

По-третє, організація безоплатного харчування може здійснюватися керівництвом підприємства за принципом «шведського столу», коли кількість спожитих продуктів не обліковується за кожним окремим працівником.

Виникають питання щодо складу податків у першому, другому та третьому випадках. Оподаткування доходів фізичних осіб (далі ПДФО) регламентується Податковим кодексом України (далі ПКУ), згідно з нормою якого – ст. 164.2.17 пп. б – безоплатне харчування трактується як додаткове благо, і, є частиною заробітної плати працівника (ст. 14.1.48 ПКУ). Не вважається додатковим благом та доходом допомога у вигляді безплатного лікувально-профілактичного харчування, яке отримують працівники, зайняті на роботах з важкими та шкідливими умовами праці відповідно до законодавства про охорону праці [7] (наш перший випадок).

Відносно ПДФО у випадку безоплатного харчування у вигляді «шведського столу» ДФС України надала роз'яснення у листі від 23.11.2016 р. № 25311/6/99-99-13-02-03-15: «коли роботодавець організовує для працівників безоплатне харчування у форматі «шведського столу»... неможливо визначити кількість продуктів, які спожила кожна конкретна особа окремо, то вартість такого харчування не може розглядатись як об'єкт оподаткування» [8].

Відмінності в оподаткуванні стосовно другого та третього випадків наведені у таблиці.

Таблиця

Відмінності в оподаткуванні безоплатного харчування працівників за різними форматами згідно з нормами ПКУ, листів та роз'яснень ДФС

У випадку, якщо роботодавець за власної ініціативи забезпечує своїх працівників безкоштовним харчуванням у межах соціального пакета, що відображено у колективному договорі або інших документах,	У разі організації роботодавцем безкоштовного харчування для працівників за принципом «шведського столу» неможливо визначити кількість спожитих продуктів кожною окремою особою та обрахувати, який саме дохід у вигляді додаткового блага отримано кожним конкретним працівником.
виникають відмінності визначення бази нарахування ПДФО, військового збору та ЄСВ Згідно зі ст. 164.5 ПКУ. Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій грошовій формі базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені згідно з цим Кодексом, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою: $K = 100 : (100 - Sp)$, де К — коефіцієнт; Sp — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.	Отже, вартість безкоштовного харчування працівників за принципом «шведського столу» як об'єкт оподаткування ПДФО не розглядається.

Розділ III ПКУ не передбачає коригування фінансового результату на різниці, що виникають за операціями надання безоплатного харчування своїм працівникам. Тому незалежно від того, чи проводить особа коригування фінансового результату до оподаткування на суму всіх різниць, зазначених у розділі III ПКУ, такі операції слід відображати в обліку виключно за бухгалтерськими правилами [8].

Стосовно податку на додану вартість (ПДВ) в умовах безоплатного харчування ДФС надає роз'яснення таким чином. Для підприємства – платника ПДВ операції з безкоштовного харчування своїх працівників на умовах «шведського столу» є об'єктом оподаткування ПДВ, при здійсненні яких зобов'язання по ПДВ нараховуються у загальнозастосованому порядку. При придбанні продуктів харчування суми ПДВ включаються до складу податкового кредиту (за наявності складеної та зареєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної).

Якщо вартість послуг з безкоштовного харчування включається до собівартості товарів чи послуг, які є об'єктом оподаткування ПДВ та пов'язані з отриманням доходів зазначеним підприємством, ці послуги визнаються такими, що призначаються для використання в господарській діяльності, і додаткове нарахування податкових зобов'язань за правилами, встановленими п. 198.5 ст. 198 Податкового кодексу України, не здійснюється.

Якщо ж вартість послуг з харчування не включається до вартості оподатковуваних ПДВ товарів/послуг, то такі послуги з харчування визнаються такими, що постачаються безоплатно

в межах господарської діяльності, податкові зобов'язання по ПДВ нараховуються у загальностановленому порядку відповідно до п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України, база оподаткування ПДВ визначається згідно з п. 188.1 ст. 188 Кодексу, а податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 ст. 198 Кодексу також не нараховуються [5; 9; 10]. Ми згодні з думкою окремих авторів, що при харчуванні у форматі «шведського столу» слід не пізніше останнього дня звітного періоду нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ на вартість придбаних (вироблених) товарів для такого харчування. Враховуючи, що таке харчування до фонду оплати праці не відноситься, обґрунтувати його зв'язок з господарською діяльністю підприємства буде важко. Проте надання «персоніфікованого» харчування спричиняє сплату зазначених податків, а також ПДВ, при цьому відсутня необхідність коригування податкового кредиту шляхом здійснення «умовного постачання» [6].

Висновки. Отже, «шведський стіл» на сьогодні розповсюджене явище, яке набирає обертів. Якщо роботодавець організовує для працівників безкоштовне харчування за принципом «шведського столу», коли отриманий дохід у вигляді додаткового блага не може бути персоніфікований, то вартість такого харчування не може розглядатися як об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військового збору; при правильному та своєчасному оформленні податкових накладних платник ПДВ має право на отримання податкового кредиту.

Список використаних джерел: 1. *Юрченко В. В.* Корпоративна культура організації. Навчально-методичний посібник [Електронний ресурс] / В. В. Юрченко, Ю. В. Мельник, Н. В. Богданова // Центр перепідготовки та підвищення кваліфікації керівних кадрів Міністерства доходів і зборів України. – Режим доступу : <http://www.centre-kiev.kiev.ua/bib/files/nmm/5.pdf>. 2. *Організація обслуговування в закладах ресторанного господарства* [Електронний ресурс] // Навчальні матеріали Онлайн. – Режим доступу : http://pidruchniki.com/1584072023485/turizm/organizatsiya_obsługovuvannya_u_zakladah_restorannogo_gospodarstv. 3. *Кодекс законів про працю України* від 10.12.71. № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08/page5>. 4. *Про охорону праці* [Електронний ресурс] : Закон України від 14.10.92 р. № 2694-XII. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2694-12>. 5. *Державна фіскальна служба України.* «Шведський стіл», ПДФО та ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sumy.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-279113.html>. 6. *Пронина В.* Безоплатне харчування працівників: підстави та наслідки [Електронний ресурс] / Валентина Пронина // Професійні журнали онлайн / УТЕКА. – 2016. – Режим доступу : [Besplatnoe-pitanie-rabotnikov-osnovaniya-i-posledstviya](http://besplatnoe-pitanie-rabotnikov-osnovaniya-i-posledstviya). 7. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс] // Документ 2755-17. – 2010. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 8. *Лист ДФС* від 23.11.2016 р. № 25308/6/99-99-13-02-03-15. 9. *Оподаткування ПДВ безкоштовного харчування за принципом «шведського столу»* [Електронний ресурс] // Дебет і Кредит Онлайн. – 2017. – 7 квітня. – Режим доступу : <https://news.dtki.ua/taxation/pdv/43102>. 10. *Індивідуальна податкова консультація ДФСУ* від 05.05.2017 р. № 77/6/99-99-15-02-02-15/ПКУ (витяг) // Матеріали Великого квартального семінару від 9 жовтня 2017 року.

УДК 657

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ: ПРОБЛЕМИ ОБЧИСЛЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ

Ключові слова: податкові різниці, фінансові результати, податок на прибуток.

Зміни Податкового кодексу України в частині оподаткування податку на прибуток є процесом безперервним. У 2017 році знову відбулися зміни у частині визначення амортизаційних різниць, різниць, що виникають у процесі формування резервів та різниць, що виникають під час здійснення фінансових операцій.

Згідно з умовами Податкового кодексу України відображати податкові різниці повинні всі підприємства, у яких обсяг доходу від реалізації продукції (товарів, робіт послуг), інших операційних доходів, фінансових доходів та інших доходів за календарний рік перевищує двадцять мільйонів гривень. На практиці відображати та розраховувати податкові різниці по-

винні всі підприємства, які не прийняли рішення про не відображення податкових різниць і не зазначили номер та дату прийняття цього рішення в декларації з податку на прибуток. Таке рішення повинно було бути прийнято на початку 2015 року і стати основою для правильності ведення обліку фінансових результатів для цілей оподаткування в наступних роках.

Постійна зміна переліку податкових різниць є значною проблемою для бухгалтерів. Велика кількість щоденних господарських операцій не дозволяє оперативно перевіряти кожну операцію на відношення її до податкових різниць. Фінансові результати в бухгалтерському та податковому обліку більш уважно перевіряються вже перед складанням декларації. Процес складання декларації з податку на прибуток вимагає від облікових працівників ретельного аналізу операцій підприємства на відношення їх до податкових різниць. Значно спростити та полегшити працю бухгалтерів можна за допомогою автоматизованого обліку податкових різниць, але щорічні зміни в переліку податкових різниць викликають труднощі у правильному відображенні їх в автоматизованому обліку.

Існування податкових різниць вимагає їх відображення в бухгалтерському та податковому обліку, але методика їх обліку не оновлювалась багато років і не відповідає умовам сьогодення. Система обліку різниць на рахунках 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» ускладнює систему бухгалтерського обліку. Використання цих рахунків не допоможе зрозуміти, які саме різниці вплинули на зміну оподаткованого прибутку. Скасування П(С)БО «Податкові різниці» та відсутність чітких методичних рекомендацій щодо цього об'єкта обліку вимагає від бухгалтерів при складанні наказу про облікову політику конкретизувати питання бухгалтерського обліку податкових різниць. Одним з найкращих варіантів буде розробка окремого облікового регістру для обліку податкових різниць.

Отже, можна зробити такі висновки, що чинна нормативна база щодо обліку податкових різниць потребує вдосконалення та конкретизації бухгалтерського обліку цього об'єкта; для обліку податкових різниць на підприємстві необхідно затвердити обліковий регістр, що допоможе накопичувати дані про цей об'єкт обліку протягом року.

Список використаних джерел: 1. *Податковий кодекс України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. *Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. № 897. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15>.

УДК 332.2:332.36

Н. В. Стець, заступник начальника відділу контролю за відшкодуванням ПДВ
ГУ ДФС у Рівненській області, м. Рівне, Україна

ОПТИМІЗАЦІЯ ФІНАНСУВАННЯ ІННОВАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВ ЧЕРЕЗ ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ

Ключові слова: інновації, стимулювання інноваційної діяльності, податкове регулювання, фінансові ресурси, оподаткування.

Нині інновації доцільно розглядати через призму нових підходів до формування кожної складової як інноваційного товару. Реалізація інноваційної моделі розвитку господарського виробництва можлива за умов інноваційної стійкості підприємств. Суть підходів для підвищення інноваційної стійкості господарської діяльності полягає в поліпшенні використання трудових, матеріально-технічних, природних, енергетичних та фінансових ресурсів у процесі виробництва, оскільки потенціал підприємств базується на ресурсній основі.

В основу оптимізації фінансування суб'єктів господарської діяльності покладено аналіз індивідуальної інноваційної сприятливості підприємств та рівень розвитку організаційно-економічних відносин.

Оскільки інноваційна діяльність нерозривно пов'язана з інвестиційною, то пошук найбільш оптимальних способів і методів фінансування та стимулювання інновацій є надзвичайно актуальним завданням.

Слід зазначити, що приплив іноземних інвестицій не завжди гарантує «впровадження передових технологій» (тобто немає прямої залежності між інноваціями та інвестиціями). Як

свідчить статистика, що, незважаючи на значне зростання прямих іноземних інвестицій, протягом останніх років знизились практично всі показники інноваційної діяльності промислових підприємств» [1].

У 2016 р. в Україні витрати на інновації в основному здійснювались за рахунок власних коштів (89,5 % загального обсягу фінансування), коштів іноземних інвесторів (3,1 %) та інших джерел (2,9 %).

Хоча найважливішими партнерами всіх інноваційних підприємств по співробітництву залишаються, насамперед, постачальники обладнання, матеріалів, компонентів або програмного забезпечення, а також клієнти або споживачі (13,7 %), частка підприємств, які співпрацювали з науковими організаціями, становила 8,4 % [2].

Отже, основним джерелом фінансування інновацій залишаються власні кошти підприємств, «тоді як на Заході ще від 1990 р. основним джерелом фінансування інноваційної діяльності став венчурний капітал, що дало змогу залучити немалі кошти великих корпорацій, пенсійних і страхових фондів» [3].

Враховуючи недостатньо сформовану систему залучення кредитних ресурсів і венчурного капіталу, а також низьку зацікавленість іноземних та вітчизняних інвесторів до вкладання коштів в інноваційний продукт, одним із прогресивних інструментів економічного механізму активізації інноваційних процесів в економіці визначено податкове стимулювання.

В Україні податкові стимули частково діють лише щодо суб'єктів, зайнятих створенням і реалізацією інноваційного продукту, оминаючи підприємства, які освоюють та масово впроваджують інновації.

До інструментів податкового стимулювання інноваційної діяльності зарубіжних країн відносять: податкові канікули протягом кількох років на прибуток, отриманий від реалізації інноваційних проектів; виведення з-під оподаткування окремих об'єктів; зниження ставки податку; податкову знижку; звільнення від оподаткування прибутку, що реінвестується; спеціальні податкові режими, що передбачають спрощене оподаткування.

Крім цього, важливими важелями в регулюванні інноваційної політики є звільнення від сплати імпортного ПДВ, пільги за єдиним соціальним внеском, звільнення від сплати окремих податків для венчурних фірм, податкове стимулювання діяльності нових інноваційних підприємств, малого та середнього бізнесу та зниження ставок податку для експортно-орієнтованих підприємств тощо.

В Україні необхідно вдосконалити механізм податкового регулювання інноваційними процесами. Зважаючи на обмеженість фінансових ресурсів, у сучасних умовах держава повинна чітко визначити пріоритетні напрямки розвитку інновацій.

Перспективами подальших досліджень стане дослідження впливу податкових преференцій на обсяги та структуру інноваційної діяльності.

Список використаних джерел: 1. *Мацелюх Н. П.* Фінансування та стимулювання комерціалізації інновацій в Україні: проблеми і шляхи вирішення [Електронний ресурс] / Н. П. Мацелюх, Г. В. Дем'янчук // Наука та інновації. – 2014. – Т. 10, № 3. – С. 69-79. – Режим доступу : http://nas.gov.ua/akademperiodyka/Downloads/Archive%20SI%20Journal/SI_ukr/2014/N3/Matselyu. 2. *Обстеження інноваційної діяльності в економіці України за період 2014-2016 років* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrstat.gov.ua/metaopus/2017/2_07_02_02_2017.htm. 3. *Кузьмін О. Є.* Фінансова складова розвитку і фінансування національної інноваційної системи / О. Є. Кузьмін // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 21–30.

НЕГАТИВНІ НАСЛІДКИ АГРЕСИВНОГО ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

***Ключові слова:** податкові позиції, податкове співробітництво агресивне податкове планування.*

У сучасному глобалізованому світі вільного руху праці та капіталів, відсутності бар'єрів зовнішньої торгівлі, розвитком інтернет-комунікацій стрімко та неупинно розвивається міжнародне економічне співробітництво. Із розвитком електронного бізнесу стало значно простіше розміщувати виробничі потужності корпорацій на досить далеких територіях від власне споживачів продукції або послуг. Таке положення дозволяє корпораціям займати більш агресивні податкові позиції, а це, у свою чергу, свідчить про недосконалість системи міжнародного податкового співробітництва. На тлі цього постає вирішення проблеми розмивання податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування [1].

Як було зазначено ОЕСР, ще в 1920-х роках Ліга Націй акцентувала увагу на важливості уніфікації податкових систем країн з метою запобігання подвійному оподаткуванню, інструментом вирішення чого мало стати створення узгоджених правил міжнародного рівня в цій сфері. Однак, як це часто трапляється на практиці, на перший погляд доречне рішення призводить до не зовсім очікуваних результатів. Нині для світової спільноти постала зовсім інша проблема – подвійне неоподаткування.

Як зазначається в Рекомендації Єврокомісії від 06.12.2012 р., податкове планування завжди сприймалося як законна практика, але з часом схеми, застосовувані в його межах, ставали більш «витонченими», а в розумінні Єврокомісії – більш агресивними.

На сучасному етапі все дедалі більше поширення набуває Агресивне податкове планування (далі АПП), але як порівняно нова категорія ще потребує кропітких доробок з боку тих міжнародних структур, які виступили її авторами. Згідно з Рекомендацією Єврокомісії щодо АПП під ним слід розуміти отримання переваг, причинених технологічними труднощами податкових систем чи незбігом між цілями різних податкових систем при застосуванні елементів зниження податкових зобов'язань [3].

Агресивне податкове планування є проблемою для багатьох країн світу, що призводить до суттєвого недоотримання бюджетних надходжень у вигляді податків, загалом ускладнює економічний розвиток країни, знижує ефективність виконання державою своїх функцій.

Найбільші втрати АПП у світі формуються переважно за рахунок практик переміщення боргу, операцій з нематеріальними активами та інтелектуальною власністю, а також трансфертного ціноутворення [2].

Занепокоєність держав помітними втратами у податкових надходженнях та світова фінансова криза стали відправною точкою у розвитку кампанії анти-BEPS.

