МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ВРОЦЛАВСЬКИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КРАКІВСЬКИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КООПЕРАТИВНО-ТОРГОВЕЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МОЛДОВИ
БІЛОРУСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ
МЕТОДОЛОГІЧНА РАДА З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРИ МІНІСТЕРСТВІ ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ФЕДЕРАЦІЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ І АУДИТОРІВ УКРАЇНИ
АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, КОНТРОЛЮ І ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ТА СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції

Львів, 17-18 травня 2018 року

Львів
Видавництво Львівського торговельно-економічного університету
2018

Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції / [відповідальні за випуск: проф. Куцик П.О., проф. Бачинський В.І.]. – Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2018. – 356 с.

Науковий комітет:

Куцик Петро Олексійович ректор Львівського торговельно-економічного університету, професор, голова;

Євдокимов Віктор Валерійович ректор Житомирського державного технологічного університету, д.е.н., професор, співголова;

Олійник Оксана Вікторівна перший проректор Житомирського державного технологічного університету, д.е.н., професор;

Семак Богдан Богданович проректор з наукової роботи Львівського торговельно-економічного університету, д.е.н., професор;

Герасименко Тамара Олегівна доцент, директор Інституту економіки та фінансів Львівського торговельно-економічного університету

Бачинський Василь Іванович завідувач кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету, к.е.н., професор;

Бондар Микола Іванович голова підкомісії з обліку і оподаткування Науково-методичної комісії з бізнесу, управління та права МОНУ, декан факультету обліку та податкового менеджменту КНЕУ імені Вадима Гетьмана, д.е.н., професор;

Бочуля Тетяна Володимирівна завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування Харківського державного університету харчування та торгівлі, д.е.н., проф.;

Даньків Йосип Якимович завідувач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Ужгородський національний університет», професор;

Задорожний Зеновій-Михайло Васильович проректор з наукової роботи Тернопільського національного економічного університету, член Методологічної ради з бухгалтерського обліку та Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності при Міністерстві фінансів України, д.е.н., професор;

Зубілевич Світлана Яківна голова Комітету з питань професійної освіти Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) професор;

Калюга Євгенія Василівна завідувач кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України, д.е.н., професор;

Каменська Тетяна Олександрівна голова Аудиторської палати України, голова Комісії з сертифікації та освіти аудиторів, д.е.н., професор;

Карпенко Ольга Василівна завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», професор;

Крупка Ярослав Дмитрович професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету, д.е.н., професор;

Левицька Світлана Олексіївна декан факультету економіки та підприємництва Національного університету водного господарства та природокористування, д.е.н., професор;

Легенчук Сергій Федорович завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського

	державного технологічного університету, д.е.н., професор;
Лоханова Наталія Олексіївна	звідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету, д.е.н., професор;
Пилипенко Андрій Анатолійович	завідувач кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету, д.е.н., професор;
Пилипів Надія Іванівна	завыдувач кафедри теоретичної та прикладної економіки Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, д.е.н., професор;
Пономаренко Павло Григорович	завідувач кафедри бухгалтерського обліку Білоруського торговельно-економічного університету споживчої кооперації, доцент;
Редченко Костянтин Іванович	завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету, д.е.н., професор;
Реслер Марина Василівна	завідувач кафедри обліку і оподаткування та маркетингу Мукачівського державного університету, д.е.н., професор;
Рудницький Василь Степанович	завідувач кафедри обліку і аудиту Львівського навчально-наукового нституту ДВНЗ "Університет банківської справи", д.е.н., професор;
Садовська Ірина Борисівна	завідувач кафедри обліку та аудиту Луцького національного технічного університету, професор;
Сопко Валерія Василівна	завідувач кафедри обліку та оподаткування Київського національного торговельно-економічного університету, д.е.н., професор;
Теловата Марія Теодозіївна	завідувач кафедри обліку і оподаткування Національної академії обліку, аудиту і статистики, д. п. н., професор;
Яремко Ігор Йосафатович	завідувач кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка», д.е.н., професор.
Zbigniew Luty	директор Інституту обліку Вроцлавського економічного університету, професор;
Полянська Олена Анатоліївна	доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету, секретар.

Організаційний комітет:

Куцик Петро Олексійович	ректор Львівського торговельно-економічного університету, професор, голова
	Члени оргкомітету:
Герасименко Тамара Олегівна	доцент, директор Інституту економіки та фінансів Львівського торговельно-економічного університету
Бачинський Василь Іванович	завідувач кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету, к.е.н., професор;
Марценюк Роман Анатолійович	доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету;
Плеша Василь Іванович	старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету;
Чік Марія Юріївна	доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівського

	торговельно-економічного університету;
Головацька Світлана Іванівна	професор кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету
Полянська Олена Анатоліївна	доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету;
Чабанюк Одарка Михайлівна	доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету;
Попітіч Тетяна Василівна	старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету;
Макарук Федір Федорович	доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету;
Кузьмінська Катерина Іванівна	доцент кафедри бухгалтерського обліку Львівського торговельно-економічного університету;

Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції містять тези доповідей учасників за результатами досліджень у галузі економіки, бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу, аудиту, фінансової звітності, оподаткування та суміжних дисциплін.

Матеріали друкуються в авторській редакції. Організаційний комітет не несе відповідальності за достовірність статистичної та іншої інформації, що надана в рукописах.

© Львівський торговельно-економічний університет, 2018

ЗМІСТ

Адамик О.В.	Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів	12
Акимова Н.С.	Классификация национальных систем бухгалтерского учета: мировой опыт	15
Андрощук І.І.	Підходи щодо розробки стандартів з виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації: загальнопрофесійний та внутрішні рівні	18
Бачинський В.І., Кошкаров С.А., Кондрич А.В.	Управлінський і виробничий облік: інтеграція та диференціація інформаційних систем	21
Бездушна Ю.С.	Соціальний вимір економічної статистики в сільському господарстві	24
Безручук С.Л.	Визначення достовірності інформації в законодавстві україни про бухгалтерський облік	27
Бойко Р. В.	Цифрова фінансова звітність: xbrl - новий стандарт представлення	30
Бондар М. І., Бондар Т. А.	Розкриття політики «дью-діліджснс» у звіті про управління	32
Бондаренко О.М.	Нововведення у регулюванні ринку аудиторських послуг в україні	35
Бондаренко Т.Ю.	Класифікація «змінні - постійні» витрати: проблеми визначення і підходи до розподілу	37
Бочуля Т.В.	Концептуальні засади інтелектуалізації розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством	40
Брадул О.М., Шепелюк В. А.	Обліково-аналітичні аспекти оптимізації та удосконалення оподаткування дивідендів в системі корпоративного управління	43
Брохун Н.С.	Обліково-аналітична інформація в системі збалансованих показників	46
Бучко Н. В.	Первинний облік на підприємствах автопрокату: організаційні особливості	48
Вагнер І.М., Іваньчук О.Й.	Особливості бухгалтерського обліку операцій з торговельною маркою (логотипом)	51
Вакун О. В., Зарудна Н. Я., Кундеус О. М.	Особливості аудиту персоналу	54
Владичин М.Б.	Основні елементи бюджетування зовнішньоекономічної діяльності у системі внутрішнього контролю торговельного підприємства	57

Вороніна В. Л., Зюкова М. М.	Базові засади організації обліку в системі управління підприємством	59
Воронко Р. М.	Оцінювання надійності контролю управлінських рішень	63
Воронко О.С.	Управлінські аспекти аналізу основних засобів на підприємстві	65
Ганусич В.О., Шеверя Я.В.	Екологічний облік: макро- та мікрорівень	67
Герасименко Т. О.	Комплексний економічний аналіз: сучасність через призму історії	70
Гик В. В.	Підходи до розвитку системи бухгалтерського обліку в кластері	72
Головацька С.І., Курак А.І.	Міжнародні стандарти обліку і звітності у питаннях розкриття інформації про ризики діяльності у фінансовій звітності	75
Головацька С.І., Попович М.П.	Бюджетування витрат підприємства: теоретико-методичні аспекти	77
Городиський М.П., Грабчук І.Л.	Сучасні вимоги до формування та подання звітності в україні з використанням програмних продуктів	80
Гуцайлюк З.В.	Розвиток теорії бухгалтерського обліку в контексті загальної тенденції розвитку суспільства	83
Гуцан В.И.	О вычете расходов в налоговых целях	85
Давидов Г.М., Шалімова Н.С.	Аудит як соціально-економічний інститут суспільства	87
Даньків Й.Я., Вакаров В.М.	Сучасні підходи до залучення іноземних інвестицій та їх аудиту	90
Демська Ю.В.	Особливості формування та визнання в бухгалтерському обліку резерву майбутніх витрат	94
Дерій В.А.	Обліково-аналітична служба та її роль в системі управління підприємством	96
Дорош Н.І.	Звіт про результати проведення внутрішнього аудиту	99
Дунаєва М.В.	Удосконалення організації обліку запасів підприємств	103
Ірина Дутчак	Теоретичні підходи до формування показників звітності сталого розвитку у системі бухгалтерського обліку	106
Єршова Н. Ю.	Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами підприємств в системі стратегічного управління	109
Жук Н.Л.	Організаційно-методичні засади відображення капіталізації вартості основних засобів в балансах підприємств	112

Журавель Г. П.	Облік формування інвестиційної спроможності підприємств	114
Засадний Б.А.	Методи формування фінансової звітності за мсфз	118
Зоріна О.А.	Фінансовий потенціал підприємства: сутність та особливості аналізу	121
Зубілевич С.Я.	Ключові питання аудиту фінансової звітності як один із засобів підвищення його цінності	125
Калюга Є.В.	Об'єкти обліку і контролю виробництва сільськогосподарської продукції	128
Каменська Т.О.	Розвиток і сучасний стан аудиту в україні	131
Карпенко О. В., Соболь Г. О.	Потенціал сучасного управлінського обліку для цілей сталого розвитку	134
Кащена Н.Б., Носач Н.М.	Формування облікової політики підприємства за операціями з товарами	138
Супрунова І. В., Кирилюк Б. Л.	Бухгалтерський облік запасів в умовах побудови системи комплексного управління підприємством	141
Кирильєва Л.О., Наумова Т.А., Шеховцова Д.Д.	Організаційні аспекти аудиту витрат операційної діяльності підприємств з функціями кейтерингу: процесний підхід	144
Кіндрацька Г.І.	Стратегічний аналіз економічної динаміки підприємства	147
Коріненко А. І.	Важливість облікової складової економічного обігу прав користування землею	149
Корягін М.В.	Складові облікової методології та їх сучасний розвиток	152
Коструба М. А.	Окремі аспекти інноваційних підходів до інформаційного забезпечення та організаційної побудови внутрішнього контролю виробничих запасів	155
Крупка Я.Д.	Інноваційні напрями розвитку бухгалтерського обліку в контексті останніх законодавчих змін	157
Кубік В.Д.	Формування собівартості виробництва та облікова політика підприємства	160
Кузнецова С. О.	Питання оцінки облікової інформації	162
Кузьма Х. В.	Облік в управлінні підприємством комісійної торгівлі	164
Кузьмінська К. І., Плекан М. В.	Використання інформації щодо формування собівартості продукції в управлінні витратами виробничого підприємства	165
Кундря-Висоцька О.П., Шурпенкова Р.К.	Контент інтегрованої звітності	167
Куцик П. О.	Еволюційний розвиток концепції інтегрованої звітності	170

Лазаришина І.Д.	Завдання диференціального аналізу в системі управлінського обліку	172
Лайчук С.М.	Моделі ціноутворення вартості бухгалтерських послуг	174
Лахтіонова Л.А.	Методологічні питання платоспроможності та ліквідності потенційного клієнта при визначенні банками їх кредитного ризику	177
Легенчук С.Ф.	Сучасні проблеми і напрями розвитку наукових досліджень з бухгалтерського обліку в україні	180
Литвиненко Н.О.	Базові засади формування аудиторського висновку	182
Лоханова Н.О.	Облік орендних операцій після запровадження мсфз 16 «Оренда» - огляд змін	184
Любенко А.М., Кійко Ю.Т.	Актуальність оцінки роботи підрозділу внутрішнього аудиту «об'єктом» перевірки	168
Макарович В.К.	Облікова політика в управлінні діяльністю кейтерингових підприємств	188
Марценюк Р. А.	Межа суттєвості в системі обліку: теоретико-організаційний аспект	191
Медвідь Л.Г., Левкович А.В.	Сутність управління логістичними витратами на виробничих підприємствах	193
Мельничук І. В.	Варіативність методики нетрадиційних об'єктів обліку	195
МихальчишинаЛ.Г. Мазур В.О.	Проблемні аспекти методичних засад проведення судово-економічної експертизи	198
Мичак Н.О.	Проблемні питання здійснення операцій з продажу необоротних активів	201
Моисеева Т.М., Ковальчук Е.В.,	Подходы к автоматизированному составлению отчетности организаций в формате международных стандартов	204
Мороз Ю. Ю.	Аутсорсинг бухгалтерських послуг для господарюючих структур об'єднаних територіальних громад	206
Мохняк В.С.	Елементи облікової політики кредитних спілок	209
Мулінська Г. В.	Теоретичні засади формування концептуальної основи обліку витрат торговельних підприємств роздрібного ринку нафтопродуктів	210
Муравський В.В.	Комунікації в структурі автоматизованої бухгалтерії об'єднаних підприємств	213
Нашкерська М.М.	Напрями аналізу фінансового стану бюджетної установи	216
Нестеренко О.О.	Розкриття інформації про природний капітал у звітності: вимоги світових інтеграційних процесів	218

Озеран А. В.	Звіт керівництва, звіт про корпоративне управління та примітки до фінансових звітів: критерії розміщення інформації	221
Озеран В.О.	Аспекти нормативно-правового регулювання обліку і контролю у споживчій кооперації україни	224
Орлова В.К., Кафка С.М.	Особливості бухгалтерського обліку в умовах виконання угод про розподіл продукції на підприємствах нафтогазової промисловості	227
Остапчук С.М.	Теоретико-методологічний аспект вартісної оцінки об'єктів сільськогосподарського землекористування	230
Остапчук Т.П.	Гармонізація облікових систем за напрямами євроінтеграції та міжнародної стандартизації: вплив на облікове забезпечення операцій з земельними ресурсами	233
Остап'юк Н.А., Гончаренко О.О.	Композитарність принципів бухгалтерського обліку	236
Пархоменко В.М.	Бухоблік у законодавстві	238
Петрик О. А., Дядюн О. О.	Значення нормативно-правової бази у процесі формування інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів	241
Пилипенко Л.М., Тивончук О.І.	Шляхи подолання кризи престижу спеціальності «облік і оподаткування»	244
Пилипенко А. А.	Консолідація обліково-аналітичної інформації в управлінні економічною безпекою розвитку великомасштабних економіко-виробничих систем	246
Пилипів Н.І., П'ятничук І. Д., Мотиль В.М.	Розвиток інвестиційного потенціалу будівельного підприємствана засадах удосконалення організації управлінського обліку	249
Полулях А.М., Чернікова І.Б.	Про особливості обліку послуг у зовнішньоекономічній діяльності підприємств	251
Полчанов А.Ю.	Проблеми та перспективи оцінки кредитоспроможності позичальників у постконфліктних умовах	254
Полянська О.А.	Система управлінського обліку як стратегічний ресурс підприємства	255
Попітіч Т.В.	Аутсорсинг бухгалтерських послуг – передай іншому	258
Порсюрова І.П.	Особливості обліку операцій з конвертації облігацій в акції	261
Потійко С. В.	Удосконалення організації документування при страхуванні майна аграрних підприємств	264
Починок Н. В.	Взаємозалежність соціальних стандартів та інтелектуального капіталу підприємства	267
Протасова Н. Я.	Современные проблемы оценки статей бухгалтерского баланса	270

Прохар Н.В.	Особливості документального оформлення та оподаткування імпорту товарів юридичними особами	272
Пушкар М.С.	Структурний аналіз наукової теорії контролю	275
Райковська І.Т.	Застосування видів стратегічного аналізу за часовою належністю в процесі прийняття рішень	279
Редченко К.І.	Організація роботи аудиторських комітетів: вітчизняна та міжнародна практика	281
Реслер М.В.	Обліку витрат на інновації в автоматизованих бухгалтерських системах	284
Рожелюк В.М.	Проблеми формування та виконання облікової політики переробних підприємств	286
Рудницький В. С.	Деякі аспекти використання тестів у процесі аудиту фінансової звітності	289
Садовська І.Б., Бабіч І.І.	Податкове планування та контроль розрахунків з бюджетом в системі управління сільськогосподарських підприємством	291
Семанюк В.З.	Формування дефініції «інформаційне поле» в теорії обліку	294
Слуцький Є. В.	Використання інформаційної ієрархії справедливої вартості під час оцінки основних засобів	297
Толмачова А.М.	Аспекти інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових організацій	299
Топоркова О.В.	Фінансова система та тенденції розвитку криптовалют в україні	301
Федорова І.В.	Інвентаризація нематеріальних активів як елемент облікової політики підприємства	303
Харинович-Яворська Д. О.	Теоретичні засади стратегічного управлінського обліку	305
Цаль-Цалко Ю. С.,	Складові бухгалтерського обліку як функції управління підприємством в умовах ринкової економіки	309
Чабанюк О. М.	Організація навчального процесу у вищих навчальних закладах у відповідності до нормативно-правового законодавства	312
Чижевська Л.В.	Статутна діяльність неприбуткових організацій: вплив на систему оподаткування і облік	314
Сопко В. В., Чижикова О.В.	Оцінювання ризиків трансфертного ціноутворення з метою протидії мінімізації податків в україні	317
Чік М.Ю., Макарук Ф.Ф.	Раціональна організація бержливого обліку з використанням облікових інструментів	320
Швець В. Є.	Проблеми організації діяльності судових експертів з обліково-аналітичних наук у контексті європейської інтеграції	323

Шевчук В. О.	Теоретичні аспекти інформаційних систем обліку у корпоративному управлінні	326
Шевчук В.Р.	Актуалізація розкриття нефінансової інформації у складі звітності вітчизняних суб'єктів господарювання у контексті європейської інтеграції україни	328
Шелко В.Ю.	Суть ризик-менеджменту та впив його особливостей на побудову системи бухгалтерського обліку	331
Шигун М.М., Безверхий К.В.	Формування концепції інтегрованої звітності в україні	333
Шумило Р. Р.	Ризик-орієнтована система внутрішнього контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів	336
Якубич Е. В.	Справедлива вартість активів у контексті формування консолідованої фінансової звітності	338
Яремко І.Й.	Фінансова звітність: функції і можливості	340
Яцунська О.С.	Проблемні питання оцінки основних засобів після визнання	342
Capatina S.V.	Management control - analytical instruments and business planning	344
Hołubka M.M., Melnyk O.A.	Internet-handel na ukrainie: kontrola, rachunkowość i podatki w kontekście zarządzania przez podmioty gospodarcze	346
Korolovich O.O.	Internal financial control of corporate enterprises with foreign investments: description of foreign models	349
Bartosz Szczechowicz, H. C. Witold Zych	Administracyjne metody wpływu na poziom bezrobocia	351
Нашкерська Г.В, Солотва Н.Ю.	Відображення курсових різниць в бухгалтерському та для цілей оподаткування	354

УДК 657.1.011.56

Адамик О.В.
Тернопільський національний економічний університет,
в.о. завідувача кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
к.е.н., доцент

ІНФОРМАЦІЙНА ТЕХНОЛОГІЯ АВТОМАТИЗОВАНОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Комплекс задач „Автоматизація обліку операцій з запасами" призначений для автоматизованого обліку наявності та руху запасів. Автоматизоване вирішення задачі відбувається як для складського, так і для бухгалтерського обліку матеріальних цінностей. Даний комплекс задач є основним інструментом працівника бухгалтерії (матеріальна група), а робочі місця кількісного обліку – працівника складу (комірника).

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування або однорідна група (вид). Такою одиницею може бути вид, сорт, марка тощо. При цьому слід однозначно ідентифікувати кожну партію запасів, що є запорукою прийняття ефективних управлінських рішень. Аналітичний облік ведеться у вартісних та натуральних показниках.

Інформаційна технологія обробки інформації – це процес, що використовує сукупність засобів і методів збору, обробки та передачі даних (вхідної інформації) для одержання інформації нової якості про стан об'єкта, процесу або явища (інформаційного продукту, вихідної інформації).

Обробка інформації про господарські операції у автоматизованій системі підприємства здійснюють зазвичай у такій послідовності. На першому етапі відбувається фіксування вхідної інформації, а саме даних про здійснені господарські операції. На другому етапі зафіксована раніше інформація підлягає 1) реєстрації у системі бухгалтерського обліку: спочатку в аналітичному, а відтак – у синтетичному обліках; 2) обробці за допомогою методів бухгалтерського обліку, що прописані в алгоритмах програмного забезпечення. На третьому (заключному) етапі здійснюють формуванні вихідної інформації.

На першому етапі здійснюють фіксування господарських операцій за допомогою різних форм вхідної інформації, носіями якої є: 1) масиви нормативно-довідкової інформації, 2) оперативна інформації та 3) первинні документи. Окремо слід виділити дані синтетичного і аналітичного обліків про залишок запасів на початок звітного періоду. Такі дані не належать до жодної з вказаних груп. Розглянемо більш детально кожну із вказаних складових вхідних повідомлень про операції з запасами.

Довідники. Для аналітичного обліку запасів у середовищі КСБО використовують *„Картотеку складського обліку запасів"*, що є *базовим елементом аналітичного обліку* даної автоматизованої підсистеми. Картка складського обліку відкривається на кожне найменування, сорт, розмір, профіль, марку окремо. Тут накопичується інформація про надходження і витрачання кожного виду запасів, а також визначається їх залишок на задану дату.

У *Картці складського обліку* вказуються одиниці виміру, кількість товару на початок звітного періоду, номер складу, матеріально відповідальну особу, номер

групи, а також *номенклатурний номер запасів*. Останній використовують на кожному документі, що супроводжує рух запасів. Програма автоматично генерує номенклатурний номер і слідкує за його унікальністю. Це дозволяє уникати помилок під час здійснення записів у складському та бухгалтерському обліку, а також відслідковувати забезпеченість запасами, їх рух.

Для аналітичного і синтетичного обліку запасів у середовищі КСБО використовують такі довідники: номенклатурний довідник, довідник груп товарів, довідник підрозділів та складів, довідник матеріально-відповідальних осіб, План рахунків, довідник типів складських документів, довідник типових операцій, довідник статей витрат, довідник кореспонденцій рахунків та ін. Кожний довідник повинен містити щонайменше один запис. Довідник може формуватися як заздалегідь (на підготовчому етапі після інсталяції програмного продукту), так і в процесі появи нового виду запасів, наприклад, при оприбуткуванні його на склад.

У довіднику складів і матеріально відповідальних осіб формуються коди й вказуються найменування складів, що є на підприємстві. Код кожного складу повинен бути унікальним. Для кожного складу вказується матеріально-відповідальна особа (її табельний номер за кадровим довідником). Існують наступні способи кодування місць зберігання запасів:

– облік ведуть у розрізі складів (без групування за матеріально-відповідальними особами на складі),

– облік ведеться в розрізі кількох матеріально-відповідальних осіб, наприклад, у випадку якщо на підприємстві існує один склад,

– облік ведеться й у розрізі складів та матеріально-відповідальних осіб на кожному складі.

Первинні документи. Рух і наявність запасів на підприємстві підлягає документальному оформленню. Первинні документи обліку запасів за походженням поділяються на:

- внутрішні – формуються безпосередньо на підприємстві, наприклад, операції вибуття об'єктів запасів, та
- зовнішні, наприклад, при оприбуткуванні запасів від постачальника, оприбуткування після ремонту тощо.

Кожному документу присвоюється свій код. Окрім того, програма автоматично генерує номери документів і відслідковує їх унікальність. До форм первинних документів прикріплено шаблони бухгалтерських проводок, що їм відповідають. При цьому автоматично розраховується сума відповідної операції. За будь-якого походження первинного документа рух запасів рекомендовано оформляти електронною копією документа.

Оперативна інформація. На відміну від ручної обробки облікової інформації, в середовищі КСБО додатково виділяють ще один клас вхідних повідомлень – оперативну інформацію. Це бухгалтерські документи, де здійснено певні розрахунки, і які є підставою для формування кореспонденції рахунків. Зазвичай, вони мають форму розрахункової відомості і за походженням належать до внутрішніх документів. Для комплексу задач „Автоматизація обліку операцій з запасами" оперативною інформацією є „Відомість списання транспортно-заготівельних витрат", „Інвентаризаційний опис", „Відомість інвентаризації запасів".

Другим етапом інформаційної технології автоматизованого обліку запасів є реєстрація господарських операцій. Її здійснюють одним з таких способів: 1) введення даних з клавіатури вручну, 2) проведення створеної раніше електронної

копії документа, 3) зчитування інформації з інших технічних пристроїв. Для підсистеми автоматизованого обліку запасів характерним є часте застосування другого і третього способів. Тут додатково використовують такі електронні пристрої як сканер штрихкодів, електронні ваги, радіомаячки та ін. У результаті використання додаткових технічних засобів формується електронний звіт, а на його підставі – електронний документ в КСБО.

Комірних періодично передає первинні документи, що свідчать про рух запасів до бухгалтерії. Бухгалтер знаходить сформовану електронну копію відповідного документа і здійснює його проведення. Зазвичай, кореспонденція рахунків, що відповідає певному первинному документу, закладена виробниками. Тому формування проводок та розрахунок відповідних їм сум здійснюється автоматично. Бухгалтер лише перевіряє їх правильність.

За наслідками проведення здійснюються записи:

1) до базового елемента аналітичного обліку (*Картки складського обліку*), та

2) генерація бухгалтерських проведень і запис до базового елемента синтетичного обліку (*Журналу обліку господарських операцій*).

Таким чином, у системі зберігаються реєстр первинних документів, картотека запасів і реєстр бухгалтерських проведень – Журнал господарських операцій.

До **особливостей** інформаційної технології вирішення задач автоматизованого обліку запасів слід віднести наступні:

1) невеликий (у межах одного робочого дня) часовий лаг між моментом формування електронної копії документа та її проведенням,

2) можливі значні відмінності при групуванні об’єктів запасів на різних підприємствах та у різних програмних продуктах, що обумовлено організаційними особливостями підприємства;

3) наявність кількох методів оцінки запасів, алгоритми розрахунку кожного з них зазвичай закладені у програмному продукті;

4) використання додаткових технічних пристроїв при реєстрації господарських операцій (сканер штрихкодів, електронні ваги, радіомаячки та ін.).

Список використаних джерел:

1. Адамик, О. В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005. – 90 с.
2. Клименко О.В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України №2 від 10.01.2007 р.

УДК 006.3.001.33:657.1

Акимова Н.С.
Харьковский государственный университет питания и торговли,
профессор кафедри бухгалтерского учета,
аудита и налогообложения, к.э.н., профессор
Асвае Азадэн (Ливия)
аспирант

КЛАССИФИКАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: МИРОВОЙ ОПЫТ

Работа по классификации систем бухгалтерского учета и отчетности ведется с начала XX в. В 1911 г. Генрих Ренд Хэтфилд в докладе, представленном им Американской ассоциации присяжных бухгалтеров, указал на явное влияние Франции на бухгалтерский учет группы стран.

Сравнительный анализ систем учета разных стран и выделение их классификационных признаков ученые-экономисты стали вести со второй половины XX в. Он характеризуется двумя основными подходами: дедуктивным и индуктивным. В данном исследовании остановимся на особенностях первого подхода.

Среди наиболее известных классификаций, созданных в рамках дедуктивного подхода, можно выделить классификации Г. Мюллера, Х. Гернона и Г. Миика, С. Грея и Г. Хофстеде, С. Салтера.

Дедуктивный подход связан с изучением влияния внешней среды на организацию системы бухгалтерского учета субъекта экономики и построением на основе вызовов этой среды определенных учетных моделей. Подход предполагает, что в странах со схожими социально-экономическими условиями системы учета будут иметь общие черты.

Родоначальником данного подхода на Западе является *Г. Р. Хэтфилд* (H. R. Hatfield). Он выделил и описал три модели бухгалтерского учета: американскую, британскую и континентальную [1].

Европейские исследования в области международной практики бухгалтерского учета еще в 1960-х гг. стали развивать рассмотренный подход.

Л. Сэйдлер (L. Seidler) создал классификацию систем учета на основе «сфер влияния», согласно которой в традиционных ассоциациях одна «материнская страна» неизбежно влияет на бухгалтерскую практику других стран в силу географической близости, исторических событий, экономической взаимосвязи и политического влияния [2]. Л. Сайдлер приводит на основе этой теории три классификационные группы:

1) британская модель, влияющая на определение принципов бухгалтерского учета и отчетности в Австралии и Индии;

2) американская модель, влияющая на Мексику и на большую часть стран Южной Америки, а также на Израиль и Японию;

3) французская модель, распространившая свое воздействие почти на всю южную Европу и страны Средиземного моря, а также на те страны Южной Америки, в которых торговые кодексы базировались на Кодексе Наполеона.

Американская бухгалтерская ассоциация (*American Accounting Assotiation, AAA*) в 1977 году предложила *«субъективную» систему классификации* по пяти зонам: британской, франко-испано-португальской, немецкой/голландской, американской, стран Восточной Европы.

Американской ассоциацией выделялось восемь критериев деления систем бухгалтерского учета стран мира на группы: политическая и экономическая системы, уровень экономического развития, цели финансовой отчетности, авторство учетных стандартов, принципы и уровень профессиональной подготовки и сертификации, система контроля за выполнением профессиональных и этических стандартов, пользователи учетной информации.

С. Грей предложил способ классификации систем счетоводства на основе размера и сферы раскрытия информации. Согласно его подходам национальные системы бухгалтерского учета можно разделить на дискретно-консервативные и оптимистически открытые. Данной классификации придерживается и ряд азиатских исследователей [3].

С. Салтер и *Т. Дупник* в своих исследованиях сводили различия в принципах бухгалтерского учета к базированию государств на двух основных правовых системах: общего, или англосаксонского, права и романо-германского, или континентального, права [4].

Согласно англосаксонского права бухгалтерские принципы и правила базируются на постулате «разрешено все, кроме запрещенного», поэтому учетные системы этих стран отличаются гибкостью, отсутствием жесткой регламентации. Для стран романо-германского права характерны жесткая государственная регламентация учетных правил («запрещено все, кроме дозволенного»), использование общенациональных планов счетов бухгалтерского учета, доминирование налогового права.

Украинские ученые М.Лучко и И.Бенько виделяют шесть национальных и межнародных бухгалтерских систем: Стран Восточной Европы, стран Европейского Союза, англосаксонскую систему, французскую систему, систему стран Африканского Союза и систему Организации Объединенных наций [5].

Широкое распространение получила трехмодельная классификация, представленная *Г. Мюллером, Х. Герноном, Г. Мииком*. Авторы выделяют три основные модели учета:

— *англо-американскую* (США, Великобритания, Канада, Нидерланды, Австралия и др.);

— *континентальную* (Германия, Франция, Испания, Италия, Россия, Китай и др.);

— *южно-американскую* (Аргентина, Бразилия, Перу, Уругвай и др.).

Основные принципы британо-американской модели разработаны в Великобритании, США и Голландии, поэтому её называют ещё британо-американо-голландской. Для этой модели не характерна жёсткая регламентация учёта. Процедуры и методики бухгалтерского учета, как правило, имеют большую гибкость и альтернативность, бухгалтерский учет

ориентируется на сложившуюся практику, применяемую на конкретном предприятии или в конкретной сфере учета. Основная идея – ориентация учёта на информационные запросы инвесторов и кредиторов.

В странах, где применяется континентальная модель бухгалтерского учета, высока степень вмешательства государства в учетную практику организаций. Оно участвует в разработке норм учета и внедрении их в практику, формулирует принципы, по которым определяются правила составления отчетности, обязательные для всех хозяйствующих субъектов. Вся учетная процедура консервативна и регламентируется государством. Бухгалтерский учет испытывает сильное влияние налогового законодательства.

Регулирование бухгалтерского учета в Украине, по нашему мнению, в основном тяготеет к континентальной модели, где главенствующая роль в определении основных принципов учета принадлежит государству, которое разрабатывает и утверждает обязательные к исполнению нормативные правовые акты.