Її ініціаторами та основними провідниками стали країни ОЕСР (Організація економічної співпраці та розвитку) та Велика двадцятка. Вони узгодили заходи, які формують так звані мінімальні стандарти-BEPS. Чого саме вони стосуються?

1. Удосконалення протидії неналежному використанню договірних норм у сфері оподаткування.

2. Запровадження обов'язку підготовки великими транснаціональними компаніями нового виду звітності з трансфертного ціноутворення (country-by-countryreporting).

3. Утримання від недобросовісних форм міжнародної податкової конкуренції.

4. Удосконалення механізму вирішення транскордонних податкових спорів шляхом підвищення ефективності взаємних узгоджувальних процедур.

Не бажаючи залишатися осторонь таких ініціатив, у листопаді 2016 року Україна повідомила про намір долучитися до кола держав, які готові впровадити мінімальний стандарт BEPS. Тоді було оголошено, що з 1 січня 2017 року Україна приєднується до плану ОЕСР з протидії розмиванню податкової бази.

Наша держава зробила перші кроки в напрямку запровадження мінімальних стандартів анти-BEPS. Підтвердження цьому – внесення змін до Податкового кодексу України наприкінці 2016 року.

Зокрема, було оновлено вимоги до документації з трансфертного ціноутворення, які наближені до рекомендацій ОЕСР у частині підготовки так званих локальних звітів.

Разом з тим чіткої впевненості у тому, що зазначених мінімальних стандартів анти-BEPS буде достатньо для ефективної протидії настільки складному явищу, як зменшення бази оподаткування і переміщення прибутків, наразі нема [4].

Список використаних джерел: 1. Бридун Є. В. Сутність агресивного податкового планування та шляхи його подолання у системі міжнародного співробітництва / Є. В. Бридун, С. В. Богдан // Механізми протидії агресивному податковому плануванню: світовий досвід та практика України : зб. матер. наук.-методол. семінару, 2015 р. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. – 125 с. 2. Брехов С. С. Система індикаторів ризиків агресивного податкового планування / С. С. Брехов, К. П. Проскура, О. Є. Сушкова // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2017. – Т. 27, № 1. – С. 107–119. 3. Дубко А. Агресивне податкове планування на межі закону, або як держава диктує економічні інтереси [Електронний ресурс] / Анастасія Дубко. – Режим доступу : <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/agresivne-podatkove-planuvannya-.html>. 4. Макеєва О. План дій BEPS як пігулка проти агресивного податкового планування [Електронний ресурс] / Олена Макеєва. – Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/columns/2016/11/29/612679>. 5. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://oecdru.org/zip/2313338e.pdf>.

УДК 332.2:332.624

О. С. Карпушкіна, студент

Науковий керівник: **Ж. В. Піскова**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри оподаткування та соціального забезпечення

Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна

ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ

Ключові слова: плата за землю, нормативна грошова оцінка, орендна плата, податкова перевірка, коефіцієнт індексації.

Як відомо, плата за землю є складовою частиною податку на майно, який, у свою чергу, належить до місцевих податків (пп. 10.1.1 ст. 10, пп. 265.1.3 ст. 265 Податкового кодексу України, далі – ПКУ). Плата за землю складається із земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності (далі – орендна плата). Порядок нарахування та сплати земельного податку та орендної плати регламентується ст. 269–289 ПКУ. Земельний податок сплачують власники земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також особи, яким надано земельні ділянки у постійне користування. Платником орендної плати є особа, з якою укладено договір оренди, тобто орендар. Органи виконавчої влади, з якими укладено договори оренди, у строк до 1 лютого передають податковим органам інформацію про орендарів, з якими укладено договори оренди. Об'єктом оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або постійному користуванні. Базою обкладення земельним податком є: нормативна грошова оцінка (далі – НГО) земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації – для земель, НГО яких проведена; площа земельних ділянок, НГО яких не проведена. При цьому слід зазначити, що згідно із п. 8 підрозд. 6 розд. XX ПКУ індекс споживчих цін за 2016 р., що використовується для визначення коефіцієнта індексації НГО земель, застосовується із значенням: для сільгоспугідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ та перелогів) – 100 %; для земель несільгосппризначення – 106 %. Тобто для розрахунку земельного податку на 2017 р. до НГО слід застосовувати такі коефіцієнти: для сільгоспугідь – 1,0; для земель несільгосппризначення – 1,06 [2].

Стаття 274 ПКУ визначено ставки земельного податку за земельні ділянки, НГО яких проведено (незалежно від місцезнаходження). Ставка податку за земельні ділянки, НГО яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 % від їх НГО, для земель загального користування – не більше 1 % від їх НГО, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та

не більше 1 % від їх НГО. А ст. 277 ПКУ встановлюються ставки земельного податку за земельні ділянки, які розташовані за межами населених пунктів, НГО яких не проведено. Так, ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 % від НГО одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь - не менше 0,3 % та не більше 5 % від НГО одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області [4].

У випадках, якщо плата за землю сплачується у вигляді орендної плати за земельну ділянку, основну увагу податковий інспектор повинен приділити перевірці визначення розміру орендної плати, яка встановлюється в договорі оренди. Така перевірка передбачає встановлення факту дотримання мінімальних та максимальних обмежень стосовно розміру орендної плати, які ув'язуються із розміром земельного податку для конкретних категорій земель та її НГО. Обов'язкове проведення грошової оцінки земельних ділянок передбачено ст. 13 Закону України «Про оцінку земель». А ст. 18 передбачає, що НГО земельних ділянок проводиться: розташованих у межах населених пунктів незалежно від їх цільового призначення - не рідше ніж один раз на 5-7 років; розташованих за межами населених пунктів земельних ділянок сільськогосподарського призначення – не рідше ніж один раз на 5-7 років, а несільськогосподарського призначення - не рідше ніж один раз на 7-10 років [5].

З 01.01.2017 р. встановлено, що індекс споживчих цін на 2017 р. встановлюється за цінами 2016 р., про що нами було повідомлено раніше [3].

Відповідно до ПКУ кожна міська, сільська та селищна рада встановлює ставки плати за землю залежно до різних критеріїв застосування земель. Проаналізуємо рішення деяких рад Дніпропетровської області, у якому розмірі встановлені були ставки плати за землю. Для аналізу було обрано такі ради: Жовтководська міська рада, Горьківська сільська рада та Любимівська сільська рада (табл. 1).

Таблиця 1

*Порівняльна характеристика ставок плати за землю
за рішеннями окремих рад у 2017 році*

Критерій	Міська, сільська, селищна рада	Ставка плати за землю, %
Ставки земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження):		
– які перебувають у власності фіз. або юрид. осіб або у постійному користуванні юрид. осіб державної та комунальної форми власності	Жовтководська міська рада	1,0
	Горьківська сільська рада	1,0
	Любимівська сільська рада	1,5
– які перебувають у постійному користуванні фіз. та юрид. осіб (крім державної та комунальної форм власності)	Жовтководська міська рада	1,0
	Горьківська сільська рада	1,5
	Любимівська сільська рада	12,0

Отже, дані таблиці свідчать, що Любимівська сільська рада встановила максимальну ставку плати за землю, яка дозволяється ст. 274 ПКУ для земельних ділянок, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності) [6], що дозволить їм зібрати максимальну кількість плати за землю до сільського бюджету.

Під час проведення податкової перевірки плати за землю, податковий інспектор повинен знати типові помилки при нарахуванні та сплаті плати за землю та орендної плати є:

- порушення у визначенні ставки податку залежно від характеристик земельних ділянок, які підлягають оподаткуванню платою за землю;
- неправильне визначення НГО земельних ділянок та коефіцієнта індексації, помилки при перерахунку НГО земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації;
- порушення при визначенні площі земельних ділянок, за якими НГО не проведено;
- помилки при розподілу податку за земельну ділянку, на якій розташована будівля, що перебуває у спільній власності або у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб;
- неподання податкової декларації за нововідведені земельні ділянки, за новоукладеними договорами оренди або при зміні об'єкта та/або оподаткування;
- порушення при щомісячних платежах плати за землю;
- порушення умов щодо мінімальних та максимальних розмірів орендної плати [1].

Список використаних джерел: 1. *Аудит оподаткування підприємств* : навч. посіб. / О. А. Петрик, Г.М. Давидов, О.Ю. Редько та ін. ; за заг. ред. О. А. Петрик ; передм. Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с. – (Серія «Бюджетна і податкова системи: методологія, організація, навчання»). 2. *Вручинский Г.* Плата за землю – 2017 [Електронний ресурс] / Г. Вручинский. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Plata-za-zemlyu---2017>. 3. *Плата за землю у 2017 році: рахуємо правильно* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.golovbukh.ua/article/6056-plata-za-zemlyu-u-2017-rots-rahumo-pravilno>. 4. *Податковий кодекс України* : прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : текст із змін, станом на 10 вересня 2017 р. 5. *Про оцінку земель* : Закон України від 11.12.2003 № 1378-IV (редакція станом на 28.06.2015) // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 229. 6. *Територіальні органи ДФС у Дніпропетровській області – Рішення місцевих рад – Податок на майно – Плата за землю – Землевласникам та землекористувачам до уваги!* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dp.sfs.gov.ua/rishennya-mistsevih-rad-podatok-na-mayno/plata-za-zemlyu>.

УДК 332.2:332.624

Л. О. Клокова, студентка

Науковий керівник: **Ж. В. Піскова**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри оподаткування та соціального забезпечення

Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ ПЕРЕВІРКИ ПЛАТИ ЗА ЗЕМЛЮ

Ключові слова: податкова перевірка, документальна перевірка, плата за землю, орендна плата, пільги.

Одним із видів податкового контролю є податкові перевірки. Відповідно до Податкового кодексу України документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати податків та зборів, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

В умовах розвитку національної економіки держави на засадах децентралізації надзвичайно важливим питанням є плата за землю, як одного із важливих ресурсів наповнення місцевих бюджетів громад. Оскільки плата за землю – це обов’язковий платіж, який входить до складу податку на майно, виникає необхідність зосередження уваги на правильності нарахування та сплати цього податку й відповідного здійснення контролю за цим процесом. Враховуючи те, що рішення про встановлення місцевих податків та зборів приймає місцеве самоврядування, ставки цього податку відрізняються залежно від місцезнаходження земельної ділянки. Тому особливої актуальності набуває методика проведення податкової перевірки плати за землю, а саме здійснення документальної перевірки щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування плати за землю [3].

Метою документальної перевірки плати за землю є: відповідність розрахунків плати за землю законодавчо-нормативним документам, які регламентують порядок її нарахування та сплати до місцевих бюджетів.

Під час проведення перевірки підлягають перевірці такі документи: договір оренди земельної ділянки, Державний акт на право власності на землю, Державний акт на право користування землею, дані Державного земельного кадастру, рішення обласних, міських, селищних та сільських рад щодо пільг з плати за землю, Статут підприємства або інші установчі документи суб’єкта підприємницької діяльності, Свідоцтво про державну реєстрацію, Довідка про включення до ЄДРПОУ, дані про види діяльності, які здійснює підприємство, грошова оцінка земельної ділянки, дані про індексацію грошової оцінки, отримані з територіальних відділів земельних ресурсів.

Документальна перевірка нарахування та сплати плати за землю включає такі основні етапи: перевірка плати за землю; перевірка орендної плати за земельні ділянки.

Кожен з етапів має окремі напрями. Розглянемо їх детальніше:

1. Документальна податкова перевірка плати за землю здійснюється за такими напрямками: перевірка правомірності віднесення суб’єкта господарювання до складу платників плати за зе-

млю; перевірка правильності визначення об'єкта та бази оподаткування платою за землю; перевірка правильності застосування ставок податку; перевірка порядку обчислення плати за землю та подання податкової декларації з плати за землю; перевірка порядку сплати плати за землю; перевірка правильності ведення бухгалтерського та податкового обліку плати за землю.

2. Документальна податкова перевірка орендної плати за земельні ділянки здійснюється за такими напрямками: перевірка обґрунтованості віднесення суб'єкта господарювання до складу платників плати за землю у вигляді орендної плати; перевірка правильності визначення розміру орендної плати; перевірка порядку обчислення орендної плати за землю та подання податкової декларації з плати за землю; перевірка порядку сплати плати за землю у вигляді орендної плати за земельну ділянку [1].

У процесі проведення перевірки правильності віднесення суб'єкта підприємницької діяльності до категорії платників плати за землю, податковий інспектор керується ст. 269 ПКУ, в якій платники представлені двома категоріями: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі. Перевірка повноти та правильності визначення об'єкта оподаткування та бази оподаткування, враховуючи її цільове призначення, місцезнаходження, площу, наявність/відсутність нормативної грошової оцінки та необхідності її індексації, наявність рішень відповідних місцевих рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок, яку планується застосовувати у плановому бюджетному періоді, та дати їх офіційного оприлюднення, податковий інспектор повинен керуватись статтями 271, 273, 274, 277, 289 ПКУ [2].

Під час перевірки оцінки правильності застосування ставок плати за землю залежно від категорії земель, податковий інспектор керується статтями 271, 273, 274, 277, 289 ПКУ, з урахуванням наявності рішень відповідних місцевих рад щодо затвердження ставок податку на земельні ділянки та дати їх офіційного оприлюднення (стаття 274 ПКУ) [4].

Перевірка обґрунтованості застосування пільг з податку, що включають перелік фізичних та юридичних осіб певних категорій, які звільняються від сплати податку, та перелік земельних ділянок, які не підлягають оподаткуванню, здійснюється податковим інспектором з урахуванням того, що такі пільги згідно з п. 284.1 можуть встановлювати обласні, міські, селищні та сільські ради (ст. 281-284 ПКУ).

Особливо податковому інспектору у процесі перевірки правильності обчислення плати за землю необхідно звернути увагу на такі випадки, коли на земельній ділянці розташована будівля, яка знаходиться у спільній власності кількох юридичних або фізичних осіб, або у користуванні кількох юридичних або фізичних осіб, і керуватися при цьому статтями 286, 287 ПКУ [1].

Також, здійснюючи документальну податкову перевірку плати за землю, податковий інспектор повинен перевірити порядок обчислення орендної плати за земельну ділянку, правильність складання та своєчасності надання податкової декларації з плати за землю, з огляду на те, що податковим законодавством передбачено можливість вибору між поданням податкової декларації на поточний рік до 20 лютого поточного року та подання щомісяця нових звітних податкових декларацій протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним періодом, здійснити перевірку своєчасності та повноти сплати земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності; правильності самостійного виправлення помилок, допущених під час обчислення та сплати плати за землю у минулих звітних періодах [4].

Отже, плата за землю є складовою частиною податку на майно, який включається до місцевих податків. Оскільки, відповідно до Податкового кодексу України, документальна перевірка характеризується своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів, виникає необхідність щодо перевірки відповідності розрахунків плати за землю законодавчо-нормативним документам, які регламентують порядок її нарахування та сплати до місцевих бюджетів. Тому у процесі перевірки податковому інспектору необхідно враховувати всі положення стосовно особливостей проведення документальної перевірки плати за землю, які закріплені законодавчою базою.

Список використаних джерел: 1. *Аудит оподаткування підприємств* : навч. посіб. / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін. ; за заг. ред. О. А. Петрик ; передм. Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. упр.», 2012. – 352 с. – (Серія «Бюджетна і податкова системи: методологія,

організація, навчання»). 2. Вручинский Г. Плата за землю – 2017 [Електронний ресурс] / Г. Вручинский. – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/Plata-za-zemlyu---2017>. 3. Плата за землю у 2017 році: рахуємо правильно [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.golovbukh.ua/article/6056-plata-za-zemlyu-u-2017-rots-rahumo-pravilno>. 4. Податковий кодекс України : прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : текст із змін. станом на 10 вересня 2017 р.

УДК 336.2

Л. І. Ковтун, студент

Науковий керівник: **В. Г. Швець**, д-р екон. наук, професор кафедри обліку та аудиту
Київський національний університет імені Т. Шевченка, м. Київ, Україна

ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СТРАХОВИХ КОМПАНІЙ

***Ключові слова:** страхова компанія, оподаткування, податкові надходження.*

Страховий ринок є досить могутнім фінансовим інструментом, і від його стану, рівня розвитку страхової справи залежить інвестиційна привабливість країни. Тому відносини, що виникають у сфері страхування, підпадають під особливе правове регулювання з боку держави.

У сучасних умовах господарювання за нестійкої економічної, політичної ситуації діяльність страхових компаній гальмується наявністю суттєвих проблем і перешкод, спричинених постійними змінами в оподаткуванні, а це призводить до уповільненості їхнього розвитку.

Протягом останніх років обсяги надходжень від податку на прибуток страхових компаній є дуже нерівномірними. У період 2011–2013 рр. обсяг надходжень з 591,64 млн збільшився до 970,16 млн грн, а в період 2014–2016 рр. з 711,47 млн збільшився до 1052,13 млн грн [5]. Така ситуація є наслідком дії нової системи оподаткування діяльності страхових компаній. У зв'язку з кризою 2008 року доходи страхових компаній зменшились, що призвело до невчасної сплати податків окремими компаніями, а інші взагалі не могли сплатити та оголошували себе банкрутами. Страховим компаніям було заборонено відраховувати премії на перестраховання з об'єкта оподаткування і тільки з 2013 року – це було відновлено. Страхові компанії адаптувалися до економічного становища, стали більш фінансово стійкими та платоспроможними. Частка надходження податку на прибуток страхових компаній у 2016 становила 1,75 %.