Основным отличием южноамериканской модели является перманентная корректировка учётных данных на темпы инфляции. В целом же учёт ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учёта унифицированы.

„Молодой" моделью бухгалтерского учета является исламская модель, которая развивается под огромным влиянием религиозных взглядов и имеет ряд особенностей. В частности, запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдаётся предпочтение при оценке активов и обязательств компаний.

Активное развитие международных хозяйственных и финансовых связей, рост международной торговли и трансграничных потоков капитала создают необходимость развития интернациональной модели бухгалтерского учета. Это ознаменует важный этап для большинства стран, которые ориентируются на МСФО и GAAP, в частности, для компаний разных стран, которые пытаются выйти на международные рынки капитала.

Список використаних джерел

1. *Hatfield H. R.* Some variations in accounting practices in England, France, Germany and the United States // Journal of Accounting Research. Autumn 1966. P. 160—182.

2. *Seidler L. J.* International accounting — the ultimate theory course // Accounting Review. 1967. P. 775—781.

3. *Kang T., Lee L. F.* The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism? Singapore: Management University, 2004.

4. *Salter S. B., Doupnik T. S.* The relationship between legal systems and accounting practices: a classification exercise // Advances in International Accounting. 1992. Vol. 5. P. 3—22.

5. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навч. посібник. - К.: Знання, 2006. – 311с.

Андрощук І.І.
Центральноукраїнський національний технічний університет,
доцент кафедри аудиту та оподаткування,
кандидат економічних наук

ПІДХОДИ ЩОДО РОЗРОБКИ СТАНДАРТІВ З ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ІНШИХ НІЖ АУДИТ ЧИ ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ: ЗАГАЛЬНОПРОФЕСІЙНИЙ ТА ВНУТРІШНІ РІВНІ

Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є важливою складовою послуг, які регламентовані Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [1; 2] (далі – Міжнародні стандарти) та вітчизняними нормативними документами Аудиторської палати України [2]. Їх виконують аудиторські фірми, враховуючи зацікавленість власників та управлінського персоналу в оцінці ефективності використання ресурсів, оптимальності та доцільності функціонування систем та процесів.

На фоні скорочення загального ринку аудиторських послуг відбувається суттєве зменшення саме інших завдань з надання впевненості, що можна пояснити не лише зменшенням попиту на такі послуги, а й більш обережним ставленням аудиторів до їх прийняття. Можна зробити висновок, що, по-перше, відсутність чітко окреслених критеріїв не дозволяє прийняти такі завдання саме як завдання з надання впевненості, що збільшує частку супутніх та інших професійних послуг. По-друге, питанням організації і методики виконання таких завдань з урахуванням вимог Міжнародних стандартів приділяється недостатня увага, а відсутність методичних рекомендацій змушує суб'єктів аудиторських діяльності з обережністю підходити до прийняття таких завдань. Використовувані на практиці різні методики перевірки об'єктів аудиту поки що не повною мірою відповідають вимогам сучасних Міжнародних стандартів, які прийняті в Україні як національні із 2003 р., а тому потребують внесення відповідних змін.

Робота у сфері стандартизації виконання завдань з надання впевненості має здійснюватися як на загальнопрофесійному рівні, так і на рівні окремого суб'єкта аудиторської діяльності, передбачати розробку Положень з національної практики виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, з метою сприяння розвитку практики їх виконання та уніфікації підходів до виконання завдань, які можуть бути прийняті як обов'язкові, та внутрішніх стандартів суб'єкта аудиторської діяльності, які виступатимуть складовою внутрішньої системи контролю якості.

Розробка Положень з національної практики є важливим, в першу чергу, для уніфікації підходів до виконання завдань, які можуть бути прийняті як обов'язкові до виконання, а також для подальшого розвитку практики виконання завдань з аудиту, огляду, завдань з надання впевненості, що не є

аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Можна виділити такі два окремих напрями їх розробки: 1) розробка Положень, які б містили методичні рекомендації з виконання окремих завдань; 2) розробка Положень, які б надавали рекомендації щодо загальних положень виконання таких завдань (погодження умов завдання, планування, повідомлення інформації тощо).

Враховуючи складність інших завдань з надання впевненості, доцільно використати підхід, який застосований в Міжнародній практиці – розробка окремих стандартів для окремих об'єктів, які базуватимуться на попередньо визначених етапах виконання завдання.

Укрупнена структура внутрішнього стандарту з виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, повинна враховувати:

1) класифікацію завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації;

2) наповнення МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації», 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації», 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги», 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії»;

3) етапи виконання завдання та їх наповнення;

4) відмінності між аудитом фінансової звітності та завданнями з надання впевненості, іншими ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

Можна запропонувати таку структуру внутрішнього стандарту:

1. Характеристики завдання на основі класифікації його елементів.
2. Методика розрахунку рівня суттєвості.
3. Процедури І етапу «Етап прийняття завдання».
4. Процедури ІІ етапу «Етап отримання та оцінки доказів».
5. Процедури ІІІ етапу «Етап завершення завдання».

Детальніше доцільно зупинитися на розкритті наповнення другого та першого етапу в контексті узгодження умов завдання та подальшого планування та виконання процедур з точки зору необхідності врахування таких специфічних категорій, як пов'язані особи, подальші події, безперервність тощо, яким присвячено окремі Міжнародні стандарти аудиту.

Для цього, враховуючи необхідність розробки типової структури внутрішніх стандартів виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, для конкретних об'єктів, важливим є, в першу чергу, визначення принципових відмінностей від аудиту фінансової звітності, оскільки проблеми внутрішньої стандартизації цих завдань в більшій мірі розглянуто у фаховій літературі.

Ці відмінності можна класифікувати на три групи:

1) відмінності, які спричинені дещо різними підходами до розгляду

певного питання в МСА та МСЗНВ (рівень впевненості, який в своє чергу впливає на встановлення рівня суттєвості, процедури збору доказів та формулювання висновків; предмет завдання; критерії оцінки; потенційні користувачі; порядок здійснення процедур, що дозволяють отримати розуміння про суб'єкта господарювання, та їх обсяг; порядок висвітлення результату завдання та складання висновку; випадки модифікації аудиторського висновку);

2) відмінності, які спричинені «поверховим» підходом до розгляду певного питання в МСЗНВ 3000 (розгляд питань щодо шахрайства та дотримання інших законодавчих та нормативних актів; випадки включення до аудиторського звіту пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань; порядок розгляду подальших подій; порядок та випадки отримання пояснень від управлінського персоналу);

3) відмінності, які спричинені тим, що певні питання не згадуються та не розглядаються в МСЗНВ 3000 і поверхово розглядаються в інших МСЗНВ (відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання; розгляд впливу операцій з пов'язаними особами; використання зовнішніх підтверджень; відповідальність аудитора за перевірку порівняльної інформації, якщо перевірка за попередній період не проводилася або проводилася попереднім аудитором; порядок та випадки обов'язкового інформування управлінського персоналу).

Узагальнюючи виявлені відмінності вважаємо, що при розробці типового внутрішнього стандарту виконання завдання доцільно не лише передбачити типові процедури, а розкрити необхідність, умови, порядок дослідження таких об'єктів, як: ризики виникнення шахрайства та випадки шахрайства; дотримання інших законодавчих і нормативних документів; принцип безперервності діяльності; подальші події; операції з пов'язаними особами; порівняльна інформація; залишки на початок періоду.

Виділені об'єкти, як свідчать розроблені МСЗНВ 3402, 3410, 3420, можуть мати відношення до досліджуваного об'єкту, а проаналізовані відмінності засвідчують значну варіативність згаданих елементів стосовно інших завдань з надання впевненості, що створює складність для аудиторів при їх визначенні в кожному конкретному завданні та необхідність їх врахування при розробці внутрішніх стандартів аудиторського підприємства.

Список використаних джерел:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf

2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf

3. Рішення Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 року №244/14 «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nrishAPU_244.html

УДК 657

Бачинський В.І.,
Львівський торговельно-економічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку, к.е.н.,професор
Кошкаров С.А.,
Чернівецький кооперативний економіко-правовий коледж,
директор коледжу, к.е.н.доцент
Кондрич А.В.,
Львівський торговельно-економічний університет,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку

УПРАВЛІНСЬКИЙ І ВИРОБНИЧИЙ ОБЛІК: ІНТЕГРАЦІЯ ТА ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

Розвиток обліку в Україні відбувається під значним впливом світових інтеграційних і глобалізаційних процесів. Теоретичні та практичні напрацювання вчених у сфері обліку і контролю, особливо економічно розвинутих країн, прогресивні досягнення в галузі кібернетики, інформаційних технологій, менеджменті, теорії систем, психології та інших наук, обумовлюють сучасну структуру, методологію і організацію обліково-контрольних систем.

На сьогоднішній день відбувся певний поступ у розвитку менеджменту завдяки науковим розробкам та практичному досвіду передових фірм із застосування новітніх концепцій менеджменту – процесного управління, збалансованої системи показників, контролінгу тощо. Так, процесне управління є більш досконалою системою порівняно з традиційним управлінням. З подальшим розвитком систем менеджменту воно не зникає, а органічно інтегрується у більш вищі за розвитком моделі - контролінгу та системи збалансованих показників. Нові концепції менеджменту тісно пов'язують стратегічний, тактичний (середній) і оперативний (у тому числі операційний) рівні управління в єдину чітко структуровану систему з декомпозицією цілей, показників, завдань у напрямку, від стратегічних до оперативних. Можемо стверджувати, що саме управлінський облік виступає базовою інформаційною системою кожної з новітніх систем менеджменту. Враховуючи те, що нові моделі менеджменту є досить складними, а, відповідно, й система управлінського обліку потребує диференціації за рівнями управління на окремі підсистеми: стратегічний управлінський облік; поточний управлінський облік; операційний управлінський облік тощо.

У контексті розвитку облікової науки та практики, заслуговує на увагу проблема окремого співіснування, співвідношення в інформаційній системі та диференціювання завдань й інтегрування функцій управлінського і виробничого обліку. Серед науковців і практиків немає однозначної думки щодо цієї проблеми.

У наукових публікаціях з питань обліку, аналізу і контролю вченими пропонуються різні концепції та підходи до створення сучасних систем

економічної інформації, висновки й пропозиції яких можна звести до наступних груп:

- управлінський облік є виробничим обліком і не відрізняється від останнього;
- управлінський облік є окремим видом обліку і поглинає оперативний облік та контроль;
- господарський облік включає оперативний, статистичний і бухгалтерський види обліку, бухгалтерський, у свою чергу, поділяється на фінансовий і управлінський;
- оперативний облік це і є управлінський облік;
- інтегрована система господарського обліку об'єднує внутрішньогосподарський (управлінський), бухгалтерський (фінансовий), статистичний і податковий види обліку. У свою чергу внутрішньогосподарський (управлінський) облік застосовують в управлінні як оперативний (оперативно-технічний) облік;
- внутрішньогосподарський облік включає оперативний, статистичний і бухгалтерський, за змістом, значенням і рішенням завдань виконує роль управлінського обліку, але водночас кожний вид обліку зберігає свою функціональну індивідуальність;
- господарський облік за видами поділяється на бухгалтерський, статистичний і оперативний, а за характером на фінансовий і управлінський.

Наведені групи думок різних авторів наукових публікацій підтверджують необхідність подальшого пошуку більш обґрунтованих теорій та класифікацій інформаційних обліково-контрольних систем.

Управлінський облік отримав сучасну форму завдяки працям Р. Антоні. Він, зокрема, обґрунтував відповідність обліку собівартості цілям управління: різна собівартість використовується для різних цілей; одна і та ж собівартість не може обслуговувати всі цілі однаково добре.

Такі підходи сприяли виникненню і розвитку таких основних сучасних методів обліку затрат і калькулювання готової продукції: стандарт-кост, директ-костінг і ресібл-центри [1, с. 8].

Децентралізація відповідальності, виникнення центрів витрат, центрів доходів, центрів прибутку та центрів інвестицій, передача основних функцій управління менеджерам середнього і нижчого рівнів управління, призвели до включення деякими вченими до складу управлінського обліку також планування, бюджетування, контролю, регулювання, стимулювання внутрішньої діяльності підприємства.

Вивчення наукових джерел зарубіжних авторів щодо сутності, змісту, методичних і організаційних питань, дозволяє констатувати, що поняття управлінського і виробничого обліку в теорії і практиці розвинених країн світу не розмежовуються. На нашу думку, у контексті виробничої сфери та сфери послуг, за своїм змістом управлінський облік охоплюється більш широким поняттям "виробничий облік". Так, наприклад, Ч.Т. Хоргрен і Дж. Фостер відзначають, що " управлінський і виробничий облік (облік витрат) практично не

відрізняються. Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління якими-небудь об’єктами (синонімом є внутрішній облік). Головна мета виробничого обліку – калькулювання собівартості продукції і послуг. Його інформація використовується менеджерами, наприклад, для встановлення цін продажу, оцінки запасів, обчислення прибутку. Такого роду інформація надходить як до внутрішніх, так і до зовнішніх користувачів. За їхнім твердженням виробничий облік – це управлінський облік плюс невелика частина фінансового обліку [2, с. 8].

На думку автора авторитетного зарубіжного підручника "управлінський і виробничий облік" Коліна Друрі поняття цих обліково-інформаційних систем трактується як нерозривна єдність окремих підсистем. Це приклад своєрідного поєднання інтеграції і диференціації обліку[3, с. 2-21].

У контексті досліджуваної проблеми варто відмітити думку російського вченого С.О. Стукова. Так, згідно з його концепцією, виробничий облік – це якісно нове явище, результат синтезу ресурсоконтролюючої частини бухгалтерського обліку (при збереженні провідної ролі бухгалтерського обліку), оперативно-технічного, статистичного обліку та елементів економічного аналізу і навіть прогнозування майбутніх господарських подій. І бухгалтерський, і оперативно-технічний, і статистичний види обліку зберігають свою відносну самостійність, методологію, властиві їм прийоми і методи, проте вони повинні не лише тісно взаємодіяти, але й "переплестись", щоб можна було забезпечити виконання задач управління виробничими ресурсами з метою їх найбільш раціонального і ефективного використання [3, с. 30-31].

Отже, якщо пов'язати в одне ціле висновки Ч.Т. Хоргрена, Дж. Фостера, Коліна Друрі і С.О. Стукова щодо концепції управлінського та виробничого обліку, то логічним є припущення, що виробничий облік має охоплювати систему управлінського обліку і частину фінансового обліку.

У цілому ми пристаємо до цієї думки, а тому подальші дослідження слід спрямовувати особливості цих інформаційних систем та інтегрованого їх застосування у практичній діяльності суб’єктів бізнесу.

Список використаних джерел

1. Кошкаров С.А., Бачинський В.І., Куцик П.О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підапмємств. / С.А. Кошкаров, В.І. Бачинський, П.О. Куцик. – Чернівці, Золоті Литаври, 2012. – 264 с.

2. Хоргрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. / Под ред. Я.В. Соколова. Пер. с анг. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

3. Друри, Колин. Управленческий учет. Вводный курс: учеб. для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд. Перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 735 с.

4. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. / С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.

УДК *31(477):63*

Бездушна Ю.С.
ННЦ «Інститут аграрної економіки»,
завідувач відділу обліку та оподаткування,
к.е.н., с.н.с.

СОЦІАЛЬНИЙ ВИМІР ЕКОНОМІЧНОЇ СТАТИСТИКИ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Розвиток статистики сільського господарства, як основи інформаційного забезпечення макроекономічного управління, має тенденцію переходу до статистики сільських територій. Глобальною стратегією розвитку сільськогосподарської та сільської статистики, яка прийнята ООН та ФАО у 2010 році [1], визначена концептуальна основа розвитку сільськогосподарської статистики, яка поєднує економічний, соціальний та екологічний аспект сільського господарства.

Економічний вимір передбачає формування статистики сільськогосподарського виробництва, ринків, доходів від сільськогосподарської та несільськогосподарської діяльності. Соціальний вимір відображає необхідність зниження ризику та вразливості, в тому числі в контексті забезпечення продовольчої безпеки, а також охоплює гендерні питання. В основі екологічного виміру – питання екологічної стійкості галузі та надання екологічних послуг [1].