Згідно з прийнятими змінами до Податкового кодексу України з 1 січня 2015 року в Україні введено змішану систему оподаткування страхових компаній та передбачено 2 об'єкти оподаткування страхових компаній: прибуток від страхової і нестрахової діяльності страховика, що оподатковується за загальною ставкою 18 %, та дохід від страхової діяльності, для оподаткування якого застосовуються різні ставки:

- 3 % за договорами страхування від об'єкта оподаткування,
- 0 % за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема, договорами страхування додаткової пенсії [1].

Платники податку на прибуток, здійснюючи страхову діяльність, подають Податкову декларацію з податку на прибуток підприємства, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897 [6], зареєстрована у Міністерстві юстиції 11.11.2015 № 1415/27860. Рекомендації щодо порядку заповнення Декларації викладені у листі ДФС від 04.01.2016 № 102/7/99-99-19-02-01-17 [2].

При цьому ДФСУ підкреслила, що податок на дохід від страхової діяльності є частиною податку на прибуток. Це означає, що при заповненні Податкової декларації з податку на прибуток підприємств податок на доходи за договорами страхування включають у загальний показник податку на прибуток за звітний період.

Об'єктом оподаткування податку на прибуток страхової компанії, що оподатковується, є фінансовий результат до оподаткування, визначений за правилами бухгалтерського обліку, який формується, у тому числі, з урахуванням доходів та витрат від страхування, відкоригований на різниці. При цьому нарахування страховими компаніями податку на дохід є різницею, яка зменшує фінансовий результат до оподаткування [7].

Дані нововведення, на думку Ліги страхових організацій України, приведуть до збільшення податкового навантаження на 30–35 %, наслідком чого буде погіршення фінансового стану страховиків. Вважається, що введення цієї системи оподаткування для страхових компаній є несправедливою і дискримінаційною політикою, оскільки інші фінансові установи будуть сплачувати тільки один податок. Також А. Ф. Філенюк, президент ЛСОУ, акцентував увагу на тому що 17 грудня 2015 р. Верховна Рада зареєструвала поданий групою депутатів України проект закону «Про внесення змін в Податковий кодекс України щодо оподаткування страхової діяльності і доходів, пов'язаних із страхуванням» № 3668, який враховує пропозиції ЛСОУ [8].

Як зазначено в пояснювальній записці до проекту Закону України № 3668, метою законопроекту є створення справедливої системи оподаткування страхової діяльності та споживача страхових послуг, зокрема, шляхом внесення ряду змін до Податкового кодексу України. Зміни передбачають визначення об'єкта оподаткування податку на прибуток за загальною ставкою 18 %. Також пропонують ліквідувати додаткове оподаткування доходу страховика за ставкою 3 % у вигляді страхових премій, нарахованих за договорами страхування і перестрахування.

Щодо нововведень також висловив свою думку генеральний директор Федерації страховиків України, що загальна система оподаткування є правомірною, оскільки страхові компанії не є платниками ПДВ. Таким чином, для компенсації відсутнього такого податку європейські та українські практики мали два податки. Страхові компанії і раніше сплачували 3 % з доходу, а зараз вони теж будуть сплачувати 3 %, але за вирахуванням ще двох типів договорів страхування: договори медичного страхування і договори та договори додаткової пенсії. Стосовно 18 %, то страхові компанії сплачували податок від іншої діяльності і в них не було можливості списувати збитки від страхової діяльності на інші доходи. Нині це дозволено, і ті компанії, у яких були більші виплати страхових відшкодувань і були збитки від страхової діяльності, які переплачували податок від іншої діяльності, зможуть збиток покрити за рахунок інвестиційного доходу й інших доходів.

Отже, перевагою старої системи оподаткування була прозорість системи оподаткування, оскільки сплачувалось тільки 3 % з премій, які надійшли, а також простота розрахунків для перевіряючих органів. Недоліком старої системи можна вважати необхідність сплати такого податку в разі збитковості страхового бізнесу, ставило в його нерівні умови з іншими фінансовими секторами. Одним із плюсів нової системи можна назвати те, що встановлена нульова ставка оподаткування страхових премій з добровільного медичного страхування. Ця система оподаткування викликає певні суперечки та різні погляди, що потребує подальшого розгляду та удосконалення для формування високоорганізованого, розвинутого та ефективного страхового ринку.

Список використаних джерел: 1. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>. 2. *Лист ДФС від 27.01.16 р. № 1559/6/99-99-19-02-02-15*. 3. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua>. 4. *Про страхування* : Закон України від 07.03.1996 р. № 85/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 18. – Ст. 78. 5. *Офіційний сайт Державної казначейської служби України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.treasury.gov.ua. 6. *Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств* : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015р. № 897. 7. *Вісник офіційно про податки* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubsid/90010092?issue=284>. 8. *Ліга страхових компаній* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uainsu.r.com>.

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Ключові слова: податки, податкова система, податкова політика, Податковий кодекс України, суб'єкти господарювання.

Одним з важливих чинників економічного зростання країни є створення ефективної податкової системи. Держава з її допомогою здійснює вплив на економічну систему країни. Тому податкова система має бути сформована таким чином, щоб, з одного боку, забезпечувати мобілізацію коштів до бюджету в обсягах, необхідних для виконання державою її функцій, а з іншого – сприяти розвитку підприємницької діяльності, ефективному перерозподілу доходів у суспільстві і поліпшенню добробуту населення. Ключовим завданням податкової системи в ринкових умовах є забезпечення економічного зростання, збільшення державних доходів і соціальний розвиток країни.

Проблеми податкової системи досліджували багато учених, серед яких: В. Барабанова, А. Івашко, А. Крисоватий, Н. Савчук, Л. Тарангул, Д. Ташук, А. Череп та інші. Незважаючи на значні досягнення в дослідженні вказаної проблеми, залишаються до кінця не розкритими певні питання, серед яких: систематизація проблем у сфері податкової політики України і пошук пріоритетних напрямів її удосконалення.

Податкова політика як складова фінансової політики втілює діяльність держави у сфері встановлення, правової регламентації й організації стягування податків і податкових платежів до централізованих фондів держави. Її зміст і мета обумовлені соціально-економічним ладом суспільства, стратегічними цілями і міжнародними обов'язками держави у сфері державних фінансів [3].

При розробці податкової політики слід враховувати інтереси усіх сторін податкових відносин. З одного боку, це прагнення суб'єктів економіки до мінімізації податкових платежів, а з іншого – інтереси держави. На сучасному етапі розвитку держави податкова політика має забезпечувати економічне зростання і згладжувати нерівності в рівнях доходів населення.

Слід зазначити, що головними недоліками податкової політики в Україні є:

- нестабільність і неузгодженість податкового законодавства;
- нераціональна система податкових пільг;
- недостатня фіскальна ефективність податкової системи;
- складність системи адміністрування податків.

Перша і найскладніша проблема, яка існувала в податковій системі України за роки незалежності й існує сьогодні, – це нестабільність і неузгодженість податкового законодавства. Протягом довгих років в Україні діяли безліч нормативно-правових актів, сотні законів і підзаконних актів, які тільки ускладнювали податковий механізм, не виконуючи при цьому свого головного призначення – регулювання податкових відносин.

Незважаючи на зміни в податковій системі України з прийняттям Податкового кодексу, ще однією проблемою залишається несистемне і не виправдане надання податкових пільг у значних розмірах, що посилює податкове навантаження на інші підприємства, які сумлінно платять податки. Широкий перелік податкових пільг спотворює фіскальний простір, створюючи окремим підприємствам і галузям вигідніші умови, автоматично знижуючи конкурентоспроможність суб'єктів підприємницької діяльності, які не мають можливості отримати податкові пільги [4].

Варто відзначити наявність недостатньої фіскальної ефективності податкової системи. Через значний тіньовий сектор економіки, існування якого стає можливим завдяки використанню схем ухилення від сплати податків, держава втрачає значний обсяг податкових надходжень. В Україні щорічна втрата бюджетних коштів становить близько 20 млрд грн. Це є наслідком недостатньо ефективного контролю з боку податкових органів за збором податків.

Не менш важливою залишається проблема адміністрування податків. Малоефективна і надмірно витратна для держави і бізнесу система адміністрування податків і зборів не може забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету з одночасним дотриманням консенсусу між податковими органами і платниками податків. Через значний обсяг бюджетних витрат від оптимізації оподаткування податкова служба вводить додаткові заходи й обмеження, під дію яких майже завжди потрапляють добросовісні платники податків. Показова ситуація з введенням Єдиного реєстру податкових накладних, який ускладнив підготовку податкової звітності для платників ПДВ, хоча був введений для боротьби з недобросовісними платниками податків.

Враховуючи стан і умови розвитку економіки України, слід зазначити, що вирішення проблем оподаткування повинно проходити за такими напрямками:

- Вдосконалення законодавчого забезпечення системи оподаткування шляхом уточнення і доповнення окремих положень Податкового кодексу України, метою якого є підвищення відповідальності за невиконання норм і положень законодавства усіх суб'єктів податкових правовідносин. Система штрафів і санкцій має бути сформована так, щоб несплата або несвоєчасна сплата податків були менш вигідні платникам, чим своєчасне і чесне виконання зобов'язань перед бюджетом.

- Забезпечення рівномірного розподілу податкового навантаження, якого можна досягти за допомогою детальнішої диференціації ставок податку на доходи фізичних осіб відповідно до отримуваних доходів, диференціації ставок податку на прибуток залежно від виду діяльності підприємства, регресивного оподаткування галузей, які сприяють розвитку науково-технічних розробок.

- Перегляд існуючих пільг, передбачених для платників податків і збереження їх тільки в сільськогосподарському виробництві, соціальній сфері, громадським організаціям інвалідів.

- Підвищення фіскальної ефективності податкової системи шляхом усунення можливостей для мінімізації податкових платежів, посилення відповідальності за ухилення від сплати податків і корупцію в системі податкових органів. Результатом повинно стати збільшення надходжень від податків до бюджету за рахунок виведення економіки з тіні.

- Вдосконалення системи адміністрування податків через спрощення процедур реєстрації й обліку платників податків, автоматизацію процесів аналізу податкових даних, скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків [2].

Перераховані напрями вирішення проблем у сфері оподаткування сприятимуть стимулюванню підприємницької й інноваційно-інвестиційної активності суб'єктів господарювання, економічному зростанню національної економіки загалом.

Список використаних джерел: 1. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 г. № 2755-VI* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. *Науковий блог НАУ*. Шляхи вдосконалення податкової системи [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://naub.oa.edu.ua/2015>. 3. *Ивашко А. А.* Проблемы и направления совершенствования налоговой политики Украины / А. А. Ивашко // Научные записки. Серия « Экономика». – 2011. – Вып. 16. – С. 38–42. 4. *Савчук Н. В.* Налоговая политика в системе регулирования социально-экономического развития государства / Н. В. Савчук // Научный вестник НЛТУ Украины. – 2012. – Вып. 22.4. – С. 290–295.

УДК 336.226.112.2

К. В. Пеня, студентка

Науковий керівник: **Т. Ю. Александрюк**, ст. викладач кафедри оподаткування та соціального забезпечення

Університет митної справи та фінансів, м. Дніпро, Україна

АКТУАЛЬНІСТЬ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКУ НА ВИВЕДЕНИЙ КАПІТАЛ В УКРАЇНІ

Ключові слова: оподаткування, прибуток, ставка податку, Мінфін, бюджет, дивіденди.

Національна рада реформ у 2016 році підтримала ініціативу введення податку на виведений капітал з 1 січня 2018 року. Згідно з проектом для дивідендів ставка податку на виведений капітал становить 15 %, для прирівняних до дивідендним платежів – 20 % [1]. У червні 2017 року Міністерство фінансів України розробило законопроект, який передбачає зміну

механізму оподаткування прибутку. А саме заміну податку на прибуток податком на виведений капітал. Однак є деякі труднощі з впровадженням нового податку, а саме за рахунок чого будуть компенсовані втрати, які понесе бюджет країни.

Але також є і позитивні сценарії розвитку подій. Відмова від оподаткування прибутку до його виведення може дати потужний внутрішній імпульс для економіки. В Україні є передумови для запровадження такого податку і є завдання, які можуть бути вирішені шляхом реформування. Звичайно, багато залежить від того, як саме буде реалізовано цю ідею. Система оподаткування виведеного прибутку – це кардинально інший об’єкт оподаткування. Податок буде стягуватися не з прибутку – фінансового результату за підсумками податкового періоду в бухгалтерському обліку, зменшеного на податкові різниці, а із суми виплачених дивідендів та прирівняних до них платежів [3].

Звідси можемо зробити висновок про те, що з введенням нового податку розрахунок фінансового результату з метою оподаткування втратить сенс. Наслідком цього буде втрата необхідності мінімізації оподатковуваного прибутку шляхом завищення витрат та маніпуляцій зі збитками.

За попередніми розрахунками, на перших етапах втрати бюджету становитимуть близько 35–40 млрд грн щорічно [1]. Експерти зазначають, що попри такі негативні перспективи новий механізм оподаткування створюватиме нові стимули для реінвестування прибутку в розвиток бізнесу. Мінфін у свою чергу пропонує у подальшому скорочувати бюджетні витрати і не підвищувати ставки податків. Також одночасно з введенням податку на виведений капітал планується скасування податку на репатріацію дивідендів.

Також поряд з прихильниками є і противники податку на виведений капітал. Вони стверджують, що після введення цього податку у платників «забирають» накопичені збитки. Але експерти стверджують, що це не так. Модель податку на виведений капітал нейтральна як до збитків, так і до доходу платника податку. Податок на виведений капітал не використовує такого поняття, як збитки, оскільки для розрахунку бази доходу і витрати не мають значення. З введенням цього податку накопичені збитки залишаться існувати лише у фінансовій звітності [2].

Загалом введення податку на виведений капітал є доцільним. Оскільки включає в себе оподаткування лише грошових потоків, а не результату обліку. Така методика застосовується також і при сплаті непрямих податків, і вважається надійним джерелом доходів.

Щодо економічного впливу можна зазначити, що запровадження податку на виведений капітал приведе до збільшення інвестицій компаніями. Унаслідок цього грошові резерви компаній стануть більшими, а це у свою чергу дасть можливість інвестувати більші суми грошових коштів. Також експерти стверджують, що також поліпшиться ситуація доступності кредитів. Це може відбутися внаслідок того, що підприємства не матимуть потреби імітувати збитки у фінансовій звітності для зниження податкового навантаження. Введення податку на виведений капітал особливо може допомогти новим підприємствам, які можуть стикатися з деякими проблемами при сплаті податків. Для них податкове навантаження може бути занадто великим, саме через те що вони знаходяться на початковому етапі свого розвитку.

Велика кількість експертів зазначають, що поступово введення податку на виведений капітал матиме позитивний ефект, зокрема:

- нарощуванням обсягу операцій, тобто зростанням надходжень від ПДВ, які частково компенсують можливі втрати;
- якщо умови запровадження податку на виведений капітал не передбачатимуть подвійного оподаткування і з вивільнених коштів не стягуватиметься податок з доходів фізичних осіб, вони частково можуть бути спрямовані на розширення фонду оплати праці;
- через деякий час (приблизно два-три роки) власники все ж таки почнуть отримувати дивіденди [3].

Запровадження податку на виведений капітал може призвести до загального систематичного вдосконалення в довгостроковій перспективі, але поліпшення навряд чи буде радикальним. Реформа податкової системи зовсім не скасовує потребу у запровадженні важливішого повноцінного перезавантаження податкового адміністрування, особливо щодо інституційної спроможності та стійкості Державної фіскальної служби [4].

Якщо введення оподаткування виведеного капіталу виявиться ефективною і зможе активізувати вітчизняну економіку, то ефект який вона принесе може перевищити всі очікування.

В цьому випадку надходження від нововведеного податку перевищать надходження від оподаткування прибутку підприємств.

Список використаних джерел: 1. *Економічна правда*: Податок на виведений капітал запровадять попри втрати бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/news/2017/09/6/628745>. 2. *Економічна правда*: Податок на прибуток чи податок на виведений капітал [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/publications/2017/07/14/627057>. 3. *ЗаконоБізнес*: Податок на виведений капітал: варто ризикнути [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zib.com.ua/ua/129262-podatok_na_vivedeniy_kapital_varto_riziknuti.html. 4. *Інститут економічних досліджень та політичних консультацій*: Податок на прибуток підприємств чи податок на виведений капітал: аналіз та рекомендації 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.beratergruppe-ukraine.de/wordpress/wp-content/uploads/2017/04/PS_01_2017_ukr.pdf. 5. *Мінфін* розробив законопроект щодо податку на виведений капітал [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/minfin-rozrobyv-zakonoproekt-shchodo-podatku-na-vyvedenyi-kapital?category=dohidna-politika&subcategory=odatki>.

УДК 657

В. О. Ремесник, студент

Науковий керівник: **О. С. Сакун**, канд. екон. наук, докторант кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОТИДІЯ АГРЕСИВНОМУ ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННЮ В УКРАЇНІ

Ключові слова: *агресивне податкове планування, бюджетування податків, податкове адміністрування, план BEPS.*

Проблема агресивного податкового планування (далі – АПП) загострилася наприкінці ХХ сторіччя і відтоді стала предметом обговорення та пошуку шляхів її вирішення на міжнародному рівні, зокрема цим питанням зацікавлені Організація економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР) та Європейський Союз (далі – ЄС). У свою чергу, глобалізована економіка, сучасний рівень розвитку ІТ-технологій, доступність офшорних інструментів, відмінність національних податкових систем лише загострюють проблему недобросовісної податкової поведінки транснаціональних корпорацій (далі-ТНК) та великого бізнесу в міжнародній фінансово-економічній діяльності. Вказана проблема притаманна й Україні [1].

Питанню АПП присвятили свої роботи Г. Купер, Г. Ларін, І. Шикова, О. Сушкова, М. Мішина, які розглянули основні аспекти питань щодо податкового планування та бюджетування, а також дослідили проблему ухилення від сплати податків.

Тема цієї роботи є актуальною, адже з року в рік бюджет України недоотримує значних коштів, що викликано негативним впливом АПП, натомість вигодонабувачами зазвичай виступають ТНК та великий бізнес, які за рахунок методів АПП знижують суму податків у декілька разів та витісняють більш добросовісних конкурентів з ринку.

Метою цієї роботи є визначення основних механізмів та прийомів, які використовує Україна в боротьбі з АПП.

Насамперед, під терміном АПП розуміють зміщення або знецінення існуючих норм, розширення меж дозволеного з позиції закону з метою мінімізації витрат на сплату податкових зобов'язань.

Перші кроки, які було зроблено Україною у боротьбі з АПП, здійснено в 2013 році із впровадженням Інституту трансферного ціноутворення шляхом прийняття відповідних законопроектів з урахуванням рекомендацій ОЕСР. У Податковому кодексі України (далі – ПКУ) з'явилося поняття контрольованих операцій (операції з купівлі-продажу товарів, робіт, послуг з пов'язаними особами-нерезидентами; ЗЕД-операції через комісіонерів; операції з контрагентом-нерезидентом з переліку, закріпленого законодавчо).

Моніторинг умов контрольованих операцій здійснюють шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, отриманих, зокрема, на підставі запитів, будь-яких інших інформаційних джерел, та шляхом отримання податкової інформації відповідно до ПКУ. Також представники Державної фіскальної служби України спостерігають за цінами, які застосовували сторони контрольованих операцій.

Правило тонкої капіталізації, зазначене в ПКУ, також спрямовано на протидію АПП. Дане правило передбачає, що платник податків, у якого сума податкових зобов'язань перед пов'язаними особами-нерезидентами перевищує суму капіталу більш ніж в 3,5 рази, фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями над 50 % суми фінансового результату до оподаткування.

Ще одним кроком на шляху до деофшоризації стало правило щодо віднесення витрат за операціями з нерезидентами на витрати в розмірі не більше 70 %. Таким чином, у разі купівлі товарів (послуг) в офшорній компанії на суму 1 млн грн на витрати може бути віднесено лише 70 %, тобто 700 тис. грн [2].

Втрата державних податкових надходжень через АПП мультинаціональних корпорацій об'єднала світ навколо пошуку ефективних інструментів боротьби з виведення прибутку з-під оподаткування. Так народився план дій ОЕСР та «Великої двадцятки» BEPS, метою якого є протидія АПП, боротьба з розмиванням податкової бази і виведенням прибутку з-під оподаткування. Деякі з цих заходів, передбачені цим планом, вимагають перегляду правил трансфертного ціноутворення. Інші заходи потребуватимуть внесення змін до двосторонніх податкових конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Це може бути досягнуто за допомогою спеціального багатостороннього інструменту та змін внутрішнього податкового законодавства [3].

З 1 січня 2017 року Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в межах ОЕСР та приєдналася до плану BEPS. План BEPS складається з 15 кроків, які спрямовані на боротьбу з АПП та на надання уряду відповідних інструментів для такої протидії. Кінцева і головна мета Плану BEPS полягає у створенні міжнародної системи контролю за оподаткуванням транснаціональних компаній, яка б забезпечила сплату податку на прибуток саме у тих юрисдикціях, де такий прибуток генерується.

Як член BEPS, Україна зобов'язується реалізувати чотири мінімальні стандарти, такі як: протидія недобросовісній податковій практиці, запобігання зловживанням угодами про уникнення подвійного оподаткування, розробка обов'язкових правил розкриття податковим органам агресивних схем податкової оптимізації, а також удосконалення механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування [4].

Сьогодні Україною зроблено лише перші кроки з реалізації Плану. Повна ж його реалізація затягнеться ще на декілька років. Наприклад, перші звіти будуть подаватися тільки в 2019 році. Крім того, тільки з 2019-го почне діяти крок 6 («тест основної мети»), який дозволить відійти від існуючого тлумачення статусу транзакцій з фіктивним контрагентом.

Таким чином, нині все залежить від законодавця та якісної імплементації норм, передбачених мінімальними стандартами Плану дій BEPS, але бізнес повинен сам готуватися до нових правил гри на міжнародній арені та самостійно приводити свій бізнес у відповідність до світових стандартів та глобальних трендів [5].

Отже, на цьому етапі Україна знаходиться у стадії впровадження нових механізмів боротьби з АПП. Тому основною метою реформування у сфері податкового адміністрування сучасної України повинне стати впровадження нових (можливо деякою мірою запозичених з успішного досвіду високорозвинених країн) механізмів протидії мінімізації сплати податків. Важливо зауважити, що такі механізми повинні бути спрямовані як на протидію ухиленню від сплати податків, так і на зниження рівня використання схем уникнення оподаткування, зокрема застосування АПП.

Список використаних джерел: 1. Брехов С. С. Концептуальні засади та напрями розвитку системи протидії агресивному податковому плануванню в Україні / С. С. Брехов, В. І. Коротун // Ефективна економіка. – 2016. – № 11. 2. Тенденції деофшоризації в Україні. Практичні рекомендації щодо роботи з нерезидентами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008974. 3. План дій BEPS як пігулка проти агресивного податкового планування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.epravda.com.ua/columns/2016/11/29/612679>. 4. Україна приєднується до Плану BEPS [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vkp.ua/ua/publications/articles/ukraine_officially_joins_beps_project. 5. Реалізація плану дій BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS): чи готовий бізнес України до його впровадження [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrainepravo.com/scientific-thought/legal_analyst/uyeaokiashchk_ya-toarts-ekm-base-erosion-and-profit-shifting-beps-y-gskhsvym-bkirief-v-tsnuarlk-es-ms.

СЕКЦІЯ 7

Інформаційні системи і технології в системі обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень в обліку, аналізі, аудиті та оподаткуванні

УДК 330.341.1:338

О. В. Царенко, д-р екон. наук, професор, зав. кафедри обліку та аудиту
Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, м. Київ, Україна

ІНФОРМАЦІЙНИЙ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОЇ РЕГЕНЕРАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ РЕГІОНІВ

Ключові слова: інформаційні технології, інформаційна база, регіон, ресурси, накопичення, потенціал, регенерація.

Аналіз існуючої ситуації, зокрема спаду обсягів випуску та падіння технічного рівня підготовки виробництва до нововведень, втрати ринків збуту, деіндустріалізації економіки та майже повного знищення науково-технічного потенціалу, зниження темпів освоєння інвестицій, нарощення обсягів «тіньової» економіки тощо, необхідне впровадження активних форм реструктуризації, зокрема, реалізацію процесів реінжинірингу системи регулювання розвитком та нарощенням стратегічного потенціалу регіональних промислових комплексів.

Актуальним на сьогодні є активізація процесів мобілізації внутрішніх резервів та збільшення чистих доходів при мінімізації витрат будь-яких видів ресурсів у РПК. Зазначимо, що ключовою ознакою відновлення функцій виробничо-економічних систем є забезпечення алокаційної ефективності (перерозподілу), збереження і накопичення ресурсів і доходів, що уможливорює вибір та реалізацію оптимальної інноваційно-інвестиційної моделі розвитку регіонів.

Отже, ми довели, що в основі сучасного типу економічного зростання лежить реалізація потенційних конкурентних переваг, стимулювання інвестиційно орієнтованого та інноваційного розвитку, що, безумовно, пов'язано з інтенсифікацією процесів нарощення інноваційного та формаційного потенціалу (тобто потенціалів системно-універсального функціонування), а також практичного використання інтелектуальних технологій третього рівня, які дозволяють обробляти бази даних і оптимізувати не лише виробничі процеси, а й технології регулювання потенціалу регіонів [1].

При цьому слід зазначити, що протягом певного часу у виробничо-економічних системах відбувся поступовий перехід від переважно пошуку та систематизації інформації до її обробки, яка стала основою для нагромадження виробничого потенціалу (який відноситься до потенціалів, згрупованих за матеріальною ознакою).

Крім того, посилення ролі науки та освіти сприяло зростанню загального рівня продуктивності праці, що стало спонукальним моментом для того, аби виокремити новий різновид економіки інформаційного типу [3], для якої характерним є розвиток інформаційної індустрії, формування спільного інформаційного простору, інформатизація усіх сфер виробничо-господарської діяльності в регіональних промислових комплексів, доступність інформації і, водночас, створення високого рівня системи інформаційної безпеки [2].

З огляду на можливість реалізації процедур реінжинірингу системи регулювання розвитком стратегічного потенціалу регіону за рахунок вдосконалення складу функцій стратегічного управління, зокрема:

- а) регулювання інноваційних та інформаційних процесів;
- б) цільовій мобілізації та активізації трансакційних факторів підвищення ефективності функціонування промислових підприємств;
- в) раціоналізації використання стратегічного потенціалу та прискорення його трансляції і нагромадження.

Сформування ознак комплексу інформаційного забезпечення системи регулювання розвитком стратегічного потенціалу регіонів повинно відповідати таким організаційно-методичним вимогам:

- раціональна інтеграція обробки інформації;
- мінімізація дублювання інформації в інформаційній базі;

- скорочення чисельності форм документів звітності;
- можливість отримання інформації різного ступеня деталізації.

До цієї системи повинна входити підсистема управління інформаційним забезпеченням, а її побудова, на нашу думку, передбачає такі етапи:

- 1) розробка теоретичних та методологічних засад інформаційного забезпечення системи управління розвитком стратегічного потенціалу;
- 2) аналіз стану інформаційного забезпечення;
- 3) розробка механізму регулювання системою інформаційного забезпечення та автоматизованої обробки інформації процесу.

Однак, зауважимо, що провести оцінювання вагомості внеску інформаційного ресурсу в економічну регенерацію як нематеріального фактора є проблематичним, оскільки цей параметр необхідно розраховувати як через інноваційну складову, так і через вплив матеріальної компоненти інформаційних ресурсів на когнітивні процеси і людський капітал.

Функціонування виробничо-економічних систем регіонів неможливо уявити без використання сучасних інформаційних технологій, за основу яких взято економічні інформаційні системи, що використовуються для ефективного опрацювання великих масивів даних у комп'ютерних системах підприємств та інформаційної підтримки управлінських рішень.

Список використаних джерел: 1. Алимов О. М. Стратегічний потенціал – сукупні можливості національної економіки по досягненню цілей збалансованого розвитку / В. В. Микитенко, О. М. Алимов // Продуктивні сили України : [наук.-теор. екон. ж-л. / гол. ред. Б. М. Данилишин]. – К. : Вид-во РВПС НАН України, 2006. – № 1. – С. 135–151. 2. Іванова В. І. Інформаційна основа трансформаційних процесів в економіці : монографія / В. І. Іванова. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2008. – 272 с. 3. Черненко В. М. Інтелектуалізація праці в сучасній інформаційно-інноваційній економіці / В. М. Черненко // Формування ринкової економіки : зб. наук. пр. Спец. вип. Управління людськими ресурсами: проблеми теорії та практики. – 2007. – Т. 2, ч. II. – С. 521–1013.

УДК 657

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

Д. В. Роднєв, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВПРОВАДЖЕННЯ СУЧАСНИХ АВТОМАТИЗОВАНИХ СИСТЕМ ЯК СКЛADOVA ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВА

***Ключові слова:** інформаційна система SAP R/3, автоматизація обліку, обліково-аналітична робота.*

У наш час всі підприємства та організації впроваджують в управлінні інформаційні технології, які дають змогу зробити бізнес більш прозорим, уніфікованим, структурованим. Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємствах суттєво сприяє розвитку бізнесу, а отже, обрання ними потрібного програмного забезпечення та методики його впровадження стає однією з найбільш нагальних проблем.

Дослідження автоматизованих систем та їх використання в обліку було представлено у багатьох періодичних виданнях та наукових статтях. Цьому питанню приділяли увагу: Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, С. В. Данилочкин, Л. В. Нападовська, Е. А. Ананькіна, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, М. Ф. Кропивко, В. Г. Лінник, І. В. Малишев, О. В. Щипанова, А. В. Галенко, Д. Олірі, Н. З. Емельянова, С. В. Івахненков та інші.

На сьогодні беззаперечним фактом є те, що використання автоматизованої форми обліку дає певні переваги. Так, значно підвищується своєчасність і точність обробки облікової інформації, формування первинних та звітних документів. Крім цього, згідно з чинним законодавством певні форми обов'язкової податкової та фінансової звітності можуть надаватися в державні установи в електронному вигляді та через електронні соціальні мережі. Виходячи з зазначеного необхідність переходу до автоматизованої форми бухгалтерського обліку є очевидною [1, с. 254].

Одним із головних недоліків автоматизованих систем ведення бухгалтерського обліку є те, що вони є більш відкритими для несанкціонованого доступу [2].

Останнім часом на українських підприємствах з метою автоматизації обліку використовувалися переважно такі системи, як: 1С: Бухгалтерія; Парус-бухгалтерія; БЕСТ та ін. Найпопулярніша з них - 1С, яка була впроваджена на багатьох вітчизняних підприємствах, установах та організаціях, потрапила під заборону, тому гостро постало питання про пошук альтернативного програмного продукту. Однією з таких альтернатив є впровадження програмного забезпечення SAP. Цей продукт цілком здатний замінити 1С, але є значно дорожчим за російський аналог.

SAP (Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung – нім., Systems, Applications and Products in Data Processing- англ., Системний аналіз та розробка програм –укр.) – німецька компанія, яка займається виробництвом програмного забезпечення. Компанія SAP була створена в 1976 році колишніми співробітниками IBM, з 1977 року штаб-квартира знаходиться в німецькому м. Вальдорф. З 2014 року офіційна назва компанії – «SAP SE» [4].

Компанія SAP – один зі світових лідерів на ринку корпоративних додатків, яка допомагає організаціям будь-якого розміру і спеціалізації ефективніше управляти своїм бізнесом. SAP заснувала ринок ERP-систем. ERP-система першого покоління – SAP R/2 – забезпечувала переваги централізованої обробки даних у режимі реального часу. Система другого покоління – SAP R/3 – забезпечує новий рівень якості управління, використовує широкі можливості глобальної мережі Інтернет та інші інноваційні технології для продуктивного співробітництва і підвищення ефективності бізнес-процесів в рамках всієї екосистеми бізнесу [5].

Система SAP R/3 складається з набору прикладних модулів, які підтримують різні бізнес-процеси компанії та інтегровані між собою в масштабі реального часу. Компонентами ERP SAP R/3, які супроводжують ведення бухгалтерського та управлінського обліку, є модулі «Фінанси» (FI) та «Управлінський облік і звітність» (CO) відповідно. Різниця між модулями полягає у тому, що облік у них ведеться на різних рівнях. У «Фінансах» – на рівні балансової одиниці, тобто юридичної особи, а в «Управлінському обліку і звітності» – на рівні об'єктів контролінгу. Це пояснюється різницею між природою управлінського та фінансового обліку, адже управлінський облік правильно буде називати внутрішнім обліком, а фінансовий облік можна назвати зовнішнім обліком. Проте саме управлінський облік визначає, збирає, вимірює, класифікує та повідомляє інформацію, яка буде корисною для внутрішніх користувачів у процесах планування, контролю та прийняття рішень [6].

Робота в системі SAP ERP забезпечує однакові підходи до розрахунку вартості послуг, встановлює єдині правила обліку операцій і відображення доходів від послуг. Впровадження цієї системи забезпечує стандартизацію відображення у бухгалтерському обліку результатів операцій, здійснених у різних структурних підрозділах (філіях, цехах, представництвах), зменшує операційні ризики ручного виконання бухгалтерських проводок, оскільки під час опрацювання документів за тим чи іншим бізнес-процесом працівники підрозділу бухгалтерського обліку виконують у SAP ERP операції згідно з їх економічним змістом, а проводки для відображення результатів бухгалтерського обліку операції в Головній книзі SAP ERP (FI) створюються автоматично завдяки попередньо здійсненим у системі налаштуванням [7, с. 14–16].