В Програмі Всесвітньої сільськогосподарської перепису ФАО [2], аграрне підприємство розглядається як основна одиниця економічної статистики. Основною одиницею соціальної статистики є домогосподарство. В екологічній статистиці основна одиниця – ділянка землі. Якщо пов'язати ці три виміри, можна інтегрувати інформацію в загальну картину землекористування та сільського господарства (рис. 1).

Як свідчить аналіз системи національної статистики в галузі сільського господарства, ми йдемо по такому ж шляху розвитку. При цьому економічний аспект статистики, тобто статистика підприємств, яких біля 45 тис. од. знаходиться в компетенції бухгалтерського обліку, як обліку обов’язкового для всіх суб’єктів господарювання – юридичних осіб. А от соціальний аспект такої статистики – статистика особистих селянських господарств перебуває поза системою офіційного бухгалтерського обліку.

В Україні налічується близько 15,0 мільйонів домогосподарств. Їх внесок у сільськогосподарське виробництво становить за підсумками 2016 року 43,0%. Таким чином – 57 % інформації щодо виробництва сільськогосподарської продукції *підприємствами* (дані про витрати, дохід, прибутковість та ін.) є в офіційному бухгалтерському обліку) а 43 % інформації, що стосується *домогосподарств* (по останніх фінансова інформація вкрай обмежена, і власне дуже суб’єктивна) не має узагальнення в бухгалтерському обліку. Єдиною публічною звітністю, яка складається за даними бухгалтерського обліку, а отже має документальне підтвердження, є фінансова звітність. Проте, обов’язковою вона є лише для юридичних осіб. Господарства населення бухгалтерський облік не ведуть, а отже і не складають фінансову та статистичну звітність.

Рис. 1. **Економічний, соціальний та екологічний аспекти статистики сільських територій.**

В Законі України "Про сільськогосподарський перепис" від 23.09.2008 N 575-VI домогосподарство визначено як сукупність осіб, які спільно проживають в одному житловому приміщенні або його частині, забезпечують себе всім необхідним для життєдіяльності, ведуть спільне господарство, повністю або частково об'єднують та витрачають кошти. Ці особи можуть перебувати в родинних стосунках або стосунках свояцтва, не перебувати у будь-яких із цих стосунків, або перебувати і в тих, і в інших стосунках. Домогосподарство може складатися з однієї особи.

В Україні з 1999 року Державною службою статистики запроваджено вибіркове обстеження умов життя у домогосподарствах (на підставі ПКМУ від 2 листопада 1998 р. №1725, яка замінила постанову Ради Міністрів УРСР від 21 листопада 1951 р. № 3457 "Про поліпшення статистики бюджетів робітників, службовців і колгоспників", а також з 1 січня 1999 року постанову Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1996 р. № 393 "Про підвищення розміру плати за ведення записів щодо сімейних бюджетів").

Обстеження умов життя домогосподарств здійснюється на постійній основі, базується на загальноприйнятих міжнародних стандартах, одним з яких є періодичне оновлення мережі респондентів (в Україні – повна щорічна ротація), і відповідає сучасній соціо-демографічній та економічній ситуації в Україні.

Для проведення вибіркового обстеження умов життя у домогосподарствах щороку відбирається близько 13 тисяч домогосподарств (з 15млн.!), які після періоду, протягом якого проводиться обстеження, підлягають повній заміні (Порядок виплати коштів домогосподарствам за ведення записів доходів, витрат та надання інших відомостей про умови їхнього життя, затверджений Наказом

Державної служби статистики України 28.09.2012 № 399). З метою заохочення громадян до участі в обстеженні умов їх життя встановлено з 1 січня 2003 р. щоквартальну плату за ведення записів доходів, витрат та інших відомостей для одного домогосподарства у розмірі 10 відсотків прожиткового мінімуму на одну особу [3].

Тобто, існуюча по сімейним господарствам статистична інформація – це результати анкетування та вибіркові спостереження, в яких вибірка складає, наприклад у 2016 р. 0,6 % всієї сукупності господарств. Виявлені показники потім статистико-математичними методами поширюється на всі господарства. Немає причин не довіряти статистичній науці, однак фінансово-економічна інформація щодо домогосподарств населення в системі офіційної статистики відсутня. А це 43 % в обсягах сільськогосподарського виробництва.

Відтак, офіційна статистика не дозволяє оцінити економічну ефективність функціонування сімейних господарств. Зокрема в частині сплати ними податків, створення робочих місць, залучення інвестицій, продуктивності використання базових ресурсів, реалізації соціальних програм.

Проблеми інформаційного забезпечення галузевого управління, зокрема в частині домогосподарств, в розвинутих країнах вирішуються через запровадження відомчої аграрної статистики. Інтеграція статистичних процесів і модернізація офіційної статистики є важливою проблемою більшості національних та міжнародних статистичних інституцій по всьому світу. Стратегічні документи Європейського союзу, ООН, Всесвітнього банку декларують принцип передачі сільськогосподарської статистики на відомчий рівень.

В Україні актуальною є розробка концепції новітньої системи відомчої аграрної статистики, яка б відповідала європейським стандартам сільськогосподарської статистики, забезпечувала б інформацією в частині діяльності домогосподарств в сільській місцевості. Проект відомчої аграрної статистики має будуватись як система фінансових та натуральних статистичних показників, які повинні збиратися та зводитися відповідно до загальновизнаних європейських підходів.

Вузькоспеціалізована інформація про сільськогосподарську діяльність, збір якої покладається в основу ідеї запровадження відомчої аграрної статистики, є вкрай важлива для моніторингу аграрних ринків, ефективного галузевого управління та прогнозування економічного розвитку сільських територій. Розробка такого проекту забезпечить подальшу інтеграцію української статистики в європейську статистичну систему.

Список використаних джерел

1. Глобальная стратегия совершенствования сельскохозяйственной и сельской статистики. URL: http://www.fao.org/docrep/016/am082r/am082r.pdf

2. Программа Всемирной сельскохозяйственной переписи. URL: http://www.fao.org/world-census-agriculture/wcarounds/wca2000/ru/

3. Постанова Кабінету Міністрів України від 2 листопада 1998 р. N 1725 «Про проведення обстеження умов життя у домогосподарствах». URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1725-98-%D0%BF

УДК 657.47

Безручук С.Л.
Житомирський державний технологічний університет,
к.е.н,. доц.

ВИЗНАЧЕННЯ ДОСТОВІРНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ В ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Можливості виходу українських підприємств на ринки капіталу безпосередньо залежать від прозорості та достовірності бухгалтерської звітності, на підставі якої інвестор міг би приймати рішення про доцільність і обсяг інвестицій, здійснювати контроль за їх ефективним використанням. Недостовірна інформація про фінансовий стан та результати діяльності суб'єктів господарювання унеможливлює прийняття обґрунтованих та адекватних рішень. Тому, однією з основних вимог до бухгалтерської звітності, висунутих діючими нормативними документами, є її відповідність критерію достовірності. Незважаючи на центральну роль достовірності, це складна та багатогранна конструкція бухгалтерського обліку. В усіх країнах світу є підприємства, які мають проблеми із забезпеченням достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності, незважаючи на наявність методів, що дозволяють збільшити ступінь достовірності звітних даних.

На даному етапі важливими питаннями є визначення підходів до оцінки якості фінансової звітності, а також того, яку звітність можна вважати такою, що відповідає критеріям якості. Достовірність, об'єктивність, повнота – чи є ці вимоги до складання звітності такими, що відповідають забезпеченню її якості? В якому порядку і за якими критеріями потрібно проводити перевірку достовірності, повноти і своєчасності бухгалтерської звітності? Чи є вимоги щодо достовірності бухгалтерських даних такими, що забезпечують якість бухгалтерської інформації? В різних системах поняття «достовірність інформації» має як спільні, так і відмінні риси. Так, згідно першому підходу, достовірність інформації в цілому визначається як властивість інформації відображати джерело інформації з необхідною точністю. Ця характеристика вторинна щодо точності. Точність інформації визначається ступенем її близькості до реального стану об'єкта, процесу, явища і т.п. Другий підхід визначає достовірність як властивість не мати прихованих помилок. Третій підхід містить два критерії визначення достовірності: 1) відповідність прийнятого повідомлення переданому; 2) об'єктивне відображення інформацією реальних процесів. Достовірність інформації в криптографії визначається як загальна точність і повнота інформації, вона обернено пропорційна ймовірності виникнення помилок в інформаційній системі. Достовірною в бухгалтерському обліку вважається бухгалтерська звітність, сформована і складена виходячи з правил, встановлених нормативними актами системи нормативного регулювання. Поняття достовірності інформації «validity of information» в міжнародних стандартах нещодавно було замінене «reliability

of information». І якщо перший термін звучить в перекладі як дійсність інформації, то другий як достовірність чи надійність інформації.

Отже, якщо розглядати достовірність інформації в загальному розумінні це її властивість не мати прихованих помилок. У властивості достовірності виділяють дві складові: 1) безпомилковість, тобто властивість інформації не мати прихованих випадкових технічних помилок; 2) істинність, тобто властивість не мати в інформації викривлень, внесених людиною намірено, в тому числі через нерозуміння. Інші автори ступінь відповідності реальному об'єктивному стану справ називають адекватністю інформації. При цьому неадекватна інформація може утворюватись на основі неповних чи недостовірних даних. Однак і повні і достовірні дані можуть призводити до створення неадекватної інформації у випадку застосування до неї неадекватних методик.

Польські дослідники, зокрема, Юзеф Дудек, визначає, що достовірність бухгалтерських та фінансових звітів визначають повнота та достовірність бухгалтерських документів, на основі яких складається звітність [5]. Така позиція випливає з відповідного законодавства Польщі. З цим слід погодитись, адже насправді достовірність інформації також залежить від джерела інформації. Зрештою, дійсність інформації не повинна перевищувати вірогідність джерела, незалежно від того, наскільки це можливо. Крім того, слід зазначити, що вимоги до бухгалтерських даних є достатньо високими, адже фінансові звіти не можуть бути корисними, якщо вони базуються на ненадійних та неточних записах транзакцій. Тому вони повинні бути достовірними, об'єктивними і оперативними в будь-яких умовах, а за таких жорстких умов відображення бухгалтерської інформації її можна вважати достовірною.

Натомість, російські вчені, зокрема, С.М. Бичкова та Т.М. Алдарова, визначають, що «звітність не є достовірною, якщо вона в кількісному вимірі містить недостатню інформацію, а в якісному вимірі не відповідає розумним очікуванням фактичних і потенційних користувачів». Достовірність облікових даних, на їх думку, забезпечується не лише документуванням, але й правильним здійсненням інвентаризації, вартісної оцінки майна і зобов'язань [1]. Проте, на нашу думку, всі ці концепції не відображають ще однієї ознаки достовірності. Адже, насправді, вона означає не тільки, наскільки правильно відображена інформація, але й які висновки зроблять на її основі зацікавлені користувачі. Достовірність інформації це її властивість бути правильно сприйнятою. У загальному випадку вона досягається: зазначенням часу звершення подій, відомості про яких передаються; зіставленням даних, отриманих з різних джерел; своєчасним розкриттям дезінформації; винятком спотвореної інформації та ін.

Вивчаючи визначення достовірності інформації, визначеної в українському законодавстві, визначимо, що цей термін висвітлений в законодавстві некоректно. Відповідно до мети ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, визначеної Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», інформація про

фінансовий стан та результати діяльності підприємства, що надається користувачам для прийняття рішень, має бути повною, правдивою та неупередженою [2, ст. 3.1]. Отже, критерій достовірності не визначено. Проте, в розділі 3.3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі ПСБО 1) фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності [3, п. 3.3].

Іншими словами: 1) достовірність визначається двома критеріями: відсутністю помилок і перекручувань; 2) якщо звітність містить помилки і перекручування, що не впливають на рішення користувачів вона є достовірною? 3) перекручування що означає ця категорія? На нашу думку, найкращою категорію, що визначає достовірність є не «відсутність перекручування». Достовірність це ступінь, в якій інформація є об'єктивною, вільною від помилки, і професійного судження. Достовірність в бухгалтерському обліку можна визначати з двох позицій: 1) достовірною є бухгалтерська звітність, сформована і складена за правилами, встановленими нормативними або іншими регулюючими облік документами; 2) достовірною є бухгалтерська звітність, яка містить надійні, обґрунтовані дані, характеризується відсутністю помилок та може бути правильно сприйнятою користувачами [4].

Підводячи підсумок, зазначимо, що, в більшості випадків, розуміння «достовірності» інформації визначається як «правильність її відображення». Тому в системі бухгалтерського обліку достовірність – це вимога до бухгалтерської звітності, яка полягає в тому, що звітність повинна представляти правдиве й повне уявлення про майновий та фінансовий стан підприємства, а також про фінансові результати його діяльності. На нашу думку, слід вилучити з діючого Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» слід вилучити категорію «перекручування» і замінити на «реальне відображення господарської операції».

Список використаних джерел:

1. Бычкова С.М., Алдарова Т.М. Понятия достоверности и существенности в бухгалтерском учете / С.М.Бычкова, Т.М.Алдарова. Аудиторские ведомости. 2007. № 1 [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://ilts.ru/files/file128.pdf.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердж. наказом МФУ від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

5. Рабошук А.В. Проблеми забезпечення достовірності фінансової звітності / А.В. Рабошук. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси, 2012 [Електронний ресурс]. − Режим доступу:irbis-nbuv.gov.ua.

7. Dudek J. Dowody księgowe / Józef Dudek. Rachunkowosc. [Електронний ресурс]. − Режим доступу: https://rachunkowosc.com.pl/dowody_ksiegowe.

Бойко Руслан
Львівський торговельно-економічний університет
к.е.н., доцент, доцент кафедри

ЦИФРОВА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: XBRL - НОВИЙ СТАНДАРТ ПРЕДСТАВЛЕННЯ

Світові тенденції у сфері впровадження новітніх технологій не оминули і систему бухгалтерського обліку, а саме процес підготовки фінансової звітності, про що свідчить використання єдиної підходу до формування фінансової звітності у форматі XBRL. Чарльз Хоффман зазначає, що цифрова фінансова звітність змінить практику ведення бухгалтерського обліку найближчими роками, а зміни полягатимуть у технологіях представлення даних, і в бухгалтерів немає вибору, крім того, як адаптуватись до таких змін, використовуючи необхідні, наявні для цього методи й ресурси, а цифрова фінансова звітність – це нова парадигма фінансової звітності в інформаційному суспільстві [4]. Враховуючи бурхливий розвиток інформаційних технологій у сьогоденні та їх активне впровадження у бізнес-середовище, твердження засновника стандарту XBRL Чарльз Хоффман є актуальним та раціональним.

Популярність XBRL формату підтверджує С. В. Івахненков, який зазначає, що XBRL стандарт має переваги, зокрема, за його допомогою полегшується пошук даних фінансової звітності в Інтернеті та можливість їх автоматичного аналізу [1]. XBRL стандарт це загальновизнаний у світі відкритий формат для подання фінансової звітності у відповідності до МСФЗ, GAAP США та Великої Британії в електронному вигляді. XBRL – є гнучкою технологією, розробленою для ефективного обміну фінансовою інформацією між різними зацікавленими користувачами із можливістю застосування в будь-якій країні світу незалежно від мови подання. XBRL - скорочення з англійської мови "eXtensible Business Reporting Language", що у дослівному перекладі означає "розширювана мова ділової звітності". Кінцевим продуктом стандарту XBRL є так званий "instance document", тобто фінансова звітність зроблена у форматі XBRL.

Новий стандарт подання фінансової звітності XBRL уже довів свою ефективність у багатьох країнах не тільки Європи, але й у сього світу. Так Міжнародний інвестиційний банк компанії Morgan Stanley Dean Witter & Co вперше у світі взяв за основу розширювану мову ділової звітності, почавши з 2000 року формувати фінансову звітність у форматі XBRL. Рішення про впровадження формату XBRL, як основи при складанні фінансової звітності було прийнято в 2001 році в Австралії Управлінням по пруденційному нагляду (Australian Prudential Regulatory Authority) і Японії - Агентством з цінних паперів (Japan National Security Agency) та Агентством по податках (Japan National Tax Agency). У 2004 році фондові біржі Китаю, Сінгапуру, Японії та Південній Кореї визначили XBRL в якості стандарту фінансової звітності [2].