Навесні цього року компанія SAP SE проанонсувала активізацію своєї діяльності в Україні. Разом зі своїм партнером – BDO (яка пристосувала модуль програми під українські стандарти), компанією було оголошено про впровадження на ринок нового програмного продукту. За прогнозами експертів компанії BDO, SAP Business One може охопити до 60 % ринку вже в найближчі 5–6 років у сегменті ERP для малого і середнього бізнесу в Україні.

Отже, впровадження стандартних рішень системи ERP SAP R/3 дає змогу автоматизувати операційні процеси діяльності організації. Перевагами продукту є контроль за бізнес-операціями, підвищення інвестиційної привабливості підприємства та зменшення витрат операційної діяльності. Оскільки у програмі передбачене автоматичне звіряння даних обліку, стає цілком можливою оптимізація роботи підрозділів бухгалтерського обліку.

Наше дослідження дозволяє зробити висновок, що програмне забезпечення компанії SAP SE, як і будь-яка інша, має певні переваги та недоліки. Багатьом вітчизняним підприємствам потрібно визначитися з вибором програмного продукту, який дасть змогу забезпечити всі потреби обліку, а також буде достатньо економним та не потребуватиме вагомих затрат на придбання, і не вимагатиме спеціальних знань та навичок від бухгалтерів. Очевидно, що майбутнє за такими SAP системами, оскільки вони спроможні забезпечити повний спектр функцій для ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, установі чи організації.

Список використаних джерел: 1. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга. – Житомир : ПП «Рута», 2013. – 478 с. 2. *Подуражня Ю.* Місце інформаційного програмного забезпечення в системі бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Ю. Подуражня. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Evu/2010_14/Podurajnya.pdf. 3. *Івахненко С. В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку / С. В. Івахненко. – Житомир, 2012. – 416 с. 4. *Що таке SAP* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://a-yak.com/shho-take-sap>. 5. *Управление современным предприятием* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://erp-project.com.ua/images/presents/SAP.pdf>. 6. *Коблянська Г. Ю.* Застосування модулю «управлінський облік і звітність» (CO) системи ERP SAP R/3 для автоматизації управлінського обліку [Електронний ресурс] / Г. Ю. Коблянська, І. С. Реєнтенко. – Режим доступу : <http://magazine.faa.org.ua/zastosuvannya-modulyu-upravlinskiy-oblik-i-zvintist-so-sistemi-erp-sap-r-3-dlya-avtomatizacii-upravlinskogo-obliku.html>. 7. *Гримова Т.* Використання SAP-систем для автоматизації бізнес-процесів Національного банку України / Т. Гримова // Вісник Національного банку України. – 2010. – № 8 (174). – С. 10–17.

УДК 651.2:004.91

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ІНТЕГРОВАНІ СИСТЕМИ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ: ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ

Ключові слова: електронний документообіг, інформаційні системи і технології, облік, управління підприємствами.

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

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

Системи електронного документообігу (СЕД) – це складний комплекс технічних і організаційних рішень, які сприяють збереженню та раціональному використанню людських ресурсів і підвищенню ефективності управління потоками корпоративних документів й інформації [1].

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

Таблиця

Найпопулярніші платформи, на яких будуються СЕД в українських компаніях

Назва платформи	Характеристика	На кого орієнтована
1	2	3
DIRECTUM (створена на базі НПО «Комп'ютер» у 2003 році)	Є повноцінною ECM-системою і підтримує повний життєвий цикл управління документами, забезпечує ефективну організацію та контроль ділових процесів на основі workflow	Випускається в трьох редакціях -Lite (не більше 50 чол.) для невеликих організацій або підрозділів компаній, Standart (до 100 чол.) та Enterprise

1	2	3
Docvision (створена однойменною компанією «ДоксВіжн» у 1998 році)	Промислова СЕД. Побудована на клієнт-серверній технології, передбачає встановлення клієнтської частини на ПК кінцевого користувача, і серверної частини на окремий комп'ютер. Працює тільки з СУБД MS SQL Server і операційною системою MS Windows	Випускається в трьох редакціях - базова (до 50 користувачів), розширена (до 200 користувачів), корпоративна
ТЕЗИС (розроблена російською компанією Haulmont (Хоулмонт) у 2010 році)	СЕД початкового рівня. Призначена для контролю виконавчої дисципліни, оптимізації роботи з документами та автоматизації роботи канцелярії. Головна особливість – відсутність клієнтської частини (для роботи кінцевого користувача досить мати веб-оглядач), а так само – сумісність практично з будь-якою СУБД і операційною системою (у тому числі і з вільно поширюваними)	Для малих підприємств і середніх комерційних компаній (до 300 користувачів)
LanDocs (є власною розробкою компанії «ЛАНІТ»)	Програмна платформа побудови корпоративних систем електронного документообігу та систем управління контентом (СЕД / ЕСМ)	Для підприємства будь-якої форми власності, що має як просту, так і територіально розподілену структуру
SharePoint (розроблена компанією Microsoft)	Являє собою інтегрований пакет корпоративних додатків. У продукті зроблений акцент на соціальну складову, хмари і мобільність	Для підприємства будь-якої форми власності, що має як просту, так і територіально розподілену структуру
Продукти компанії Informatica (Заснована в 1993 році)	Одразу декілька платформ, які є комплексними, уніфікованими та відкритими, і слугують для управління корпоративними даними	Підійде для підприємства будь-якої форми власності, що має як просту, так і територіально розподілену структуру
IBM LotusDomino/Notes (уперше продукт випущений у 1989 році компанією LotusDevelopment)	Її перевагами можна назвати швидку розробку та постійне оновлення додатків, здатність працювати із більшістю відомих операційних систем, побудова за принципом кластеризації, який і забезпечує легку перебудову системи під необхідний масштаб та ін. У порівнянні з наведеними вище платформами коштує в рази дорожче	Підійде для великих компаній з великим обсягом інформації, числом користувачів та ін.

Джерело: розроблено автором на основі моніторингу ринку інформаційних систем в Україні станом на 2016 рік та інформації [2; 3].

Здебільшого СЕД мають шлюзи для роботи з програмним забезпеченням групової роботи і за необхідності можуть використовувати наявні в ньому поштові програми. Слід також відзначити, що в більшості СЕД реалізована інтеграція з найбільш відомими корпоративними інформаційними системами (KIC) (зокрема, з SAP R/3, Baan, Oracle Applications тощо). Саме можливість інтеграції з різними додатками є однією з характерних властивостей СЕД. Тому СЕД можуть виступати як сполучна ланка між різними системами, що функціонують на підприємстві, створюючи тим самим основу для організації всього діловодства [4].

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

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

Виходячи зі всього вищепереліченого, можна зробити висновок, що інформаційні технології, як і всі інші, мають свої характерні переваги і недоліки. Але перехід суспільства до постіндустріальної епохи відображається в кожній діяльності людини. Не є винятком і про-

мислові підприємства, де виробництво продукції, сучасні інформаційні системи дають можливість раціонально розпоряджатися всіма видами ресурсів підприємств, враховують взаємозв'язки окремих процесів в їх деталях і в динаміці, створюють можливості для ефективного управління підприємством у режимі реального часу.

Список використаних джерел: 1. *Тарнавський Ю. А.* Системи електронного документообігу : опорний конспект лекцій / Ю. А. Тарнавський. – К. : ІПК ДСЗУ, 2007. – 37 с. 2. *Реальний сектор економіки України в умовах становлення інформаційного суспільства* : монографія / С. М. Шкарлет, М. П. Бутко, О. І. Волот. – Чернівці : ЧНТУ, 2017. – 288 с. 3. *Кирилов І.* Ринок системної інтеграції в Україні [Електронний ресурс] / І. Кирилов // Електронний журнал «Сети&Бизнес». – Режим доступу : http://www.sib.com.ua/archiv_2015. 4. *Домашенко С. В.* Інформаційні технології в управлінні підприємством: електронний документообіг / С. В. Домашенко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2 (3). – С. 103–112.

УДК 657.8:004

В. В. Муравський, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку у виробничій сфері,
В. В. Муравський, викладач кафедри економічної кібернетик та інформатики,
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

ПЕРСПЕКТИВНІ КОМП'ЮТЕРНО-КОМУНІКАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Ключові слова: облік, автоматизації, організація, інновації, комп'ютерно-комунікаційні технології.

Актуальності набуває четверта промислова революція, основними досягненнями якої є нанотехнології, робототехніка у всіх сферах суспільства та економіки, повністю автоматизовані системи виробництва, глобальні комунікації та соціалізація господарської діяльності. Проведене у 2017 році анкетування ТОП-менеджерів засвідчило, що більшість опитаних очікують збільшення доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) за рахунок впровадження інновацій. Кожна п'ята інноваційна компанія очікує 15 % збільшення прибутку в найближчий час [1]. Два роки поспіль основною темою Всесвітнього економічного форуму в Давосі була проблема використання новітніх інновацій та їх кардинального впливу на економіку і суспільство у недалекому майбутньому [2]. Сучасні інновації, які легко інтегруються в соціальні процеси, залишаються поза увагою економіки країни. Економічні процеси позбавлені науковості та технологічності і зводяться лише до сировинноорієнтованої економічної моделі. Недостатня інтеграцій досягнень науково-технічного процесу в господарську діяльність підприємств відображається у бухгалтерському обліку як основному генераторі економічної інформації. Система обліку в Україні повільними темпами адаптується до сучасних економічних і технологічних тенденцій розвитку суспільства.

Недостатній рівень інтервенції інноваційних комп'ютерно-комунікаційних технологій у методику обліку пояснюється обмеженістю сучасних наукових розробок у сфері автоматизації облікових процесів. Більшість науковців розглядають організацію автоматизованого обліку лише через призму запровадження популярних комп'ютерних програм. Тривалий позитивний досвід розробників програмного забезпечення дозволив створити успішні на ринку програмні продукти, які особливо не потребують удосконалення, а тим більше наукових розробок чи пропозицій. Розгляд програмної компоненти організації обліку залишає поза увагою комунікаційні тенденції розвитку сучасних технологій обробки та передачі облікової інформації.

Насправді ґрунтовних та системних досліджень застосування комп'ютерно-комунікаційних технологій у науковій сфері небагато. Наприклад, актуалізацію використання комунікаційної техніки та глобальної мережі Інтернет для облікових цілей спрогнозував та дослідив С. В. Івахненко [3]. Автор розробив алгоритм комунікаційної взаємодії між учасниками облікового процесу та між системами обліку й аудиту, що дозволило сформувати поняття та принципи комп'ютерно-комунікаційної форми обліку. Доповнив дослідження комунікаційної спрямованості сучасного обліку В. В. Євдокимов, який запропонував інтеграційну модель обліку, завдання якої полягає у формуванні унікального інформаційного середовища з метою своєчасної та ефективного адаптації підприємства до змін внутрішнього та

зовнішнього середовища [4]. М. М. Бенько досліджував комплексний вплив усіх новітніх технологій обробки інформації на методологію обліку суб'єкта господарювання [5]. Науковець доводить, що найбільш прогресивними у сфері впровадження комп'ютерно-комунікаційних технологій є торгівельні заклади, дослідження особливостей автоматизації облікових процесів на яких дозволить прогнозувати технологічні тенденції розвитку обліку в інших галузях економіки. Проте прискорений науково-технічний розвиток призвів до заміни технологій обробки даних на більш прогресивні, що вимагає актуалізації наукових досліджень їх застосування в організації обліку в майбутньому.

Актуальні технологічні тенденції уже кардинально змінюють економічні та господарські процеси, що потребує адекватних трансформацій і системи обліку як основного генератора економічної інформації. Встановлено, що перспективним є впровадження комп'ютерно-комунікаційних технологій в організацію обліку на підприємстві, серед яких необхідно виділити: машинне навчання і штучний інтелект, «розумні» додатки для телекомунікаційних пристроїв, «розумні» речі, хмарні обчислення, доповнена і віртуальна реальність, цифрові двійники об'єктів, блокчейн, системи чат-спілкування, адаптивні системи безпеки, інтегровані електронні платформи.

Десять технологічних інновацій в організації обліку на підприємстві дозволяють досягнути значних економічних вигід від їх впровадження. Першочергово суттєво мінімізуються витрати на утримання персоналу суб'єкта господарювання через скорочення кількості некваліфікованих та вузькоспеціалізованих працівників, праця яких буде автоматизована; навчання та перепідготовку фахівців з обліку й управління щодо роботи з програмними продуктами завдяки впровадженню більш інтуїтивно зрозумілого інтерфейсу та технологій віртуальної реальності; придбання та обслуговування різного програмно-технічного забезпечення за рахунок делегування частини облікових функцій аутсорсинговим компаніям та хмарним сервісам.

База облікових даних повинна стати основою формування інформаційного простору ділової комунікації. Автоматизована система обліку може інтегруватися в інформаційне середовище сучасного електронного бізнесу. Залучення суб'єктів господарювання та інституцій до електронних взаємовідносин дозволить сформувати глобальну цифрову економіку, в якій укладення договорів, їх контроль виконання, оплата з використанням електронних грошей чи криптовалют відбувається виключно з використанням електронних чат-сервісів. Технологія «цифрового» моделювання господарських та економічних процесів дозволить сформувати експериментальну інформаційну площадку, завданням якої є прогнозування та планування діяльності підприємства на основі облікової інформації.

На мікрорівні автоматизована система обліку є основою для організації інформаційного захисту підприємства. Адаптивні технології захисту дають змогу перегляду усіх облікових процесів з позиції захисту інформації від несанкціонованого доступу та кібербезпеки. Доступ працівників підприємства суттєво обмежується завдяки повній автоматизації процесів збору та обробки облікових даних. Зменшення участі людського чинника в облікових процесах дозволяє запобігти випадковим помилкам та умисним махінаціям. Доповнює систему інформаційної безпеки технологія блокчейну, яка не дозволяє вносити правки, зміни чи вилучати облікову інформацію з бази даних, побудованої за ланцюгово-блоковою структурою. Усі перспективні технології потребують розробки деталізованих та дієвих методик їх використання в умовах автоматизації обліку, що і є предметним полем подальших наукових досліджень.

Список використаних джерел: 1. *The Global Innovation Index 2017. Innovation Feeding the World* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2017.pdf. 2. *World Economic Forum. Impact of the Fourth Industrial Revolution on Supply Chains* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.weforum.org/whitepapers/impact-of-the-fourth-industrial-revolution-on-supply-chains>. 3. *Івахненко С. В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. – 4-те вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2008. – 343 с. 4. *Євдокимов В. В.* Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку : [монографія] / В. В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с. 5. *Бенько М. М.* Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.

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

Д. В. Роднєв, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ХАРАКТЕРИСТИКА СУЧАСНИХ СИСТЕМ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ БІЗНЕС-ПРОЦЕСАМИ

Ключові слова: інформаційні системи і технології, облік, управління, бізнес-процеси.

У сучасному світі інформаційні технології здійснюють величезний перетворювальний вплив на всі сфери сучасного суспільства. Саме тому інформаційна система (ІС) управління на підприємстві повинна поєднувати в собі якомога більший комплекс функцій для обліку та управління всіма бізнес-процесами підприємства.

На основі інтеграції інформаційних систем різного призначення за допомогою комп'ютерних мереж на підприємстві створюються інтегровані системи управління підприємством (ІСУП). Такого роду системи також позначають як ERP-системи (Enterprise Resource Planning – планування ресурсів підприємства).

Термін ERP введений фірмою «Gartner Group» з метою опису систем управління. Такі системи покликані забезпечити автоматизацію методів планування й управління бізнес-процесами. Також варто зазначити, що ERP системи мають низку функціональних підсистем. Планування покликане забезпечити взаємозв'язок між окремими структурними підрозділами підприємства, які включають весь технологічний ланцюг діяльності: наукові дослідження і розробки, виробництво і збут, інші види підприємницької діяльності [1].

Розвиток комп'ютерної техніки та інформаційних систем забезпечив поштовх до активного впровадження комп'ютеризованих систем планування та управління виробництвом. Співробітниками компанії IBM Д. Орликом та консультантом О. Уайтом був розроблений метод планування матеріальних потреб MRP (Manufactory Resource Planning) – планування матеріальних ресурсів з використанням комп'ютерної техніки. Комп'ютерна програма дала змогу оперативно коригувати графіки виробничого процесу та закупок матеріалів, управляти запасами з урахуванням прогнозів, потреб у випуску складної продукції, які постійно змінюються [2].

Удосконалення системи призвело до певної трансформації системи MRP з замкнутим циклом у більш розширену модифікацію, якій дали назву MRPII (Manufactory Resource Planning) – планування ресурсів виробництва. Ця система була покликана для ефективного планування всіх ресурсів виробничого підприємства.