Найбільше використання XBRL стандарту в даний час є у США та ЄС. Зокрема, у США з 2009 року XBRL є обов'язковим стандартом подання фінансової звітності у відповідності до вимог Комісії з цінних паперів і фондового ринку (SEC). На сьогодні таксономія за МСФЗ перекладена багатьма мовами, у тому числі й українською, що дозволяє впроваджувати її використання і в Україні для однозначного тлумачення всіх необхідних її складових і правильного складання фінансової звітності, яка може бути зрозумілою в усьому світі.

В Україні існує таксономія МСФЗ-2017, що перекладена українською мовою. Над таксономією МСФЗ працювала робоча група, створена при Кабінетові Міністрів України у 2015 році. Це стало можливим завдяки чинним проектам міжнародної технічної допомоги від ЄС [3].

Про активне впровадження нового стандарту XBRL в Україні свідчать і внесення змін у нормативно-правові акти, зокрема у Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" (2017 р.) у якому вводиться поняття "таксономії фінансової звітності". У відповідності до Плану заходів з імплементації Угоди про асоціацію України з ЄС передбачається запровадження електронного формату фінансової звітності на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності із використанням таксономії МСФЗ (IFRS Taxonomy).

Із зближенням українського законодавства у сфері фінансової звітності до вимог Директиви Європейського Парламенту "Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств" від 26.06.2013 р. № 2013/34/ЄС процес впровадження формату XBRL в Україні є неминучим, проте трудомістким та тривалим. Застосування стандарту XBRL в Україні дозволить не тільки продовжити роботу по зближенню українського законодавства до європейського, але й надасть можливість повноцінно порівнювати фінансову звітність, проводити аналіз та надавати відповідну її оцінку стейкхолдерами.

Список використаних джерел

1. Івахненков С. В. Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі : дис.... докт. екон. наук : 08.00.09 / Івахненков Сергій Володимирович. – К., 2011. – 410 с.

2. Полозов А. В. XBRL – электронный язык МСФО-отчетности / А. В. Полозов // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ippnou.ru/print/009351.

3. Счастлівцева А. Упровадження стандарту електронного звітування XBRL: від європейської практики до українських реалій / А. Счастлівцева // Аудитор України. - 2017. - № 11 (264). - С. 36 - 43.

4. Charles Hoffman, Raynier van Egmond. Financial Report Semantics and Dynamics Theory. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.xbrlsite.com/2012/Library/Theory-2012-07- 20.pdf.

УДК 657.3

Бондар Микола Іванович,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
д.е.н., професор, декан факультету обліку
та податкового менеджменту
Бондар Тетяна Анатоліївна,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку

РОЗКРИТТЯ ПОЛІТИКИ «ДЬЮ-ДІЛІДЖЕНС» У ЗВІТІ ПРО УПРАВЛІННЯ

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) № 2164-VIII від 05.10.2017 (далі - Закон № 2164-VIII) великі та середні підприємства України повинні складати Звіт про управління (далі – Звіт). Інформація даного Звіту повинна розкривати найбільш істотний вплив підприємства на економіку, довкілля та суспільство, та дозволить стейкхолдерам приймати обґрунтовані рішення щодо впливу діяльності підприємства на економіку, навколишнє середовище та / або суспільство, а також наслідків такої діяльності.

Відповідно до положень міжнародних документів та найкращих зарубіжних практик щодо складання Звіту, останній може включати такі структурні елементи: загальна інформація; інформація щодо підходів до управління підприємством та пріоритети корпоративної соціальної відповідальності; інформація, яка відображає стан, розвито, вплив на наслідки діяльності, щодо сфери економіки, охорони навколишнього середовища та екологічних проблем, соціальних відносин; додаткова інформація.

Одним із аспектів, який повинен розкриватися у Звіті, повинен бути опис політики, яку здійснює підприємство щодо впровадження процесу «дью-ділідженс» (англ. Due diligence – належна добросовісність).

Положення чинного законодавства не містять визначення поняття «дью-ділідженс». У той же час, зарубіжні вчені та практики (юридичні, аудиторські та консалтингові фірми) по різному тлумачать зміст даної категорії. Зокрема, «дью ділідженс» розглядається авторами як:

- система заходів, спрямованих на всебічну перевірку законності і комерційної привабливості планової угоди, інвестиційного проекту [4];
- збір і аналіз інформації з метою оцінки різноманітних ризиків, пов’язаних з інвестуванням [5];
- процес ґрунтовного аналізу всіх активів, що входять до складу підприємства, з перевіркою їх юридичної «чистоти» та зобов’язань, реального правового та фінансового становища [2];
- система або комплекс аналітичних і оперативних заходів, спрямованих на всебічну перевірку законності і комерційної привабливості планової угоди, інвестиційного проекту, процедури тощо, з метою уникнення або

максимального зниження існуючих підприємницьких ризиків (політичних, правових, податкових, маркетингових) [6].

Аналізуючи різні визначення терміну «дью ділідженс», доцільно зазначити, що всі вони базуються на повному дослідження підприємства, шляхом моніторингу якісних і кількісних показників. Процедуру «дью ділідженс» доцільно починати з моменту, коли підприємство планує можливу покупку (процес інвестування). Практичне проведення даної перевірки повинне здійснюватися шляхом вивчення діяльності контрагента, пошуком будь-якої інформації про нього, як правило, через офіційні джерела (Інтернет-сайти, публікації у пресі тощо) [3].

«Дью-ділідженс» − це один із видів антикорупційної практики підприємств. Наприклад, у роботі з постачальниками компанія Siemens, він забезпечує оцінку кожного контракту відділами юристів та фінансів. Тільки після узгодження контракт подається на підпис. У компанії запроваджена політика «Знай свого клієнта» (процедура перевірки клієнтів (дистриб'юторів) та «Знай свого постачальника». Також у компанії існують спеціальні процедури, спрямовані на попередження відмивання грошей, як і правила вартості подарунків. Співробітник, який отримує або вручає подарунок від компанії, повинен проінформувати про це керівництво.

Компанія має Кодекс поведінки, один із розділів якого – попередження корупції. Крім того, Кодекс містить такі розділи, як Подарунки і розваги, Конфіденційна інформація, Конфлікт інтересів. Кожний розділ кодексу регулюється за своїми процедурами. Існує механізм, відповідно до якого співробітники можуть проінформувати про факт, який, на їхню думку, суперечить антикорупційній політиці та процедурам. Такі повідомлення не можуть бути анонімними, інформація повинна бути доведеною.

У компанії Japan Tobacco International (JTI) при прийнятті рішення про закупки беруть участь як мінімум 2 людини («принцип 4 очей»). Кожний контрагент, який бере участь у процесі закупівель (під час проведення тендерів), підписує антикорупційну стратегію. Прозорість закупівель досягається шляхом проведення тендерів, яких існує 3 види: тендер, спрощена тендерна процедура та порівняльний аналіз цін (порівняння комерційних пропозицій). Перед проведенням закупівель попереднє рішення приймає відділ закупівель (необхідність для компанії та вартість), далі – відділ контролінгу. Переможець тендера повинен підписати документ про антикорупційну політику [1].

Таким чином, у контексті складання Звіту, процес «дью-ділідженс» слід розуміти як перевірку контрагента, яка полягає в зібранні інформації про нього та оцінці потенціальних ризиків, пов'язаних з ним.

У свою чергу, питання розкриття процесу «дью-ділідженс» у Звіті можуть бути висвітлені через представлення описової інформації про:

- розробку оцінки корупційних ризиків, комунікацію та навчання співробітників із проведення цих оцінок;

- взаємодію працівників підприємства з корпоративним та державним сектором, у тому числі наявність положень про подарунки, включаючи допустимий фінансовий еквівалент подарунка та культурологічні особливості;
- існування внутрішнього документу (договору, кодексу тощо) та /або структурного підрозділу (відділу, комітету, департамету тощо), який забезпечує прозорість відносин з контрагентами; проведення прозорого конкурсу цінових пропозицій на товари, роботи і послуги постачальників (тендерні процедури, біддінг тощо); перевірка нових бізнес-партнерів та постачальників («дью-діліджснс»);
- постійну оцінку бізнес-партнерів та постачальників на предмет корупції; класифікацію бізнес-партнерів та постачальників за ступенем ризиків корупції;
- заохочення співробітників, постачальників і партнерів повідомляти про порушення і гарантування їхньої конфіденційності;
- швидке реагування на нові потенційні ризики;
- розробку, впровадження і застосування внутрішнього кодексу поведінки;
- проведення регулярних тренінгів щодо ідентифікації випадків корупції та її запобігання.

Список використаних джерел

1. Аналітична довідка «Боротьба з корупцією. Роль бізнесу в Україні». – К.: ТОВ «Фарбований лист», 2011. – 51 с. - [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://csr-ukraine.org/wp-content/uploads/2014/04/Antikoruptsiya_sayt.pdf

2. Бондар В. Методичні засади експертизи правового та фінансового становища компанії при складанні звіту Due Diligence / В. Бондар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 8. – С. 23 – 28

3. Гаген А. Дью дилидженс в России. Перспективы развития [Электронный ресурс] / Антон Гаген // Financial Lawyer [Сайт]. – Режим доступу: http://www.financiallawyer.ru/topicbox/investment/166-568.html. - Назва з екрану.

4. Дью дилидженс (due diligence) [Электронный ресурс] // Business Intelligence: проверка партнеров, собственники компаний, дью дилидженс [Сайт]. – Режим доступу: http://www.businessintelligence.com.ua/node/174. - Назва з екрану.

5. Ницевич А. Что такое Due Diligence? Понятие, классификация, особенности проведения правового дью дилидженс [Электронный ресурс] / Артур Ницевич, Артем Скоробогатов // Фориншурер: знает как получить страховую выплату [Сайт]. – Режим доступу: http://forinsurer.com/public/10/01/13/4005. - Назва з екрану.

6. Харитова С. Дью дилидженс как обязательный этап инвестиционного процесса [Электронный ресурс] / Светлана Харитова // Консультационная группа «Департамент оценки» [Сайт]. – Режим доступу: http://duediligence.su/work/duediligence.asp. - Назва з екрану.

УДК 657.6

Бондаренко О.М.
Національний Технічний Університет
«Харківський Політехнічний Інститут», асистент

НОВОВВЕДЕННЯ У РЕГУЛЮВАННІ РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

21 грудня 2017 року Верховна Рада затвердила Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» за № 2258-VIII (надалі Закон № 2258). Цей закон розроблений з метою приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність з законодавством ЄС. Закон № 2258 вступив в силу 01.01.2018 р., але почне діяти з 01.10.2018 р.

З початком застосування Закону № 2258 Аудиторська палата України втратить статус єдиного незалежного органу, який регулює аудиторську діяльність в нашій державі. Регулювання ринку надання аудиторських послуг стає дворівневим. Усі аудитори в Україні будуть підпадати під суспільний нагляд, відповідальним за який стане Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Статут цього утворення буде затверджувати Міністерство Фінансів України. Орган суспільного нагляду буде складатися з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі – Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі – Інспекція).

До Ради нагляду увійдуть 7 осіб, серед яких – представники Міністерства Фінансів, НБУ, НКЦПФР, Нацкомфінпослуг та троє не практикуючих осіб. Інші міністерства та відомства зможуть делегувати по одному представникові до номінаційного комітету, який обере до Ради нагляду трьох членів з числа непрактикуючих осіб.

До головних повноважень Ради нагляду відносяться: затвердження проектів нормативно-правових актів з регулювання аудиторської діяльності; нагляд за діяльністю АПУ; нагляд за діяльністю Інспекції; прийняття рішень про запровадження дисциплінарної справи по відношенню до аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, а також рішень по накладанню адміністративних стягнень; затвердження графіку перевірок контролю якості та інше.

Інспекція буде забезпечувати організаційно-технічну та методичну частину діяльності Ради нагляду. До її основних повноважень буде належати проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

При Органі суспільного нагляду буде функціонувати комісія з атестації, відповідальна за атестацію (здачу іспитів) нових та професійне навчання вже існуючих аудиторів.

Для забезпечення фінансування діяльності Органу суспільного нагляду аудитори, які надали послугу з обов'язкового аудиту підприємств, що

становлять суспільний інтерес, зобов'язані з кожного договору надання таких послуг сплачувати:

- фіксований внесок, розмір якого становить три мінімальні зарплати, що встановлені законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту, що підготовлений за результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- внесок у відсотках від суми винагороди (без урахування ПДВ) по договору надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, але не більше 2% суми такої винагороди. Кінцевий розмір внеску у відсотках встановлює Кабінет Міністрів України.

Аудиторській палаті України делегують деякі повноваження Органу суспільного нагляду і вона переформатується в професійне об'єднання, членами якого стануть не тільки аудитори, але й аудиторські фірми. АПУ залишиться неприбутковою організацією та буде здійснювати професійне самоуправління аудиторською діяльністю, але у дещо скороченому форматі. Зокрема, АПУ не буде приймати нормативні акти, проводити сертифікацію бажаючих займатися аудиторською діяльністю та не зможе контролювати якість аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, що здійснюють обов'язковий аудит.

В складі АПУ залишається також секретаріат для ведення поточних справ і комітет з контролю якості аудиторських послуг з метою забезпечення здійснення перевірок аудиторів та аудиторських фірм.

До основних повноважень АПУ будуть відноситися:

- реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, окрім тих, що здійснюють обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- контроль за безперервним навчанням аудиторів, окрім тих, що здійснюють обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Аудиторські фірми, які будуть здійснювати обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, буде контролювати безпосередньо Орган суспільного нагляду. Усі інші аудиторські фірми контролюватиме АПУ. Але оскільки свої повноваження Орган суспільного нагляду частково делегує АПУ, він вправі переглядати її рішення.

АПУ буде утримуватися за рахунок членських внесків, розмір яких буде встановлюватися на з'їзді аудиторів України. Разом з тим відмінена плата за включення до Реєстру аудиторів та аудиторських фірм.

Також для забезпечення фінансування діяльності АПУ тільки аудитори, що надають послуги з обов'язкового аудиту (але не підприємствам, що становлять суспільний інтерес) з кожного договору надання послуг повинні сплатити:

– фіксований внесок, який складає 0,3 мінімальної зарплати, встановленої законом на 1 січня звітного року, з кожного аудиторського звіту за результатами аудиту;
– внесок у відсотках від суми винагороди (без урахування ПДВ) за договором надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту, але не більше 2% суми такої винагороди.

Розмір такого внеску у відсотках визначає АПУ, і він не може перевищувати внесок, що сплачується на користь Органу суспільного нагляду аудиторами, які здійснюють обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/.

2. Сушко Д. Новые правила игры на рынке аудиторских услуг // Всё о бухгалтерском учёте. – 2018. – № 22. – С. 25-29.

Бондаренко Т.Ю.
Криворізький економічний інститут
ДВНЗ «КНЕУ ім. В.Гетьмана»
доцент кафедри обліку і оподаткування,
к.е.н., доцент

КЛАСИФІКАЦІЯ «ЗМІННІ - ПОСТІЙНІ» ВИТРАТИ: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ І ПІДХОДИ ДО РОЗПОДІЛУ

Визначення витрат як економічної категорії на сьогодні ускладнене через існування певних теоретичних дискусій щодо самого термінологічного апарату, багатоаспектність застосування, яка виникає через різні підходи до її тлумачення. Оскільки побудова облікових систем вимагає однозначності, використовуємо єдиний термін «витрати» (на відміну від «затрати»), економічна сутність якого визначається виходячи з того, що це економічне поняття розглядається як об'єкт облікової системи підприємства.

Конкретизованим вираженням витрат на виробництво продукції за період є показник собівартості, який характеризує частину поточних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції. Залежно від складу витрат, що формують собівартість, розрізняють такі її укрупнені види: виробнича й повна. Основною проблемою сьогодні є те, що нормативно закріпленою є методика розрахунку виробничої собівартості, яка має певні недоліки та потребує вдосконалення [1].

Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку методів обліку витрат і методів

калькулювання. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми зробили В.А. Дерій, Т.П. Карпова, М.Б. Кулинич, В.Ф. Палій, Ю.С. Цал-Цалко, Л.М. Чернелевський, М.Г. Чумаченко та інші.