Система планування класу MRPII в інтеграції з модулем фінансового планування FRP (Finance Requirements Planning) – планування фінансових потреб отримали назву систем бізнес-планування ERP (Enterprise Requirements Planning), які дають можливість найбільш ефективно планувати усю комерційну діяльність сучасного підприємства, в тому числі фінансові затрати на проекти оновлення обладнання та інвестиції у виробництво нової лінійки виробів. Порівняльний аналіз логістичних систем управління бізнес процесами представлений в таблиці.

Нині в Україні є багато підприємств, які впровадили ERP-систему або перебувають на різних етапах реалізації проекту. Переважно це в великі підприємства металургійної, нафтопереробної, енергетичної, харчової галузей, банківські установи та телекомунікаційні й торговельні компанії.

Як бачимо, системи планування та управління пережили доволі суттєву еволюцію. Це було зумовлено новими потребами підприємств в управлінні, що були викликані зміною становища на ринку, глобалізацією економіки та ін. Приємно констатувати той факт, що потреба в них зростає з кожним роком.

Порівняльний аналіз логістичних систем управління бізнес процесами

Логістична система	Характеристика	Переваги та недоліки	Наявність механізмів та приклади реалізації
MRP (Планування матеріальних ресурсів)	Планування потреб виробничого підприємства в натуральних одиницях	Основні переваги – економія фінансів, площ, персоналу та ін. Основний недолік – це відсутність планування завантаженості виробничих потужностей та трудових ресурсів	Реалізується переважно на виробничих підприємствах та як базова концепція для наступних
MRPP (Планування ресурсів виробництва)	Планування всіх ресурсів підприємства, у т. ч. матеріальних, фінансових та ін.	Перевагами є скорочення циклу виробництва, збалансованість запасів та підвищення продуктивності. Недолік полягає у відсутності планування фінансових ресурсів	«Галактика», «ІТ-підприємство», «Бест-Про» та ін.; ТМ «Goodbaby»
ERP (Планування ресурсів підприємства)	Автоматизація планування, обліку, контролю та аналізу основних бізнес-процесів та вирішення бізнес завдань у масштабі підприємства	Переваги: оптимізація виробничих процесів та підвищення ефективності виробничої діяльності. Недоліки: зосередженість на внутрішньому середовищі підприємства	R/3, BAAN, Concord, «mySAP ERP», «mySAP All-in-One», «SAP Business One» компанії SAPAG, «Oracle E-Business Suite», «JD Edwards і PeopleSoft Enterprise» компанії Oracle; ПАТ «Азовмаш», ПАТ «Запоріжтрансформатор» та ін.
ERPP (Управління внутрішніми ресурсами і зовнішніми зв'язками організації)	ІС ідентифікації і планування ресурсів підприємства	Переваги: дозволяють управляти відносинами з клієнтами та вести торгівлю через Інтернет. Недоліки: повільні тенденції впровадження	MySAP. ORACL Application та ін.; ПАТ «Фармак»
CSRP (Планування ресурсів організації, синхронізоване на споживача)	Орієнтована на взаємодію з клієнтами	Переваги: зниження часу поставки, зниження виробничих витрат, а також підвищення якості товарів. Недоліки: повільні тенденції впровадження	SyteLine; Підприємства, що поставляють продукцію

Наше дослідження показало, що найоптимальнішим шляхом для підприємств України є перебудування господарських процесів відповідно до принципів, що пропонуються системами планування ресурсів підприємства, тобто –ERP. І дійсно, наразі в Україні переважно використовуються ці системи, основними споживачами яких виступають великі компанії та холдинги.

Список використаних джерел: 1. *Планування діяльності підприємства* : навч. посіб. / [Шимко О. В., Рижигов В. С., Грибкова С. М., Шимко О. І., Щолокова А. Л.]. – Краматорськ : ДДМА, 2006. – 286 с. 2. *Васильков В. Г.* Організація виробництва : навч. посіб. / В. Г. Васильков. – К. : КНЕУ, 2003. – 524 с. 3. *Компанієць Н. О.* Використання логістичних систем в управлінні виробничим підприємством / Н. О. Компанієць // Управління розвитком. – 2013. – № 13. – С. 153–156. 4. *Стремякова Е.* ERP – Система планування та управління ресурсами підприємства [Електронний ресурс] / Е. Стремякова. – Режим доступу : <http://dss-bi.com.ua/System/erp-системи-планування-та-управління-р>.

УДК 657

Н. В. Оляднічук, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна

ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ І ТЕХНОЛОГІЇ В ОБЛІКУ, АНАЛІЗІ, АУДИТІ ТА ОПОДАТКУВАННІ

Ключові слова: інформаційні системи, технології, облік, аналіз, аудит, оподаткування.

Функціонування суб'єкта підприємницької діяльності є неповноцінним без системи управління, яка базується на акумулюванні, збереженні та видачі інформації для прийняття управлінських рішень у процесі виробничо-збутової діяльності. Основною метою і завданням інформаційної системи є формування інформації, необхідної для ефективного управління ресурсами, створення інформаційного та технічного середовища для управління діяльністю підприємства.

Дослідження стану інформаційних систем і технологій в обліку, аналізі, аудиті та оподаткуванні спонукає до пошуку шляхів і методів їх удосконалення, з метою формування неупередженої обліково-економічної інформації для задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів. Управління підприємством вимагає систематичної інформації про господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності тощо. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту та оподаткування, які утворюють систему накопичення, збереження та видачі інформації, а також забезпечують обмін інформацією в процесі управління.

Сучасні економічні реформаційні процеси зумовлюють необхідність модернізації та впровадження нових інформаційних систем і технологій, серед яких ключове місце посідає бухгалтерська інформаційна система. У підходах до стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності Україна має впливати на формування методології обліку в аграрній сфері, вважає В. М. Жук [2]. Для задоволення всіх інформаційних запитів різних рівнів управління облік на підприємстві повинен надавати інформацію не лише про результати його діяльності, але й забезпечувати можливість глибокого вивчення виробничих процесів, аналізу, аудиту та перспектив розвитку, наголошує В. Б. Моссаковський [4].

Дієвими факторами, які впливають на впровадження інформаційних систем, є потреби користувачів, а також наявність відповідних засобів для їх формування. Інформаційні системи і технології включають у себе: технічні засоби обробки даних, програмне забезпечення і відповідний персонал, які утворюють внутрішню інформаційну основу (засоби фіксації і збору інформації, передачі відповідних даних та повідомлень, збереження інформації, аналізу, аудиту та обробки і формування повноцінної інформації), яка б задовольняла запити різного рівня користувачів.

У сучасних умовах господарювання керівнику підприємства доводиться приймати рішення в умовах невизначеності і ризику, що змушує його постійно тримати під контролем різні аспекти виробничо-господарської та фінансової діяльності. Усі види діяльності підприємства відображені у великій кількості документів, що містять різноманітну інформацію. Досконало та професійно оброблена і систематизована за певними параметрами накопичена первинна інформація є гарантією ефективного управління виробництвом та прийняття правильних та виважених управлінських рішень.

Сучасні інформаційні системи представлені автоматизованими комп'ютерними технологіями. Повноцінна автоматизована інформаційна система – це модульна сукупність взаємозв'язаних інформаційних даних, засобів, персоналу та процедур, які призначені для збору, обробки, розподілу, зберігання та передачі інформації відповідним користувачам для прийняття управлінських рішень.

До складу функціонального управління підприємством входять процеси підготовки виробництва, планування, матеріально-технічного постачання і збуту, ведення бухгалтерського обліку та здійснення бухгалтерської діяльності, реалізації та збуту готової продукції, а також вирішення кадрових питань. При цьому бухгалтерська підсистема управління (зокрема бухгалтерський облік) є найбільш важливою, оскільки виконує головну роль в управлінні інформаційними потоками. Бухгалтерська автоматизована інформаційна система слугує сполучною ланкою між господарською діяльністю і персоналом, які приймають управлінські рішення. Отже, дані про підприємницьку діяльність суб'єкта господарювання є входом в інформаційну систему, а сформована вихідна обліково-економічна інформація слугує базою для оперативного управління та для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємстві та підготовка фінансової звітності в податкові органи є одним із першочергових важливих завдань інформаційних систем і технологій, що забезпечує тісний зв'язок між збором економічної інформації, її опрацюванням та накопиченням у бухгалтерських регістрах, аналізом, аудитом та оподаткуванням. З огляду на потреби сьогодення, сучасні вимоги до обліково-економічної інформації передбачають дотримання принципів: системного підходу; безперебійної роботи; постійного удосконалення та оптимізації автоматизованої системи; економічності та оперативності, що забезпечує ритмічність виробничо-збутової та управлінської діяльності.

С. В. Івахненко [3] наголошує на значущості принципу зворотного зв'язку, який забезпечує достовірність при накопиченні інформації, складанні бухгалтерських статей і відображення записів у регістрах синтетичного й аналітичного обліку та формуванні звітів для користувачів усіх рівнів управління. О. В. Гринчак, О. Х. Давлетханова, Л. В. Михайлишина [1] досліджують стратегічне управління як об'єкт інформаційного забезпечення, аналізуючи методи, що використовуються при прийнятті стратегічних управлінських рішень. Авторами проаналізовано ефективність інформаційних систем і технологій та розкрито основні характеристики систем підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.

Інформаційні системи і технології в обліку, аналізі, аудиті та оподаткуванні мають специфічну внутрішню структуру, яка передбачає інформаційні зв'язки між об'єктами обліку: облік необоротних активів, облік запасів, облік коштів, розрахунків та інших активів, облік власного капіталу та забезпечення, зобов'язань, облік довгострокових та поточних зобов'язань, облік доходів, витрат і результатів діяльності тощо. Основними напрямками здійснення заходів щодо підвищення ефективності інформаційних систем та удосконалення обліку є зменшення трудових, матеріальних і грошових витрат. Показники ефективності заходів щодо удосконалення обліку й аналізу залежно від змістової характеристики поділяють на якісні та економічні. Якісні показники відображають ступінь поліпшення методології, організації, техніки обліку й економічного аналізу, економічні – характеризують витрати на здійснення заходів.

Таким чином, формування інформаційних потоків про діяльність підприємства має здійснюватися з урахуванням сучасних інформаційних технологій, як інструменту, що призначений для впорядкування його діяльності як органічного цілого. Застосування автоматизованих систем в обліку, аналізі, аудиті та оподаткуванні значно підвищує продуктивність праці обліково-економічної служби, забезпечуючи безперервний контроль за здійсненням облікових записів.

Список використаних джерел: 3. Гринчак О. В. Інформаційні системи підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень / О. В. Гринчак, О. Х. Давлетханова, Л. В. Михайлишина / Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. – 2012. – Вип. 81. – Ч. 2 : Економіка. – С. 476–478. 2. Жук В. М. Розвиток і модернізація інформаційно-облікової системи / В. М. Жук // Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери: наукова доповідь / за заг. ред. акад. НААН П. Т. Саблука. – К. : ННЦ ІАЕ, 2011. – С. 232–238. 3. Івахненко С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції / С. В. Івахненко. – Житомир : ПП «Рута», 2010. – 432 с. 4. Моссаковський В. Б. Про необхідність перебудови бухгалтерського обліку в Україні / В. Б. Моссаковський // Облік і фінанси. – 2015. – № 3. – С. 34–40.

УДК 004.9–024.11/657

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

В. Кошева, студентка

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ЗА УМОВ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБРОБКИ ДАНИХ

Ключові слова: інформація, аналітична інформація, автоматизація, обробка даних, бухгалтерський облік.

Завжди інформація відігравала досить важливу роль у житті людини. Володіння достовірною, повною, актуальною та оперативною інформацією уможлиблює отримання певних переваг.

Термін «інформація» (лат. informatio) означає «пояснення», «викладення», «повідомлення». Він набув ужитку ще наприкінці ХІХ сторіччя, але спочатку використовувався лише щодо засобів зв'язку. З розвитком науки і техніки інформацію почали розглядати залежно від конкретного змісту з відокремлюванням її різновидів, які стосуються різних сфер людської діяльності [1].

Аналітична інформація – це сукупність знань, відомостей, що характеризують діяльність підприємства, організації [2].

Аналітична інформація є продуктом економічного аналізу, що на великому підприємстві здійснюють спеціально створені аналітичні групи або підрозділи на чолі зі спеціалістами-аналітиками. До основного кола їхніх завдань входить не тільки узагальнення та аналіз збутової, виробничої програми, виконання планів, розрахунок показників рентабельності, кредитоспроможності, стійкості тощо, а й забезпечення управління інформацією про надійність партнерів, про покупців, репутацію товарів, ціни, оцінку бізнес-проектів, аналіз зовнішньої фінансової та іншого роду інформації. Тобто це досить широкий перелік питань [3].

Класифікувати аналітичну інформацію за умов автоматизації пропонуємо за такими ознаками (таблиця).

Таблиця

Класифікація аналітичної інформації за умов автоматизації обробки даних

Ознаки	Види ознак
За рівнем діяльності	державні, територіальні (регіональні), галузеві, об'єднань, підприємств або установ, технологічних процесів
За рівнем автоматизації процесів управління	інформаційно-пошукові, інформаційно-довідкові, інформаційно-керівні, системи підтримки прийняття рішень, інтелектуальні автоматизовані системи (АС)
За ступенем централізації обробки інформації	централізовані АС, децентралізовані АС, інформаційні системи колективного використання
За ступенем інтеграції функцій	багаторівневі АС з інтеграцією за рівнями управління (підприємство – об'єднання, об'єднання – галузь і т. ін.), багаторівневі АС з інтеграцією за рівнями планування і т. ін.

Автоматизована обробка аналітичної інформації передбачає використання економічних і машинних кодів. Економічні коди застосовуються для подання техніко-економічної інформації, наприклад, код основного засобу, код матеріалу. Машинні коди використовуються для управління електронно-обчислювальних машин (ЕОМ), виконання команд і т. ін. (наприклад, службові коди ЕОМ). Можуть бути цифрові, алфавітні, алфавітно-цифрові коди [4].

Автоматизація виключно фінансового та податкового обліку необхідна насамперед самим бухгалтерам для ефективного виконання своїх функцій. І тут використання комп'ютерних програм надає певні істотні переваги саме щодо бухгалтерського обліку. Впровадження комп'ютерної техніки не передбачає внесення істотних змін у принципи бухгалтерського обліку, проте техніка збору й обробки інформації вдосконалюється. При цьому, як правило, надаються додаткові можливості контролю [5].

Отже, застосування інформаційних систем бухгалтерського обліку на підприємстві в умовах ринкової економіки України є однією з найбільш важливих засад його ефективного функціонування.

Список використаних джерел: 1. *Антонюк В. А.* Інформаційні системи і технології у фінансах : навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / В. А. Антонюк. – К. : КНЕУ, 2005. – 140 с. 2. *Банківські операції* : навчальний посібник / К. Ф. Ковальчук, І. В. Вишнякова, Л. М. Савчук, І. Г. Сокиринська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 326 с. 3. *Терещенко Л. О.* Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с. 4. *Шківір В. Д.* Інформаційні системи і технології в обліку: Практикум / В. Д. Шківір. – К. : Знання, 2006. – 429 с. 5. *Ивахненко С.* Внедрение программного обеспечения учета и контроля: потенциальные преимущества и реальные проблемы / С. Ивахненко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 2. – С. 56–63.

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

Б. В. Єрмоленко, студентка

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

МОЖЛИВОСТІ «1С:БУХГАЛТЕРІЯ» ДЛЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: автоматизація обліку, 1С:Підприємство, 1С:Бухгалтерія.

Автоматизація бухгалтерського обліку полегшує роботу працівникам облікового апарату, дозволяє швидко та оперативно отримувати інформацію для цілей управління.

Ринок програмних засобів для автоматизації бухгалтерського обліку достатньо конкурентний, проте найпоширенішим програмним продуктом є «1С:Бухгалтерія» фірми «1С».

Типовими продуктами фірми «1С» є [1]:

- 1С:Бухгалтерія 8 для України;
- 1С:Зарплата та управління персоналом для України;
- 1С:Управління торгівлею для України;
- 1С:Управління торговим підприємством для України;
- 1С:Управління виробничим підприємством для України;
- 1С:Управління невеликою фірмою для України;
- 1С:Роздрібна торгівля для України;
- 1С:Комплексний облік для бюджетних установ України;
- 1С:Документообіг КОРП для України;
- 1С:Підприємство 8. ERP 2.

Крім типових продуктів, існують спеціалізовані та галузеві: для сільського господарства (1С:Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України, 1С:Бухгалтерія елеватора, млина та комбікормового заводу для України), для управлінського і фінансового обліку (1С:Керівник, 1С:Управління по цілях і КРІ), для будівництва, житлово-комунального господарства (1С:Бухгалтерія будівельної організації) тощо.

«1С:Бухгалтерія 8 для України» призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включно з підготовкою обов'язкової звітності (таблиця).