Вітчизняні нормативні документи (Методичні рекомендації з формування собівартості продукції, ПСБО 16) не дають чіткого розуміння відмінностей методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості продукції, хоча й не регламентують ведення управлінського обліку на підприємстві. На основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання.

Дотримуємося думки, що сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна розділити на дві групи [2, 3]:

традиційні – ті, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть (позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний);

запозичені – тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні стали відомими лише на початку 90-х, а сьогодні використовуються на тих підприємствах, які зорієнтовані на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів (стандарт-кост, директ-кост, за видами діяльності, АВС-метод, таргет-кост, кайзен-кост, «абзорпшен-кост» та інші). Такий поділ досить умовний характер, оскільки нормативний метод і стандарт-кост мають багато спільних рис.

Серед вчених немає єдиної думки щодо доцільності застосування того чи іншого методу калькулювання собівартості. Кожна система має свої переваги, але не позбавлена і недоліків.

При визначенні економічної сутності методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції основна увага зосереджується на класифікації - «змінні - постійні» витрати.

Щодо наукової фахової літератури, то більшість авторів наголошують на важливість використання класифікації витрат залежно від обсягів виробництва в процесі управління, але при цьому відзначають умовність поділу витрат підприємства на постійні та змінні та обмеження, викликані здійсненням початкових припущень, покладених в основу «ідеалізованих» графіків взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Положення про те, що постійні витрати при зміні обсягів виробництва залишаються незмінними, а змінні – лінійно зростають, дозволяє значно спростити роботу аналітика, але відомо, що реальні залежності складніші. Тобто коректніше говорити про умовно-змінні та умовно-постійні витрати.

Залежно від процентного співвідношення зміни витрат і зміни обсягу виробництва серед умовно-змінних витрат виділяють пропорційні і непропорційні, які, у свою чергу, можуть бути прогресивними, дегресивними та напівзмінними. Серед умовно-постійних виділяють напівпостійні або дискретно-ступінчасті (є постійними для конкретного обсягу виробництва, але в певний момент вони зростають на визначену величину і знову залишаються постійними) та дискреційні (витрати, які не мають відношення до обсягу виробництва).

Проблемою є те, що при розподілі витрат на умовно-постійні та умовно-

змінні виходять із ряду припущень, основними з яких є: на поведінку витрат впливає лише обсяг виробництва при незмінних якості сировини, технології тощо; структура та асортимент продукції, що виробляється залишаються незмінними, або є припущення, що випускається один умовний вид продукції; у межах так званого релевантного діапазону постійні витрати залишаються незмінними, а між умовно-змінними витратами та обсягом виробництва існує лінійна (чи будь-яка інша) залежність.

Висловлювання про потребу врахування інших факторів, крім обсягів виробництва, досить поширені в сучасній економічній літературі. Так, К.К. Сіо [5], зазначає, що постійні витрати – це ті витрати, які не змінюються безпосередньо (тобто не є функцією) зі зміною обсягів виробництва. Вони можуть змінюватись і це відбувається достатньо часто, але їх зміни не пов'язані зі зміною обсягів виробництва у короткостроковому періоді. Щодо змінних витрат, то їх величина залежить від багатьох факторів окрім обсягів випуску.

Аналогічну думку у своїй роботі висловлює О.Г. Кірдіна, яка вважає, що оскільки на витрати впливають найрізноманітніші чинники, тому виникає потреба у проведенні їх поглибленого аналізу на базі отриманої інформації [4].

Інакше кажучи, зв'язок «витрати – обсяг» у практичній фінансово-господарській діяльності далеко не абсолютний].

Для вирішення завдання поділу витрат на умовно-постійні й умовно-змінні використовують два підходи: суб'єктивний і статистичний.

Суб'єктивний підхід передбачає вольове віднесення витрат до групи умовно-постійних або умовно-змінних, базуючись на неформальному досвіді дослідника. Статистичний підхід передбачає аналіз наявних статистичних даних або, якщо отримання інформації за ряд попередніх років ускладнено, можуть проводитись керовані експерименти або щоденне спостереження за реальним виробничим процесом. Суть всіх методів, що застосовуються в рамках статистичного підходу, базується на кінцевому наданні сумарних витрат шляхом апроксимації даних про витрати та обсяги виробництва за певний період часу. До того ж використовується ряд методів: методи вищої-нижчої точки, кореляції, регресійного аналізу, найменших квадратів, статистичний технологічного аналізу, аналізу бухгалтерських рахунків, візуального пристосування .

Доволі популярним способом визначення функції витрат є регресійний аналіз, який, на нашу думку, найточніший. Водночас, слід бути дуже обережним при використанні цього методу: він нестійкий стосовно числових змін витрат або обсягів виробництва.

Дослідження методів обліку витрат показало, що на практиці вкрай рідко кожен із названих методів і підходів впроваджується у чистому вигляді. Різні цілі, переслідувані підприємствами, та особливості їх господарської діяльності зумовили появу великої кількості комбінацій базових методів обчислення витрат у рамках однієї класифікаційної форми. Так, використовуючи обчислення повних витрат, менеджери можуть вважати основою стандартні витрати і застосовувати все це у поєднанні або з попроцесним методом, або із

позамовним методом. У даний час частка підприємств, які застосовують один метод обчислення витрат без поєднання його з іншими, значно скоротилася.

Список використаних джерел

1. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загальновиробничих витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств) : дис. канд екон наук / Т.Ю. Бондаренко. – К., 2009.

2. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка» 2009. – 272 с.

3. Кулинич М. Б. Облік і аналіз в системі управління собівартістю продукції (на прикладі підприємств хімічної промисловості) : дис. … канд екон наук / М. Б. Кулинич. – К., 2006.

4. Кирдина Е.Г. Проблема распределения затрат на производство / Е.Г. Кирдина, А.П. Бочарников // Бизнес-информ. – 1999. – № 15-16. – С. 118-122.

5. Сио К.К. Управленческая экономика / К.К. Сио. – М.:ИНФРА-М, 2000. – 670 с.

УДК 657.1: 65.014.1

Бочуля Т.В.

Харківський державний університет харчування та торгівлі, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування, д.е.н., професор

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ІНТЕЛЕКТУАЛІЗАЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Тенденція інформатизації стала об’єктивним і органічним явищем переходу на новий рівень економіки, підвищуючи її адаптивність до планетарного масштабу виробництва та поширення апаратно-комунікаційної техніки, програмних продуктів, інформаційних систем та мереж. Хоча саме інформаційно-комунікаційні технології стали стимулом розвитку нової економіки, цього виявилось недостатньо для сучасних умов і явищ підвищення інноваційної активності. Значну цінність для розвитку економіки мають знання, інтелект, інформація, генерація та поширення яких привели до якісних змін в соціально-економічних відносинах і вивели нову формулу формування економіки. Пріоритетність інтелекту й знань пояснюється можливістю продукувати новий вид капіталу і ресурсів, які забезпечують якісніший результат у порівнянні з його суто техніко-технологічним обслуговуванням.

Актуальність інтелектуалізації в розвитку інформаційного забезпечення управління підвищується в міру розуміння прямої залежності

бізнесу від якості інформації та наочних прикладів успішної реалізації інтелектуальних ресурсів при формуванні даних для обґрунтування управлінських рішень. Інформація в управлінні, прийнятті рішень та виконанні завдань потрібна особлива, яка характеризується ознаками релевантності, своєчасності, зрозумілості та надійності. Остання ознака є вирішальною для розвитку діяльності підприємства, оскільки дозволяє реально оцінювати ситуацію, що склалась й приймати рішення, відповідно до місця та часу.

Інтелектуалізацію розглядають як результат розвитку інформатизації [1] і основу технологічних перетворень [2]. Ці полярні підходи до визначення сутності інтелектуалізації та її ролі в розвитку сучасної економіки пояснюються амбівалентною позицією вчених щодо забезпечення стабільності прогресивного розвитку економічних систем.

Інтелектуалізація не обмежена рамками формального прояву знань, інтелекту і досвіду, припускаючи реалізацію поведінкових аспектів діяльності індивіда, що проявляється в творчому, нестандартному, ірраціональному підході до сприйняття, оцінки інформації та прийняття рішень. Ірраціональність та поведінка є ефективними факторами розвитку, оскільки дозволяють оцінювати недосліджені межі перетворень і заповнювати «порожні ніші» актуалізації інформаційних систем.

Відмінною особливістю інтелектуалізації є первинність мотивів і спонукань індивіда з превалюванням корпоративних цілей над особистими, що виводить знання, досвід та навички на макрорівень, стимулюючи перетворення й зміни. Це підвищення потенціалу розвитку не окремого економічного агента, а всієї системи з досягненням нової якості прийняття рішень.

Якщо виходити з постулату, що розробка і впровадження науково-інтелектуальних ресурсів є одним з найважливіших атрибутів розвитку інформаційної економіки, то логічним початком модифікації обліково-аналітичного забезпечення управління є стимулювання використання інтелектуального потенціалу в процесах збору, підготовки, реєстрації, узагальнення, аналітичного дослідження економічної інформації. Це означає перехід на визначення нових індикаторів розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління, що передбачає формування комплексних програм і сценаріїв розвитку професійних компетенцій, регулювання розробки інтелектуальних рішень і контроль заходів адаптації облікових і аналітичних процесів до нових ідей з підтримкою нововведень як системи базових положень, установок і умов. Пропонуємо розглядати систему змін в обліково-аналітичному забезпеченні управління в тривимірному просторі інформатизації, інституціоналізації та інтелектуалізації, сприяючи досягненню нової якості облікового процесу та аналітичного дослідження з їх координацією відповідно до формуванням поліваріантного древа ієрархії цілей діяльності та розвитку підприємства (рисунок).

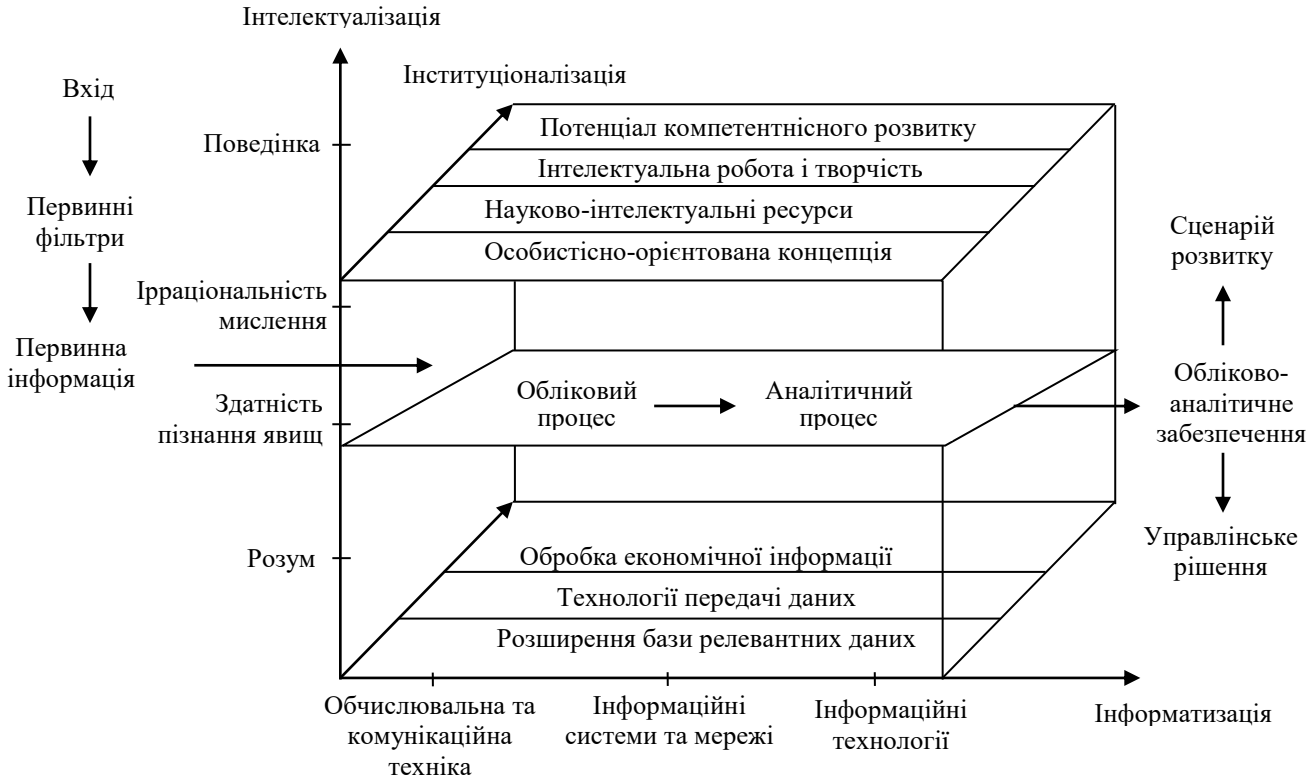

Рисунок – Графічна інтерпретація інтелектуалізації розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління

По вісі «інтелектуалізація» відображаються фундаментальні складові масштабного, соціально та економічно необхідного заходу підвищення якісних параметрів розвитку знань як нової політики сучасного світу. Це не лише розум (інтеграція умів), а його імплементація в процеси пізнання, урівноваження зі свідомістю, реалізація ірраціонального мислення під впливом поведінкового аспекту, що обумовлює здатність до генерації нових знань, ідей, закладаючи основу пластичності облікових і аналітичних процесів.

Вісь «інформатизація» характеризує потенціал технічної, технологічної і комунікаційної актуалізації процесів, які регулюють й координують нормативно-правові, організаційні, соціально-економічні, виробничі та науково-технічні процеси, стимулюючи зміни інформаційних процесів, будучи тенденцією зміни умов розвитку економічних систем.

По вісі «інституціоналізація» проходить лінія сучасної парадигми економічного розвитку як об’єктивний процес розробки та закріплення правил, норм, принципів, вимог, їх систематизації і реалізації для задоволення потреб розвитку соціально-економічних відносин. Сучасна інституціональна парадигма розвитку економічних систем набуває інтелектуального характеру, оскільки характеризується спонукальними мотивами з розробкою механізмів реакції на моделі соціально-економічних відносин, в якій реалізований особистісний аспект аналізу ситуації, що склалась.

Інтелектуалізація обліково-аналітичного забезпечення управління є

методом здійснення безперервних перетворень в якісних характеристиках облікового циклу та аналізі через інтеграцію процесів і явищ, необхідних для створення й поширення нових методів, забезпечених інтелектуальною активністю фахівців. Основний акцент робиться на: розширенні професійного судження через активізацію інтелектуального потенціалу без обмеження лише професійними знаннями, використовуючи міждисциплінарний підхід до підвищення кваліфікації працівників; створенні команди «за інтересами», мотивуючи підвищення активності до саморозвитку і самонавчання, орієнтуючи на практичний результат та наділяючи відповідальністю за прийняті рішення; обліку особливостей характеру, мислення та реалізації набутих знань працівників для визначення обмежень, які можуть перешкоджати розвитку сукупного інтелектуального потенціалу в актуалізації обліково-аналітичного забезпечення управління.

Перспективи інтелектуалізації обліково-аналітичного забезпечення управління складаються в імплементації нових технологій та інтелектуальних рішень на етапах облікового циклу і аналітичного дослідження.

Список використаних джерел

1. Дзьобань О. П. Інформаційне суспільство: філософсько-правовий вимір : монографія / В. Г. Пилипчук, О. П. Дзьобань. – Ужгород : ТОВ «ІВА», 2014. – 292 с.

2. Поперечнюк В. М. Інтелектуалізація суспільства як правова категорія: теоретичний аналіз дефініції / В. М. Поперечнюк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2015. – Вип. 30, т. 2. – С. 58–61. – (Серія «Право»).

УДК 657

Брадул О.М.
ДВНЗ «Криворізький національний університет»
доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку, оподаткування,
публічного управління та адміністрування
Шепелюк В. А.
ВНЗ« Університет економіки та права «КРОК»
кандидат економічних наук,
доцент кафедри національної економіки та фінансів

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ОПТИМІЗАЦІЇ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДИВІДЕНДІВ В СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

Однією з умов залучення інвестицій в Україну є інвестиційна привабливість корпоративного сектору. Сучасний корпоративний сектор української економіки знаходиться в процесі розвитку та взаємодії з іноземним капіталом. Тому в Україні увага, насамперед, приділяється питанням

корпоративного управління і консолідації фінансової звітності корпоративних підприємств, які неможливі без ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення інформацією менеджменту корпорацій. Проблема полягає в тому, що більшість теоретичних і методологічних аспектів обліково-аналітичного забезпечення корпоративного сектору для управління ним ще недостатньо розроблені. На сьогодні актуальною залишається проблема бухгалтерського обліку нарахування, розподілу, виплати та оподаткування дивідендів.

З позиції бухгалтерського обліку дивіденди – це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) згідно із часткою їх участі у власному капіталі підприємства (п. 4 П(С)БО 15) [1].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 [2] дає наступне визначення дивіденди – розподіл прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до їхніх внесків капіталу певного класу.

Що стосується оподаткування визначення поняття *«дивіденди»* наведено в пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України [3], під дивідендів підпадає платіж, що здійснюється юридичною особою, у тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів або інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів і інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) в майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Базою для розрахунку й виплати дивідендів є чистий прибуток корпорації, що лишається в розпорядженні після сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Процес розподілу прибутку корпорації має складний багаторівневий характер і залежить від багатьох чинників. Прибуток, що залишається в розпорядженні корпорації, має бути розподілений на такі частини: фонд виплати власникам корпорації у формі дивідендів на акції або у формі процентів на пайові внески; фонди розвитку підприємства в наступному періоді.

Відповідно до пп. 57.1.2 ПКУ [3], емітент корпоративних прав, що прийняв рішення про виплату дивідендів своїм акціонерам (власникам), нараховує та вносить до бюджету авансовий внесок із податку на прибуток (так званий дивідендний аванс).

Емітент повинен сплатити до бюджету авансовий внесок до/або одночасно із виплатою дивідендів. Авансовий внесок розраховується з суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашено. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується з усієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску.

Проте авансовий внесок при виплаті дивідендів не сплачується: на користь власників корпоративних прав материнської компанії,

які сплачуються в межах сум доходів такої компанії, отриманих у вигляді дивідендів від інших осіб; платником податку на прибуток, прибуток якого звільнено від оподаткування відповідно до положень Податкового кодексу, у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування в період, за який виплачуються дивіденди; у випадку виплати дивідендів фізичним особам; інститутам спільного інвестування.

Авансовий внесок розраховується із суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за відповідний податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачуються дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашено. У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується з усієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Сума дивідендів, яка підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску.

З метою оптимізації та удосконалення системи оподаткування дивідендів необхідно враховувати накопичений досвід західних корпорацій у вирішенні подібних питань, а також уважно дослідити сучасний стан як корпоративного управління.

Світовий досвід в оподаткуванні дивідендів показує, що існують різні підходи до оподаткування розподіленого прибутку. Так в країнах з розвинутою ринковою економікою єдиним податком на прибуток у є «корпоративний податок» (інша назва — «податок на доходи корпорацій»), який стягується з прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Важливим питанням у цьому плані виступає оподаткування тієї частини прибутку, яка належить акціонерам корпорації — у вигляді дивідендів.

Так, наприклад, в Ізраїлі стимулюються процеси реінвестування отриманого прибутку. Якщо підприємство розподіляє прибуток у вигляді дивідендів, вони оподатковуються за ставкою 25%, якщо реінвестуються, то не оподатковуються.

Такі країни, як Бельгія, Люксембург, США надали перевагу класичній системі, додавши до неї звільнення (повне або часткове) від корпоративного податку на доходи, одержані фірмою від участі у власності інших компаній. Передусім це стосується дивідендів. Так, Конгрес США ухвалив, що 80% одержаних корпорацією дивідендів при підрахунку загальної суми прибутку, що підлягає оподаткуванню, можуть бути виключені з неї

Італія, Франція, Англія, Німеччина складають іншу групу держав, що запровадили так звану «імпутаційну систему», основним призначенням якої є уникнення (повне або часткове) подвійного оподаткування прибутків. Згідно з цієї теорією, корпорація сплачує податок на весь прибуток окрім тієї його частини, яка відноситься до розподіленої у вигляді дивідендів акціонерам. Перевага полягає в тому, що ця частина прибутку в майбутньому зараховується при оподаткуванні доходів акціонерів — тобто дивідендів.

На підставі проведеного дослідження пропонуємо такі напрямки удосконалення та оптимізації оподаткування дивідендів:

З метою забезпечення нейтральності в оподаткуванні дивідендів щодо прийняття інвестиційних рішень та ліквідації дискримінації у надмірному навантаженні юридичних чи фізичних осіб пропонуємо запровадити єдину ставку податку на процентні доходи і справляти цей податок у джерела виплати та за рахунок таких виплат, тобто перенести податковий тягар на акціонерів. Ліквідувати будь-яку практику сплати авансового податку на дивіденди.

Для посилення виробничих потужностей, запровадити податкові стимули для реінвестування прибутків корпорації з метою активізації діяльності фінансового ринку України і створенні сприятливіших інвестиційних умов.

Передбачається, що застосування такого підходу дасть можливість зменшити процес приховування прибутку від оподаткування, оскільки для того, щоб цінні папери підприємства високо котирувались, вони повинні бути забезпечені максимальною прибутковістю такого підприємства, що, в свою чергу, змушує їх показувати реальні прибутки.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: документ № z0860-99, поточна редакція — Редакція від 09.08.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18« Дохід»: Документ № 929-025, редакція від 01.01.2012року[Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025/conv

3. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України : документ № 2755-17, редакція від 19.04.2018 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

УДК 657.1

Брохун Н.С.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ

Сучасні ринкові відносини в Україні висувають нові вимоги до якісного рівня управління та інформаційно-економічного розвитку підприємства. На сьогоднішній день відбувається ускладнення внутрішньогосподарських та зовнішніх взаємозв’язків підприємства, а посилення вимог до управління зумовлює пошук ефективних інструментів управління, що дасть змогу уникнути розбіжностей між стратегічними цілями бізнесу й оперативним управлінням. Зростання обсягів економічної інформації, яка має бути ефективно оброблена та інтерпретована в корисну та обґрунтовану, призвело до того, що в світовій економічній практиці з’являються стратегічно орієнтовані

концепції управління, що спрямовані на збільшення вартості бізнесу та забезпечують його зростання, конкурентоспроможність в довгостроковій перспективі та в цілому підвищують ефективність управління підприємством.

Одним із бар'єрів на шляху до виконання стратегії є вибір інструменту її реалізації. Значна частина досліджень присвячена надефективніший інструментарій реалізації стратегії – системі збалансованих показників (Balanced Scorecard, BSC, СЗП). В працях дослідників наявні різні варіанти, що відповідають поняттю Balanced Scorecard – «збалансована система індикаторів ведення бізнесу», «збалансована карта показників діяльності», «система взаємопов'язаних показників».

Теоретичним та методичним аспектам системи збалансованих показників та питання щодо використання та забезпечення необхідною інформаційною підтримкою новітніх концепцій управління присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених: М. Брауна, М. Веттера, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, П.Н. Денчука, Д. Каплана, Р. Нортона, І.М. Парасій-Вергуненко, В.З. Семанюк, Х. Фридах.

Труднощі реалізації стратегії постають майже перед кожним підприємством, адже бачення і стратегія не заохочують керівництва до дії; завдання, досягнення і ініціативи співробітників не пов'язані із стратегією; розподіл ресурсів не пов'язаний із стратегією; зворотний зв'язок має тактичний характер; системи оцінки орієнтовані на контроль короткострокової операційної ефективності, а не довгострокової стратегії [1]. У зв'язку з цим, найефективнішим інструментом реалізації стратегії стає система збалансованих показників, яка переводить стратегію компанії в систему взаємопов'язаних та взаємообумовлених фінансових і нефінансових показників, цілей і задач.

Система збалансованих показників була розроблена професором Гарвардської бізнес-школи Р. Капланом (Robert S. Kaplan) та американським теоретиком і консультантом у сфері бізнесу та менеджменту Д. Нортоном (David P. Norton) на початку 90-х років XX століття. Вперше СЗП представлено у публікації Harvard Business Review у 1992 році [2, с.72], як результат дослідження систем оцінювання ефективності діяльності та досягнення стратегічних цілей великих компаній, згодом систему збалансованих показників було розвинено у повноцінну систему стратегічного управління.

В цілому система збалансованих показників призначена для великих компаній та холдингів зі складною структурою управління. Дослідження свідчать, що система збалансованих показників стала активно впроваджуватися в урядові установи і некомерційні організації. Використання технології збалансованих показників в некомерційних компаніях викликане їх прагненням максимально ефективно використовувати обмежені ресурси.

У сучасному розумінні збалансована система показників не лише дає повне уявлення щодо оцінки ефективності бізнесу в комплексному ракурсі, тобто з точки зору як фінансових, так і нефінансових показників, а й надає можливість управляти реалізацією довгострокової стратегії [3, с.12].

Окремі автори розглядають збалансовану систему показників як принципово нову технологію управлінського обліку, що дозволяє об'єктивно оцінити ефективність діяльності підприємства та пов'язати стратегію бізнесу з оперативною діяльністю [4]. Таким чином, взаємозв'язок системи збалансованих показників з бухгалтерським обліком проявляється, в першу чергу, в тому, що слід враховувати інтереси користувачів в різних розрізах аналітично-управлінської інформації, адже передумовою виникнення СЗП було прагнення керівництва багатьох компаній посилити управлінську функцію за рахунок узгодження інтересів різних груп – працівників, споживачів, власників, кредиторів, інвесторів, тощо.

Впровадження системи збалансованих показників в господарську діяльність підприємств забезпечить в першу чергу удосконалення системи управління підприємством та системи бухгалтерського обліку. Відповідно, вагома частина інформаційних потреб користувачів управлінською інформацією задовольняється даними, які отримані саме в системі бухгалтерського обліку. Таким чином бухгалтерський облік виступає інформаційною основою стратегічно-орієнтованих концепцій управління внутрішнього середовища підприємства.

Список використаних джерел:

1. Кандалинцев В.Г. Балансоване управління підприємством: навчальний посібник / В.Г. Кандалинцев. - М.: КНОРУС, 2006. - 224 с.

2. Kaplan R. S. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance / Robert S. Kaplan, David P. Norton // Harvard Business Review. — 1992. — January—February. — P. 71—79.

3. Kaplan, R.S. The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environmen / R.S. Kaplan,D.P.Norton– Boston (Ma.,USA):Harvard Business School Press. 2010. – 418 S.

4. Ніколаєва О.Є, Алєксєєва О.В. Стратегічний управлінський облік. – М.: Едіторіал УРСС, 2003. – 304 с.

Бучко Н. В.,
Львівський торговельно-економічний університет,
здобувач кафедри бухгалтерського обліку

ПЕРВИННИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ АВТОПРОКАТУ: ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСОБЛИВОСТІ

У сучасних умовах господарювання роль послуг прокату як в економіці країни, так і у вирішенні соціальних проблем зростає, а тому невдовзі можуть скласти реальну конкуренцію торговельній сфері. На даний момент прокат автомобілів є чи не найрозповсюдженішим видом послуг прокату, який користується попитом як серед населення, так і суб'єктів господарювання. Ефективність управління діяльністю підприємств автопрокатного бізнесу вимагає функціонування якісного інформаційного забезпечення, що являється кінцевою метою системи первинного обліку, для прийняття оперативних і

стратегічних рішень. З огляду на останні зміни у нормативно-правовій базі та невідповідність стану первинного обліку рівню розвитку господарської діяльності підприємств, що надають послуги прокату автотранспортних засобів, досліджуване питання є особливо актуальним.

Первинний облік – це єдина, повторювана в часі, організована система збору, виміру, реєстрації, накопичення інформації, а в умовах комп'ютеризації і функціонування автоматизованих систем управління – її передачі і первісної обробки [2]. До ключових елементів первинного обліку можна віднести процес документування та первісну обробку інформації.

Складність документального оформлення послуг прокату автотранспортних засобів полягає в тому, що на них не поширюються положення Порядку надання у тимчасове користування громадянам предметів культурно-побутового призначення і господарського вжитку. Окремого нормативного документа, який регламентував би особливості надання таких послуг, немає. У зв'язку з цим підприємствам автопрокату доводиться діяти на власний розсуд: вдосконалювати існуючі або ж самостійно розробляти носії первинної облікової інформації, які б відповідали вимогам часу та чинного законодавства.

Процес документування забезпечує спостереження і первинний контроль за господарською діяльністю досліджуваних підприємств. Складання первинних документів є початковою стадією обліку. З юридичної точки зору, носій первинної облікової інформації (в паперовій чи електронній формі) засвідчує факт здійснення операції прокату автотранспортного засобу. Від правильності заповнення первинних документів у значній мірі залежать повнота і достовірність показників усієї системи бухгалтерського обліку.

Насамперед, процедура прокату автотранспортних засобів передбачає оформлення договору прокату до моменту видачі предмета напрокат [3]. Так, підприємства себе страхують у разі виникнення непередбачуваних ситуацій. Операції за договором прокату можна умовно поділити на три основні етапи: передача автомобіля в прокат (наймачу), нарахування плати за надані послуги автопрокату, повернення автомобіля з прокату (наймодавцеві). Відповідно, суб'єктам господарювання необхідно потурбуватись про належний пакет первинних документів, що підтверджують факт: 1) передачі майна в прокат (повернення з прокату); 2) надання послуг прокату.

Для безпосереднього підтвердження факту передачі автомобіля в прокат і його повернення від наймача пропонуємо складати Акт приймання-передачі предмета прокату (автомобіля). З дати оформлення та підписання Акта розпочинається обчислення строка прокату. На основі цього документа визначається момент реальної передачі автомобіля в тимчасове користування та відовідно його повернення. Оскільки типова форма відсутня, то автором розроблена відповідна форма. Враховуючи організаційно-технологічні особливості та специфіку надання послуг автопрокату в Акті запропоновано відображати таку інформацію про автотранспортний засіб: марка, модель, тип, реєстраційний номер, рік випуску, колір; вартість автомобіля; опис загального

технічного стану; показники спідометра та рівень пального; зовнішній вигляд; комплектність; перелік пошкоджень (дефектів) тощо як у момент передачі, так і в момент повернення. Це дозволить сторонам договору застрахувати себе від можливих непорозумінь і суперечок у подальшому. Адже судова практика свідчить, якщо Акт приймання-передачі об'єкта прокату не було складено сторонами, то вважається, що фактичного користування таким об'єктом не було. В свою чергу, це може призвести до низки негативних наслідків з позицій оподаткування та/або здійснення розрахунків.

Питання щодо необхідності складання носія первинної облікової інформації, який підтверджує фактичне виконання умов договору прокату, є досить спірним. Якщо керуватися положеннями Цивільного кодексу, то з позицій Міністерства юстиції України прокат як різновид договору найму (оренди) не вважається договором про надання послуг. Якщо договір найму (оренди) не вважається договором про надання послуг, то й складати первинний документ, який називається Актом здавання-приймання послуг, сторонам цього договору з позицій Цивільного кодексу України некоректно. Проте крім норм цивільного суб'єкти господарювання враховують і норми податкового законодавства. Надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) належить згідно Податкового кодексу України до операцій з продажу послуг.

З метою підтвердження виконання договірних зобов'язань та факту надання послуг автопрокату в повному обсязі, все ж таки, рекомендуємо оформлювати окремий первинний документ довільної форми – Акт наданих послуг автопрокату – у момент повернення автомобіля (або в останній день звітного періоду при довгостроковому прокаті). Оскільки вартість наданих послуг залежить від тривалості перебування автотранспортних засобів у прокаті та затвердженого наймодавцем тарифу, то при розрахунку вартості одиницю виміру в Акті запропоновано зазначати в годинах, добах, місяцях тощо.

Власне на підставі умов договору щодо розміру плати за прокат та інформації з Акту приймання-передачі автомобіля щодо тривалості прокату і визначається вартість наданих послуг. Акти наданих послуг автопрокату є важливими і для обліку ПДВ, так як прокат цілком вписується в податкове визначення постачання послуг, адже податкові зобов'язання з ПДВ виникають за першою з подій: отриманням передоплати чи підписанням документа, що засвідчує факт надання послуг і отримання доходів від прокату.