Таблиця

Функціональні можливості «1С:Бухгалтерія 8 для України» 2.0

Ланка обліку	Можливості
1	2
Облік товарно-матеріальних цінностей	За середньою собівартістю; за собівартістю перших за часом придбання матеріально-виробничих запасів (спосіб ФІФО); за ціною продажу із застосуванням середнього відсотка націнки (для роздрібно торгівлі)
Складський облік	Кількісний або кількісно-сумовий облік. Проведення інвентаризації із виявленням надлишків і списання нестач. Є можливість призначати матеріально-відповідальну особу
Облік торговельних операцій	Облік операцій надходження й реалізації товарів і послуг. Під час продажу товарів виписуються рахунки на оплату, оформляються накладні й податкові накладні. Усі операції з гуртової торгівлі враховуються в розрізі договорів із покупцями й постачальниками. Автоматизовано відображення повернень товарів від покупця й постачальнику. Підтримка декількох типів цін
Облік комісійної торгівлі	Автоматизовано облік комісійної торгівлі як щодо товарів узятих на комісію (у комітента), так і переданих для подальшої реалізації (комісіонеру). Підтримується відображення операцій із передачі товарів на субкомісію. Під час формування звіту комітенту або реєстрації звіту комісіонера можна відразу зробити розрахунок і відобразити утримання комісійної винагороди
Облік операцій з тарою	Автоматизовані операції з обліку зворотної багатооборотної тари. Враховано специфіку оподаткування таких операцій і розрахунків із постачальниками й покупцями
Облік банківських і касових операцій	Реалізовано облік руху готівкових та безготівкових коштів і валютних операцій. Підтримується введення і друк платіжних доручень, прибуткових та видаткових касових ордерів. Автоматизовані операції розрахунків із постачальниками, покупцями та підзвітними особами, внесення готівки на розрахунковий рахунок і отримання готівки за грошовим чеком, придбання і продаж іноземної валюти, виплати (перерахування) заробітної плати, перерахування податків і внесків із заробітної плати. Під час відображення операцій суми платежів автоматично розбиваються на аванс і оплату

1	2
Облік розрахунків із контрагентами	Облік розрахунків із постачальниками й покупцями можна вести в гривнях і іноземній валюті. Курсові різниці з кожної операції розраховуються автоматично. Розрахунки з контрагентами можна вести за договором загалом або із вказівкою конкретних документів розрахунків. Спосіб ведення розрахунків визначається окремо для кожного договору
Облік основних засобів, нематеріальних і малоцінних активів	Надходження, прийняття до обліку, нарахування амортизації, модернізація, передача, списання, інвентаризація, переоцінка (для основних засобів). Можливий розподіл сум нарахованої амортизації за місяць між кількома рахунками або об'єктами аналітичного обліку
Облік основного й допоміжного виробництва	Автоматизовані розрахунок собівартості продукції й послуг, що випускаються основним і допоміжним виробництвом, облік переробки давальницької сировини
Облік напівфабрикатів	підтримується складський облік напівфабрикатів і автоматичний розрахунок їхньої собівартості
Облік непрямих витрат	Для списання непрямих витрат можливе застосування різних методів розподілу за номенклатурними групами продукції (послуг)
Кадровий облік	Ведеться облік руху персоналу, включно з обліком співробітників за основним місцем роботи й за сумісництвом, внутрішнє сумісництво підтримується. Забезпечується формування типових форм за трудовим законодавством
Облік заробітної плати	Автоматизація нарахування заробітної плати із урахуванням податків та зборів
Підтримка різних схем оподаткування	Підтримуються та схеми оподаткування: податок на прибуток і податок на додану вартість; податок на прибуток без податку на додану вартість; єдиний податок і податок на додану вартість; єдиний податок без податку на додану вартість; єдиний податок для суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб
Завершальні операції періоду	Автоматизовані регламентні операції, що виконуються після закінчення періоду, у тому числі переоцінка валюти, списання витрат майбутніх періодів, визначення фінансових результатів тощо
Регламентована звітність	Формування форм фінансової, податкової та статистичної звітності

Джерело: складено авторами самостійно за [1].

Указом Президента України «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» № 133 від 28. 04.2017 р. на фірму «1С» було накладено обмежувальні заходи строком на три роки, серед яких – обмеження торговельних операцій [2]. Це означає, що підприємство не зможе продавати програмні продукти новим клієнтам.

На практиці, для автоматизації бухгалтерського обліку підприємства продовжують використовувати програмні продукти фірми «1С». Так, серед їх клієнтів є: «АТБ – Маркет» (1С: Зарплата и управление персоналом 8 для Украины), АК «Київенерго» («1С:Предприятие 8. Бухгалтерия для Украины»), «Птахофабрика “Україна”» («1С:Предприятие 8 Управление производственным предприятием для Украины»), Чернігівська швейна фабрика «ЕЛЕГАНТ» («1С:Зарплата и управление персоналом 8 для Украины. Базовая версия»), «Чернігівеліткартопля» («1С:Предприятие 8. Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия для Украины») та інші [1, впровадження проектів].

Список використаних джерел: 1С:Бухгалтерия для України [Електронний ресурс] // Офіційний сайт фірми «1С». – Режим доступу : <http://1c.ua>. 2. Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій) : Указ Президента України № 133 від 28.04.2017 р. // Офіційний сайт Президента України. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/documents/1332017-21850>.

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

Н. А. Пінчук, студентка

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА ТЕХНОЛОГІЧНІ ПРОЦЕСИ ОБРОБЛЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ: ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ПРИНЦИПИ РЕАЛІЗАЦІЇ

Ключові слова: інформаційні технології, економічна інформація, процеси оброблення інформації.

Сучасний етап розвитку суспільства характеризується зростаючою роллю інформаційних технологій. Необхідність їх використання вже не викликає ніяких сумнівів, оскільки технологія – це одна з найбільш динамічно розвинутих сфер сучасного життя [1].

Оскільки технології є незамінною складовою сучасного світу, необхідно більш їх детально досліджувати, а також класифікувати інформаційні технології для правильної оцінки і застосування їх у процесах оброблення економічної інформації.

Інформаційна технологія – це цілеспрямована організована сукупність методів, процесів та програмно-технічних засобів, об'єднаних у технологічний ланцюг, що забезпечує збір, зберігання, оброблення та передачу інформації з метою ефективної організації діяльності людей [2].

Усі інформаційні технології мають ґрунтуватися на однакових принципах. Найважливішими серед них є такі [3]:

1. Зручність виконання операцій для користувача (використовуючи інформаційні технології, користувачі повинні відчувати легкість і комфорт).

2. Мінімальні витрати ручної праці, пов'язані з обробкою інформації (обробка інформації має здійснюватися за допомогою електронно-обчислювальних машин (ЕОМ)).

3. Можливість перевірки повноти та коректності розрахунків на ЕОМ (у разі необхідності користувач може перевіряти правильність та достовірність розрахунків у процесі виконання операції).

4. Мінімальні витрати часу, необхідні для відновлення інформації в разі її втрати (в інформаційних технологіях має бути передбачена функція швидкого поновлення втраченої інформації).

5. Забезпечення захисту інформації від несанкціонованого доступу (користувачу надається гарантія, що до введеної ним інформації ніхто не матиме права доступу без його відома).

Технологічний процес обробки інформації — це сукупність взаємозв'язаних технологічних операцій, які виконуються над інформацією у певній послідовності [3].

Характеристика видів інформаційних технологій за типом обробки інформації представлено у таблиці.

У сучасному житті суспільства значною мірою посилюється роль інформаційних технологій, разом з тим зростає їх розвиток. З'являються нові види інформаційних технологій, тому виникає необхідність у їх класифікації. Це потрібно для того, щоб правильно їх застосовувати під час оброблення економічної інформації.

Однією з класифікацій інформаційних технологій є класифікація за типом обробки інформації. За цією ознакою виділяють текстові та табличні редактори, системи управління базами даних, експертні системи, мультимедіа. Кожна з цих інформаційних технологій використовується у різних сферах життя суспільства, а саме: виробництво, медицина, управління тощо.

Таблиця

Характеристика видів інформаційних технологій за типом обробки інформації

Види технологій	Характеристика	Застосування
1	2	3
Текстові редактори	Призначені для створення та опрацювання текстової інформації. Основна мета – це створення оформленого належним чином текстового документа (Microsoft Word)	Організація введення й редагування тексту за допомогою клавіатури та збереження його в пам'яті; форматування тексту; опрацювання декількох документів одночасно; попередній перегляд перед друком та друкування документів; перевірка правопису; використання графічних зображень у тексті; використання таблиць у тексті; використання макросів у документах та ін.

1	2	3
Табличні редактори	Призначені для опрацювання, аналізу і відображення даних за допомогою електронних таблиць (Microsoft Excel)	Ведення розрахунків грошових обігів у фінансових операціях; статистична обробка даних; інженерні розрахунки; математичне моделювання процесів
Системи управління базами даних	Комплекс програмного забезпечення, що надає можливості створення, збереження, оновлення та пошуку інформації в базах даних з контролем доступу до даних (Microsoft Access)	У базах органів влади та управління; бази даних з промислової, будівельної та сільськогосподарської продукції; бази даних з економічної та кон'юнктурної інформації; бази даних транспортних систем; довідкові дані для населення та установ
Експертні системи	Системи підтримки прийняття рішень, яка містить знання з певної вузької предметної галузі, може пропонувати користувачу рішення проблем з цієї галузі й обґрунтовувати їх	В бізнесі виробництва, медицині; призначені для консультацій для недосвідчених користувачів; допомога при аналізі різних варіантів прийняття рішення; допомога з питань, що належать до суміжних областей діяльності
Мультимедіа	Сума технологій, що дозволяють комп'ютеру вводити, обробляти, зберігати, передавати та демонструвати такі типи даних, як текст, графіка, анімація, оцифровані нерухомі зображення, відео, звук, мова	Використовуються в якості методичних посібників; а також одного з найбільш досконалих носіїв і «сховищ» інформації

Отже, інформаційні технології – це сукупність певних засобів, методів та процесів оброблення економічної інформації, тобто операцій, що виконуються у заданій послідовності. Здійснення обробки інформації здійснюється за допомогою ЕОМ, що дозволяє швидко поновлювати інформацію за необхідності, а також перевіряти коректність розрахунків.

Список використаних джерел: 1. *Інформаційні технології та їх вплив на розвиток суспільства* / О. В. Андрощук, Ю. В. Кондратенко, О. В. Головченко, Т. О. Ворона, М. В. Петрушен // Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського. – 2014. – № 1. – С. 42–47. 2. *Плескач В. Л.* Інформаційні системи і технології на підприємствах : підручник / В.Л. Плескач, Т.Г. Затонацька. – К. : Знання, 2011. – 718 с. 3. *Основи інформаційних систем* : навч. посіб. / В. Ф. Ситник, Т. А. Писаревська, Н. В. Єрьоміна, О. С. Краєва ; за ред. В. Ф. Ситника. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2001. – 420 с.

УДК 65(447)

Л. Є. Ревуцька, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Український державний університет залізничного транспорту, м. Харків, Україна

Н. М. Корольова, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри соціології і суспільних наук
Академія праці, соціальних відносин і туризму, м. Київ, Україна

ФОРМУВАННЯ КОМПЛЕКСНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

Ключові слова: внутрішній контроль, аналіз, інформаційно-аналітичне забезпечення.

Внутрішній контроль як одна з функцій менеджменту є найбільш ефективним нині засобом боротьби зі зловживаннями в комерційних організаціях, оскільки він дозволяє виявити з використанням спеціального методологічного апарату негативні фактори, їх причини та наслідки, що перешкоджають розвитку ефективної господарської діяльності організації, кількісно і якісно оцінити масштаби недобросовісних дій персоналу всіх рівнів організації, виступати практичним інструментарієм запобігання внутрішньокорпоративних конфліктів між власниками бізнесу і найманим персоналом з метою сприяння підвищенню рівня збереження майна та ефективності ведення бізнесу в цілому.

Основна мета формування комплексної системи внутрішнього контролю полягає в забезпеченні для власників на основі причинно-наслідкового аналізу максимально повної і об'єктивної наочної ілюстрації кінцевих результатів всіх бізнес-процесів, що виникають у

процесі ведення господарської діяльності організації (або групи компаній) [1]. Власники бізнесу можуть приймати найбільш оптимальні стратегічні та оперативні рішення за умови наявності найбільшої прозорості інформації про об'єкт управління.

Формування комплексної системи внутрішнього контролю (далі – СВК) передбачає в обов'язковому порядку побудову адекватного контрольного середовища, створення спеціальної служби внутрішнього контролю, підпорядкованої безпосередньо власникам бізнесу, визначення регламентів внутрішнього контролю, проведення контрольних заходів на системній і регулярній основі, в тому числі проведення аналізу ефективності управління бізнесом [3; 4; 9].

Наявність комплексної системи внутрішнього контролю, навіть дуже ефективною, повністю не виключає абсолютну відсутність зловживань, але, у свою чергу, впливає на зниження фактів зловживань та виконує інформаційну роль для власників у частині наочного уявлення про внутрішні процеси бізнесу і про масштаби негативного впливу фактів зловживань.

Основні підходи до аналізу економічної ефективності функціонування комплексної системи внутрішнього контролю включають [6; 8]:

- аналіз самоефективності системи внутрішнього контролю (порівняльний аналіз витрат на утримання комплексної системи внутрішнього контролю та величини витрат на залучення аутсорсингу; зіставлення величини витрат на утримання комплексної системи внутрішнього контролю та вартісної оцінки збитку, який завдано або може бути завдано внаслідок виявлених СВК порушень і зловживань);

- аналіз економічної ефективності впливу процесів функціонування комплексної системи внутрішнього контролю на господарську діяльність комерційних організацій (порівняльний аналіз впливу функціонування комплексної системи внутрішнього контролю на зміну ключових абсолютних і відносних показників господарської діяльності комерційної організації). Застосування цього підходу дозволяє найповніше і достовірно оцінити ефективність функціонування СВК, оскільки в такому випадку не потрібно застосування спеціальних методів обчислень і розрахунків, що значно спрощує інформаційне сприйняття результатів аналізу СВК сторонніми користувачами без спеціальної підготовки і разом з тим дозволяє забезпечити максимальну повноту і достовірність результатів аналізу ефективності функціонування комплексної СВК унаслідок використання оптимального набору критеріїв, що характеризують у кількісному і якісному вираженні результативність бізнес-процесів внутрішнього контролю, а саме: порівняння вартості СВК з вартістю аналогічних послуг, що надаються зовнішніми консультантами, порівняння вартості СВК з вартістю збитку й оцінка впливу СВК на ефективність функціонування підприємств і холдингів на основі аналізу динаміки фінансово-економічних показників господарської діяльності

Сучасному інформаційно-аналітичному забезпеченню внутрішнього контролю притаманні певні проблеми, вирішення яких вимагає раціонального підходу з урахуванням міжнародних вимог [7]. Організація інформаційно-аналітичного забезпечення є складним багатогранним процесом, що включає в себе фінанси й управлінський облік, облікову політику, звітність, аналітичне забезпечення, аудит, комунікативні відносини між підрозділами, інформаційну систему, сукупність зовнішніх і внутрішніх факторів, набір програмних продуктів, які забезпечують автоматизацію процесу, графік документообігу, обрану методологію для аналізу і прийняття управлінських рішень, стратегічні цілі підприємства. Слід відзначити, що ці елементи будуть успішно функціонувати тільки у разі застосування системного підходу. Створення інформаційного забезпечення залежить від рівня взаємодії розробників і кінцевих користувачів аналітичної системи, забезпечення оптимальної індивідуалізації засобів інформаційно-аналітичного інструментарію керівного апарату з урахуванням класичних підходів прийняття рішень і культурного середовища менеджменту [1; 4; 6]. Це передбачає формування новітньої інформаційної культури у роботі фахівців обліково-аналітичного напрямку діяльності.

Список використаних джерел: 1. *Баланюк І. Ф.* Теоретичні аспекти контролю господарської діяльності підприємств / І. Ф. Баланюк, Д. І. Шеленко, В. М. Якубів // Вісник Прикарпатського ун-ту. Економіка. – Івано-Франківськ : Плай, 2009. – Вип. 7. – С. 86–90. 2. *Белік В. Д.* Контроль в системі управління підприємством / В. Д. Белік // Вісник Житомирського державного технологічного універ-

ситету. Серія: економічні науки. – 2010. – № 1 (51). – С. 15–22. 3. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с. 4. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с. 5. Дмитренко І. М. Система внутрішньокорпоративного контролю: передумови запровадження та чинники ефективності / І. М. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 41–51. 6. Исследование систем управления: [учебно-методические материалы] / Автор-составитель А.Н. Алексеев. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – М. : МИЭМП, 2008. – 36 с. 7. Костирко Р. О. Внутрішній контроль фінансово-економічної стійкості підприємства: зміна існуючої парадигми в кризових умовах / Р. О. Костирко, В. О. Шевчук // Статистика України. – 2009. – № 3. – С. 34–39. 8. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с. 9. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.

УДК 004:31

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ СТАТИСТИЧНОГО АНАЛІЗУ

Ключові слова: аналітик даних, закономірність, ефективна діяльність, обробка інформації, програмний продукт, статистик.

Стратегією сталого розвитку «Україна – 2020» [1] передбачені фокусування на забезпеченні формування і просування поряд з іншими бренд-меседжу «Україна – країна високих технологій та інновацій», застосуванні новітніх інформаційно-комунікативних технологій як при виробленні й реалізації цілісної державної політики, спрямованої на суспільний сталий розвиток і адекватне реагування на внутрішні та зовнішні виклики, підвищенні прозорості та ефективності розподілу та витрачання публічних фінансів, так і у дерегуляції та розвитку підприємництва в усіх інших сферах життя суспільства.

Для подальшого вдосконалення державного управління і прийняття виважених, раціональних рішень щодо забезпечення розвитку національної економіки та соціальної сфери, залучення широких верств населення до обговорення актуальних питань і завдань подальшого розвитку країни необхідна якісна і своєчасна статистична інформація про економічне, соціальне та екологічне становище України та її регіонів [2]. Відповідно, у сьогоденному суспільстві, що базується на знаннях та інформації, потрібні якісно підготовлені користувачів статистичної інформації – фахівці, здатні приводити обсяги інформації до потреб системи управління в умовах глобалізації, всебічно досліджувати глибокі перетворення економічних і соціальних процесів, що відбуваються у суспільстві, на основі науково обґрунтованих показників, узагальнювати і прогнозувати тенденції розвитку окремих територіальних утворень і держави, виявляти резерви підвищення ефективності суспільного виробництва, удосконалювати статистичну інформацію та методологію розрахунку показників, які характеризують масові соціально-економічні явища і процеси.

Вміння знаходити необхідну інформацію з різних джерел, володіння основами аналітичної обробки інформації, здатність використовувати інформаційні технології, базові складові яких – численні програмні продукти, є складовими інформаційної культури [3, с. 15]. На ринку доступні більше тисячі статистичних програм [4] у високоінтегрованих середовищах, де весь процес аналізу від введення даних або імпорту їх з інших баз даних до побудови автозвіту і збереження їх у певному форматі повністю автоматизований, що дозволяє використовувати їх навіть непрофесійними статистиками.

Вибір програмного продукту для обробки даних залежить від характеру поставлених завдань, обсягу оброблюваного матеріалу, кваліфікації користувачів, якості комп'ютерної техніки і т. ін. Найбільшого поширення у практиці набули:

– Microsoft Excel, перелік основних статистичних функцій, вбудованих у програму [5, с. 334–336], – простий для швидкого оволодіння та використання, містить достатньо повний

набір стандартних статистичних методів і широкий набір засобів графічного представлення даних, відповідає вимогам можливості перетворення та організації зберігання даних і можливості обміну з іншими базами даних, надає зручні можливості для включення у звіти вихідних даних, графіків, проміжних та кінцевих результатів розрахунків;

- спеціалізовані статистичні пакети (Mesosaur, DataScope, Класс-Мастер, Евриста, САНИ);
- професійні (SAS, BMDP);
- статистичні програми загального призначення (універсальні), що містять широкий набір статистичних процедур (Statistica від StatSoft Inc. [6], SPSS від IBM [7], Statgraphics [8], SAS, S-Plus [9], Stadia [10], Olymp);
- програми, орієнтовані на вирішення широкого кола економетричних задач (EViews від Quantitative Micro Software IHS Global Inc. [11], Stata від StataCorp LP [12], [13], Gretl) та інші.

Порівняльний аналіз зазначених програмних продуктів здійснюється, наприклад, у [14].

На офіційному сайті Міжнародного року статистики (Statistics2013) [15] розміщено інформацію про можливість використання статистиків у різних сферах діяльності та на різних посадах, оскільки статистик може об'єднати свій інтерес майже з будь-якою галуззю науки, технології або бізнесу. За оцінкою CareerCast.com чотири математичні професії: аналітик даних (data scientist) – 1-е місце, статистик – 2-е місце, математик – 6-е місце й актуарій – 10-е місце, потрапили у топ-10 найперспективніших у 2016 році. За даними компанії Gartner (США), очікується, що в найближчі роки попит на статистиків та аналітиків даних збільшиться на 4,4 млн робочих місць по всьому світу.

Зважаючи на існуюче соціально-економічне становище України та перспективи її входження до ЄС з метою покращення інформаційного забезпечення вирішення проблем, що виникають на мікро-, мезо- і макrorівні, підготовка фахівців для потреб економіки, бізнесу та управління з урахуванням сучасних вимог практики та відповідності підготовки фахівців міжнародним освітнім програмам у контексті Закону України «Про вищу освіту» [16] та переходу на Міжнародний класифікатор освіти [17] має здійснюватися задля досягнення високоєфективної діяльності в усіх сферах, оскільки це є важливою передумовою забезпечення високих темпів економічного зростання, підвищення до рівня європейських стандартів життя та виходу України на провідні позиції у світі, що є метою Стратегії [1].

Застосування сучасних інформаційних технологій та інтегрованих у них статистичних методів, що дозволяють одночасно врахувати весь комплекс ринкових факторів та умов функціонування реальних систем, виявити нові закономірності й тенденції, будувати прогнози їх подальшого розвитку і знаходити найкращий варіант, під час глибокої соціально-економічної кризи в Україні забезпечуватиме прийняття рішень на користь найвигідніших для функціонування суб'єктів господарювання з позицій безпеки, безперервності, якості та доступності, привабливих за екологічними наслідками.

Список використаних джерел: 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. *Стратегія* розвитку державної статистики на період до 2017 року [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету міністрів України № 145-р від 20.03.2013 р. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/145-2013-%D1%80/page>. 3. *Інформаційні системи в менеджменті* : [підручник] / В. О. Новак, Ю. Г. Симоненко, В. П. Бондар, В. В. Матвеев. – К. : Каравела; Піча Ю. В., 2008. – 616 с. 4. Офіційний сайт ІД «Пітер» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.piter.com>. 5. *Ющенко Н. Л.* Статистика : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Н. Л. Ющенко, Т. Л. Ющенко. – Чернігів : Десна Поліграф, 2015. – 344 с. 6. *Сайт* фірми Statsoft – розробника пакета STATISTICA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.statsoft.ru>. 7. *Сайт* компанії SPSS Rus. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.spss.ru>. 8. *Сайт* компанії-розробника пакету STATGRAPHICS [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.statgraphics.com>. 9. *Сайт* компанії Manugistics Group – постачальника пакета STATGRAPHICS PLUS [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.manugistics.com>. 10. *Демоверсія* пакета STADIA [Електронний ресурс]. – Режим до-

ступу : <http://www.protein.bio.msu.ru/akula/index.htm>. **11.** Сайт розробника програми EViews [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eviews.com>. **12.** Профессиональный статистический пакет Stata [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.stata.com>. **13.** Колеников С. О. Прикладной эконометрический анализ в статистическом пакете Stata6 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.komkon.org/~tacik/Stata6Ec.pdf>. **14.** Айвазян С. А. Программное обеспечение по статистическому анализу данных: Методология сравнительного анализа и выборочный обзор рынка [Електронний ресурс] / С. А. Айвазян, И. С. Степанов. – Режим доступа : <http://pubhealth.spb.ru/SAS/STatProg.htm>. **15.** Міжнародний рік статистики (Statistics2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.statistics2013.org>. **16.** Про вищу освіту [Електронний ресурс] : Закон України від 01.07.2014 р. № 1556-VII. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>. **17.** Пересмотренный ЮНЕСКО вариант Международной стандартной классификации образования (МСКО 2011): Резолюция 36C/19 от 05.09.2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступа : http://www.uis.unesco.org/Education/Documents/UNESCO_GC_36C-19_ISCED_RU.pdf.

УДК 657

М. Ю. Корх, студентка

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АВТОМАТИЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЗА ДОПОМОГОЮ ПРОГРАМНИХ ПРОДУКТІВ КОМПАНІЇ «ПАРУС»

Ключові слова: автоматизація обліку, бюджетні установи, Парус-бюджет.

На сьогодні існує досить велика кількість програмних продуктів для автоматизації облікових операцій. Проте, здебільшого, вони дозволяють автоматизувати ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку для підприємств, метою, яких є отримання прибутку. Питанням автоматизації обліку бюджетних установ приділяється недостатня увага. Незважаючи на це, на ринку програмних продуктів для автоматизації обліку присутні фірми, які пропонують бюджетним установам свої продукти. Серед них – компанія «Парус».

Функціональні особливості програмних продуктів компанії «Парус» спрямовані на комплексну автоматизацію бюджетних організацій та державних установ і здатні вирішувати завдання: автоматизації бухгалтерського обліку в бюджетній установі; розрахунку заробітної плати і грошового забезпечення; тарифікації для фахівців у сферах медицини та освіти; планування і розподілу фінансування; матеріального обліку; управління діловими процесами; управління майном; адміністрування документообігу та канцелярії; управління персоналом; управління конкурсними закупівлями; пенсійного забезпечення; формування і зведення звітів; здачі звітності в форматі xml; інтеграції з системами «Казна», «Мережа»; правової підтримки діяльності організацій за допомогою систем, Парус-Консультант та інше [1].

Для автоматизації облікових операцій призначена програма «Парус-бюджет» за версією 7.40 та 8.xx (табл. 1).

Таблиця 1

Характеристика версій програми «Парус-бюджет»

Версія програми	Характеристика
«Парус-бюджет» 7.40 (для Windows)	Це комплексна система автоматизації облікових завдань для установ, що існують за рахунок державного бюджету. Система розроблена відповідно до вимог бюджетної класифікації, прийнятої Державним казначейством України (Державною казначейською службою)
Парус-Бюджет 8.xx (Powered by Oracle)	Система призначена для використання у великих бюджетних структурах. У восьмій версії використані сучасні технології, що дозволяють якісно підвищити потенційні можливості системи й успішно використовувати її у великих організаціях, що мають розгалужену структуру і велику кількість користувачів. Парус-Бюджет 8 функціонує в архітектурі «клієнт-сервер» на платформі СУБД ORACLE. Функціональні можливості системи спрямовані на комплексну автоматизацію управління бюджетною організацією

Джерело: згруповано автором самостійно на основі [2].

«Парус-бюджет-Бухгалтерія» забезпечує ведення всіх облікових реєстрів відповідно до вимог законодавства України та сумісний з іншими модулями системи: Парус-Заробітна плата, Парус-Фінансування, Парус-Управління майном, Парус-Персонал, Парус-Конкурсні закупівлі, інтеграції з системами «Казна», «Мережа» [3]. Функціональні можливості програми наведені у табл. 2.

Таблиця 2

Функціональні можливості «Парус-бюджет-Бухгалтерія»

Ланка обліку	Можливості
Облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (Наказ МФУ № 1202, НП(С) БОДС 121)	Здійснення обліку надходжень, переміщення і вибуття основних засобів та інших матеріальних необоротних активів; ведення інвентарної картотеки; ведення картотеки МНА; нарахування зносу; друк облікових форм; облік дорогоцінних металів; переоцінка та індексація основних засобів
Облік матеріальних цінностей та МШП	Здійснення обліку надходжень, переміщення та вибуття матеріальних цінностей та МШП, бланків суворой звітності; підготовка господарських документів (накладні, акти, вимоги та ін.); отримання оборотних відомостей у розрізі рахунків, матеріально-відповідальних осіб та найменувань матеріальних цінностей у кількісному та сумовому виразі; друк інвентаризаційних документів; отримання довідок про наявність та рух матеріальних цінностей
Облік фінансово-господарських операцій	Реєстрація та обробка первинних банківських та касових документів; реєстр платіжних документів та розподіл відкритих асигнувань; облік операцій за розрахунковими і реєстраційними (казначейськими) та іншими рахунками; облік касових операцій; формування касової книги, вкладного аркушу касової книги; облік розрахунків з дебіторами/кредиторами, покупцями та замовниками; облік взаєморозрахунків; облік розрахунків з підзвітними особами за авансами наданими та отриманими; ведення відомості аналітичного обліку; облік кошторису витрат установи та розпоряджень на перерахування коштів; облік касових видатків; облік фактичних видатків
Формування звітності	Картки аналітичного обліку; меморіальні ордери; Журнал-Головна; оборотний баланс; форми місячної, квартальної та річної фінансової звітності

Джерело: згруповано автором самостійно на основі [3].

Програма «Парус-бюджет-Бухгалтерія» дозволяє комплексно автоматизувати ведення бухгалтерського обліку – від створення первинного документа до формування фінансової звітності, що дозволяє полегшити працю обліковців бюджетних установ, зменшити час отримання інформації для цілей управління та уникнути помилок при веденні обліку.

Список використаних джерел: 1. «Парус» для бюджетних організацій та державних установ [Електронний ресурс] // Офіційний сайт компанії «Парус». – Режим доступу : <http://parus.ua/ua/141>. 2. Всеукраїнська програма «ПАРУС – для навчальних закладів України» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт компанії «Парус». – Режим доступу : <http://parus.ua/ua/270>. 3. Бухгалтерія для бюджетних установ та організацій «Парус» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт компанії «Парус». – Режим доступу : <http://parus.ua/ua/182>.

УДК 657

К. В. Лисак, студентка

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

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОГРАМНІ ПРОДУКТИ ДЛЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: автоматизація обліку, програми автоматизації обліку, облік

Сучасні умови господарювання важко уявити без використання інформаційних технологій бухгалтерського обліку. На ринку програмних продуктів представлені бухгалтерські програми, які відрізняються між собою кількістю виконуваних функцій, технологіями ведення бухгалтерського обліку та їх вартістю: «1С: Бухгалтерія» (Росія), «Парус-Підприємство» (Росія), «Галактика» (Росія), «Бест» (Росія), «Sap Ag» (Німеччина), «IT-Enterprise» (Україна), «Акцент» (Україна), «Інфін» (Росія), «Oracle» (США).

За різними даними найбільш популярною бухгалтерською програмою є «1С: Бухгалтерія». Її використовують близько 80 % малого та середнього бізнесу [1].

Згідно з Указом Президента України «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» №133 від 28 квітня 2017 року на фірму «1С» було накладено обмежувальні заходи щодо розповсюдження програмних продуктів на території України терміном на три роки [2]. Внаслідок цього вітчизняні підприємства, які бажають автоматизувати бухгалтерський облік, повинні шукати альтернативи.

Серед зарубіжних розробників програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку можна відзначити «Sap» (Німеччина) та «Oracle» (США).

«Sap» – це повний набір засобів управління та оптимізації фінансових операцій, здебільшого для великого та середнього бізнесу. Перевагами програми є можливість ведення розрахунків максимально деталізовано, планувати закупівлі відповідно до потреб виробництва, високий захист даних. Недоліком – складне та поетапне впровадження, висока вартість програми. У господарській діяльності «Sap» користуються: Honda, Lexus, Fozzy group [3].

«Oracle» – це одна хмара для всього підприємства. Головними перевагами програми є: можливість керувати бухгалтерським обліком, фінансовим плануванням та аналізом, податковою звітністю, закупівлями, плануванням проектів. Недоліком – складність впровадження та висока вартість [4].

Вітчизняний ринок програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку представлений програмою «IT-Enterprise» та «Акцент».

«IT-Enterprise» – це програма, яка дозволяє повністю автоматизувати ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Перевагами програми є: автоматизація бухгалтерського і податкового обліку, ведення обліку необмеженої кількості юридичних осіб, облік за міжнародними стандартами фінансових звітів та оперативна підтримка чинного податкового законодавства України. Клієнтами є: ОАО «Ясен», «Київський хлібокомбінат», ОАО «Фармак», ПАО «Київміськбуд», «Укрсімбанк» [5].

Бухгалтерська програма «Акцент» є універсальною програмою для ведення бухгалтерського та управлінського обліку на підприємстві. Програма є простою в роботі та налаштуванні, а також легко адаптується до вимог користувачів. «Акцент» має можливість автоматичного переносу даних з програми «1С». Клієнтами є: «Систем Кепітал Менеджмент», «ХКБМ», «АлМар Автоцентр», «Альтком» [6].

Отже, незважаючи на обмеження щодо використання програмних продуктів фірми «1С» на теренах України, суб'єкти господарювання з урахуванням цінової категорії та функціональних можливостей мають широкий вибір альтернативних програм для автоматизації бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел: 1. *Альтернатива 1С* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://minfin.com.ua/2017/05/17/27856565/>. 2. *Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)* : Указ Президента України від 28.04.2017 р. № 133 // Офіційний Президента України. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/documents/1332017-21850>. 3. *Офіційний сайт «SAP»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://events.sap.com/ua/b1/en/home?source=ppc-ua-google>. 4. *Офіційний сайт «Oracle»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.oracle.com/ua/applications/erp/index.html>. 5. *Офіційний сайт «IT-Enterprise»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.it.ua>. 6. *Офіційний сайт «Акцент»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.accent.ua/>.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

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

III Міжнародна науково-практична конференція

(м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.)

Тези доповідей

Відповідальний за випуск	О. О. Сидоренко
Коректор	О. С. Смєлова
Комп'ютерна верстка і макетування	Т. М. Колот

Підписано до друку 29.11.2017. Формат 60x84/16. Друк різнографія.
Гарнітура Times New Roman. Умов. друк. арк. – 11,85.
Тираж 130 пр. Замовлення № 398/17.

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.