На сьогоднішній день необхідно відзначити зростаючу роль використання інформаційних технологій. Впровадження на підприємствах автопрокату автоматизованої форми обліку дозволить, зокрема: автоматично ідентифікувати конкретну одиницю прокатного фонду; контролювати видачу автотранспортних засобів напрокат і їх повернення; контролювати отримання суми застави та її повернення (відповідно до умов договору); оперативно відслідковувати статус виданих напрокат автомобілів і їх місцезнаходження в конкретний момент чи проміжок часу (наприклад, за допомогою системи GPS-

моніторингу); перевіряти стан дебіторської заборгованості за наданими послугами; формувати різноманітні аналітичні звіти на запити користувачів тощо.

Таким чином, удосконалення процесу документування та упорядкування документообігу є основою раціональної організації первинного обліку, який являється сполучною ланкою між господарською діяльністю і системою управління підприємств автопрокатного бізнесу.

Список використаних джерел

1. Казанова М. Первинка при оренді: сучасні тенденції / М. Казанова : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2016/september/issue-39/article-19701.html

2. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібної торгівлі : монографія / Т.О. Тарасова, А.В. Янчев, І.Г. Волошан. – Х. : ХДУХТ, 2015. – 240 с.

3. Прокат автомобілів: організаційні та облікові моменти : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter.com.ua/articles/details/319040

УДК: 657.471

Вагнер І.М.
Львівський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи»
к.е.н., старший викладач кафедри обліку і оподаткування
Іваньчук О.Й.
викладач кафедри обліку і оподаткування

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ТОРГОВЕЛЬНОЮ МАРКОЮ (ЛОГОТИПОМ)

Активи, за якими споживачі вас упізнають і відрізняють від інших фірм - це товарний знак (торгова марка) і знак обслуговування. З юридичного погляду, логотип є торговельною маркою (знаком для товарів і послуг) та, відповідно, виступає об'єктом права інтелектуальної власності (ч. 1 ст. 155 Господарського кодексу України). Така торговельна марка підприємства містить у собі будь-яке позначення або будь-яку комбінацію позначень, які вирізняють товари чи послуги поміж аналогами підприємств-конкурентів [1].

Товарні знаки і знаки обслуговування виконують подвійну корисну функцію: з одного боку, забезпечують виробнику певний (якомога вищий порівняно з конкурентами) обсяг продажів, з іншого - певною мірою забезпечують захист прав споживачів і, тим самим, знову і знову генерують новий попит. А новий попит, у свою чергу, підвищує рівень продажів виробника і, відповідно, - прибутку**.** Таким чином, товарні знаки і знаки

обслуговування одночасно забезпечують інтереси виробників і інтереси споживачів [2].

Як в П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», так і в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» поняття «торгова марка», «товарний знак» та «знак для товарів і послуг» використовуються як синоніми. Наявність торгової марки на балансі підприємства є його перевагою в умовах ринкових відносин, забезпечує конкурентоспроможність та дозволяє отримувати більший рівень прибутку [3].

Відповідно до п. 5 П(с)БО8 «Нематеріальні активи», права на торговельну марку ТМ (знаки для товарів і послуг) належать до об'єктів нематеріальних активів. Але якщо йдеться про створення ТМ (товарних знаків) власними силами, то такі витрати не визнаються нематеріальними активами, а відображаються у складі витрат відповідного звітного періоду (п. 9 П(с)БО 8).

Для відображення в обліку прав на знаки для товарів і послуг повинні виконуватися такі умови: можливість ідентифікації об'єкта, його вартісної оцінки, використання в господарській діяльності з метою одержання економічної вигоди протягом терміну більше одного року та наявність первинного документу, свідоцтва, що є підставою для зарахування на баланс знаку для товарів та послуг. При зарахуванні на баланс торгової марки використовується підхід фактичної собівартості. Поряд із цим, придбані нематеріальні активи відповідно до пунктів 10 і 11 П(с)БО 8 зараховуються на баланс за первісною вартістю (рис.1).

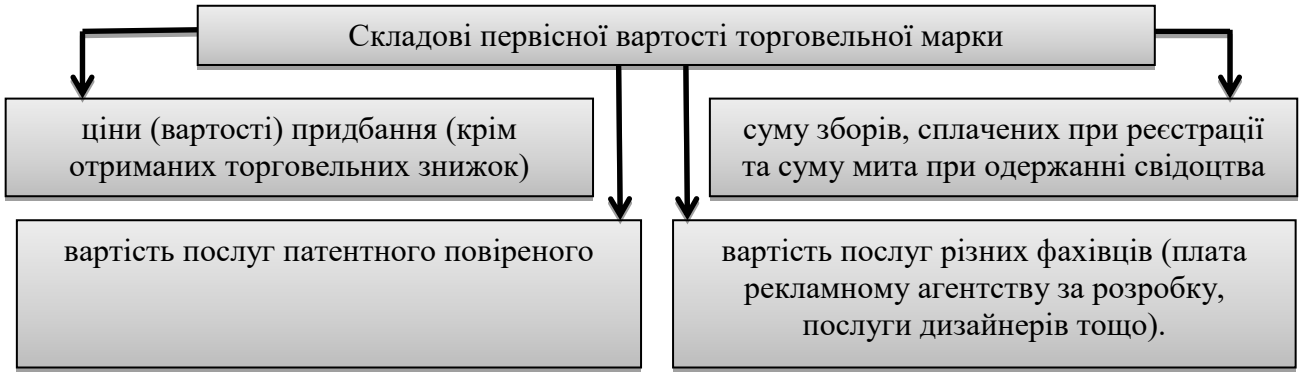

Рис. 1. Складові первісної вартості торговельної марки

При веденні обліку операцій з ТМ, використовуються форми первинного обліку, затверджені наказом № 732 (таблиця 1).

Таблиця 1

Документування операцій з торговельною маркою

Назва документу	Характеристика
Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-1)	Складається на кожен придбаний (створений) окремий об'єкт в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації
Інвентарна картка обліку об'єкта права	Застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також групи однотипних

інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-2)	за призначенням й умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці й одній особі, відповідальній за їх використання
Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-3)	Таким актом оформляється вибуття об'єкта при списанні (ліквідації). Складається у двох примірниках, один з яких передається до бухгалтерії, другий залишається в особи, відповідальної за використання даного об'єкта
Інвентарний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма № НА-4)	Складається в одному примірнику для оформлення результатів інвентаризації окремо щодо кожного місцезнаходження об'єктів права інтелектуальної власності й стосовно кожної особи, відповідальної за використання об'єктів права інтелектуальної власності.

В обліку товарних знаків є одна непевність. Якщо права на користування торговими марками придбані підприємством на документально визначений термін, то у зв'язку з цим і термін «корисного використання» цих нематеріальних активів буде цілком визначений. Цього не можна сказати про термін «корисного використання» торгових марок, право на які підприємство набуло в результаті здійснення власної поточної діяльності. Також викликає запитання доцільність нарахування амортизації на товарні знаки і знаки обслуговування, право на які підприємство набуває щойно показаним чином.

Що стосується ліквідаційної вартості, то для більшості підприємств ліквідаційна вартість логотипу буде нульовою. Встановлювати якесь значуще число ліквідаційної вартості для НМА варто лише у випадках, коли: є невідмовне зобов'язання іншої особи придбати такий НМА наприкінці строку його корисного використання; таку вартість можна визначити на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання такого НМА (п. 28 П(с)БО 8). Тобто визначати ліквідаційну вартість для логотипу можна було б тоді, якби підприємство мало або планувало надбати справжнє брендове ім'я.

Відповідно до Інструкції № 291 «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» для обліку наявності прав на комерційні позначення (права на ТМ (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо) передбачено субрахунок 123 «Права на комерційні позначення», на якому ведеться облік наявності прав на комерційні позначення: права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг) та комерційні (фірмові) найменування тощо.

Крім того, для обліку накопичення витрат на придбання нематеріальних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» [4].

Отже, в сучасних умовах господарювання стрімко зростає потреба підприємств у використанні знаків для товарів і послуг. І це не дивно, адже зростання ролі торгової марки пов'язано з величезними перевагами, якими вона

забезпечує бізнес. Це і збільшення обсягів реалізації та, відповідно, доходів від продажу, і можливість комерціалізації прав на торгову марку за рахунок видачі ліцензій і франшиз. Наявність власної торгової марки покращує ділову репутацію суб'єкта господарської діяльності, сприяє зростанню його інвестиційної привабливості. Загалом, використання товарних знаків значно впливає на конкурентоспроможність бізнесу.

Список використаних джерел:

1. Просування бренду підприємства — важлива складова успішної роботи будь-якої комерційної структури. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://www.golovbukh.ua/article/67-qqq-15-m9-17-09-2015-oblk-vigotovlennya-logotipu
2. Грачова Р. Як облікувати обличчя фірм. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://dtkt.com.ua/debet/ukr/2001/43/43pr9.html
3. Греценко А.Ю., Редзюк Т. Ю. Актуальні питання ведення обліку товарних знаків для цілей корпоративного бізнесу. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/15927/1/7.pdf
4. Торговельні марки: загальні положення, податковий та бухгалтерський облік. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/7118

УДК 657.6

Вакун О. В.
ІФННІМ ТНЕУ, доцент кафедри обліку та фінансів, к.е.н., доцент
Зарудна Н. Я.
ТНЕУ, доцент кафедри обліку у виробничій сфері, к.е.н.
Кундеус О. М.
ТНЕУ, доцент кафедри обліку у виробничій сфері, к.е.н., доцент

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ПЕРСОНАЛУ

Зазвичай, аудит персоналу представляє собою послідовну, регулярну і довгострокову форму контролю за реалізацією практичних зусиль щодо оптимізації управління персоналом. В ході одноразової аудиторської перевірки неможливо повністю оптимізувати стан управління персоналом підприємства, що означає необхідність концентрації зусиль на питаннях управління персоналом, що мають найбільшу корисність для довгострокової ефективності бізнесу. Такий аудит представляє собою аналіз системи соціально-трудових показників, що спрямований на оцінювання діяльності служби управління людськими ресурсами підприємства і може охоплювати окремі підрозділи або компанію в цілому.

Основна мета аудиту персоналу – оцінка діяльності суб'єкта господарювання у сфері праці та трудових відносин, встановлення відповідності застосовуваних підприємством форм і методів організації трудової діяльності та трудових відносин законодавчим і правовим актам, а

також вироблення на підставі результатів перевірок пропозицій з оптимізації організації трудової діяльності та трудових відносин, здійснюваних підприємством [1, с. 10].

Аудит персоналу дає уявлення лінійним менеджерам про внесок їх підрозділів в успіх фірми, формує професійний образ менеджерів і фахівців служби управління персоналом, допомагає прояснити роль служби управління персоналом, що призводить до більшої стабільності всередині підприємства. Найбільш важливо, що він розкриває проблеми і гарантує погодженість з різноманіттям законів. Цим пояснюється збільшення інтересу до аудиту персоналу в багатьох країнах в останні роки.

В цілому Ю.Г. Одегов і Т.В. Ніконова підходять висновку, що аудит персоналу – це експертиза стану справ в частині управління персоналом, що проводиться періодично та включає систему заходів щодо збору інформації, її аналізу та оцінки на цій основі ефективності діяльності організації використання трудового потенціалу та регулювання соціально-трудових відносин [1, с. 176]. Його суть зводиться до діагностики причин проблем, що виникають на підприємстві, оцінці їх важливості, формулювання конкретних рекомендацій для керівництва підприємства.

Аудит персоналу проводиться з використанням методів діагностичного дослідження системи управління персоналом. До його основних рис можна віднести: націленість на загально-організаційну ефективність; сувора форма програми перевірки, процедур та укладання; незалежність аудитора по відношенню до підприємства; професіоналізм у виконанні перевірки.

Об’єктами аудиту в цьому випадку є персонал, принципи діяльності підприємства і результати роботи. Аспекти практичної роботи аудитора з персоналу автори розкривають через особливості підвидів аудиту персоналу (табл. 1).

Таблиця 1

Підвиди аудиту в межах функцій аудитора з персоналу

Види аудиту	*Мета аудиту*	*Напрями проведення перевірки*
Аудит робочих місць	Визначення проблем використання персоналу	• Аудит продуктивності • Аудит укомплектованості персоналу • Аудит розвитку посади • Стратегічний аудит
Аудит найму	Експертиза правильності реалізації кадрової політики підприємства в питаннях підбору і найму персоналу	• Перевірка дотримання організацією законів і правил, а також внутрішніх розпоряджень • Перевірка, якою мірою досягнуті кількісні та якісні цілі, і зрозуміти причини ймовірних відхилень • Пошук зв’язку політики набору персоналу зі стратегією підприємства

Аудит звільнень	Оцінка стійкості кадрового «ядра»* підприємства	• Аудит причин звільнень за власним бажанням
Аудит винагород	Експертиза дотримання інтересів працівників та кадрової політики підприємства в питаннях винагород	• Аудит відповідності • Аудит ефективності • Стратегічний аудит
Аудит умов праці, безпеки і здоров'я	Оцінка правильності реалізації та управління програм безпеки і здоров'я на підприємстві	• Діагностика умов робочої обстановки
Аудит інтелектуального капіталу	Перевірка правильності документального оформлення нематеріальних активів, їх фіксування та якщо можливим є розрахунок їх оцінки вартості	• Визначення сукупності необхідних ресурсів для здійснення змін і виявлення тих з них, в яких підприємство відчуває нестачу
Аудит роботи служб управління персоналом	Оцінка витрат і вигод, пов'язаних з програмами кадрової діяльності в порівнянні з підсумками діяльності підприємства в минулому, з підсумками інших підприємств і з цілями підприємства	• Оцінка діяльності кадрових служб • Оцінка плинності кадрів • Аналіз якості управління персоналом підприємства

Отже, підсумовуючи наведене вище, встановлено, що аудит персоналу: показує внесок кадрової служби у досягнення кінцевих цілей підприємства; підвищує професійний імідж служби управління персоналом; стимулює зростання відповідальності та професіоналізму працівників служби управління персоналом; уточнює права та обов'язки служби управління персоналом; забезпечує відповідність стратегії, кадрової політики і практики її реалізації; виявляє основні кадрові проблеми; гарантує постійне дотримання трудового законодавства; забезпечує оптимізацію витрат на здійснення кадрових заходів та утримання служби управління персоналом; стимулює прогресивні нововведення в галузі управління персоналом; здійснює оцінку системи інформаційного забезпечення кадрової роботи підприємства.

Список використаних джерел

1. Одегов Ю. Г. Аудит и контроллинг персонала : учебник / Ю. Г. Одегов, Т. В. Никонова. – М. : Издательство «Альфа-Пресс», 2006. – 560 с.

УДК 339.3:657:347.7

* Кадровим «ядром» є найбільш стабільна частина колективу, тобто найбільш кваліфікована його частина, що має великий стаж роботи на підприємстві.

Владичин М. Б.
Львівський національний університет імені І. Франка
аспірант кафедри обліку і аудиту

ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ БЮДЖЕТУВАННЯ ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ У СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Прерогативою сьогодення є підвищений інтерес до побудови ефективної системи внутрішнього контролю, яка б забезпечувала успішне функціонування торговельного підприємства у зовнішньоекономічній діяльності. Значна увага приділяється питанням впровадження бюджетування в систему внутрішнього контролю, яка уможливлює розроблення стратегії внутрішнього контролю, ефективне планування зовнішньоекономічної діяльності торговельного підприємства. Виокремлення основних елементів бюджетування у процесі внутрішнього контролю дає змогу керівному персоналу торговельного підприємства постійно володіти інформацією про загальний стан його функціонування, прогнозувати фінансовий результат, контролювати можливі ризики, оптимізувати витрати, а також досягати запланованих результатів. Попри дієвість і важливість такого процесу на багатьох торговельних підприємствах, які провадять зовнішньоекономічну діяльність, не запроваджене бюджетування або ж використовується не повною мірою, що зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Проблематикою впровадження бюджетування у систему внутрішнього контролю на торговельних підприємствах займаються: О. С. Брагіна [1], Т. В. Давидюк [2], О. С. Кравченко[1], І. О. Пєнська [3], Я. В. Сливка [2] та інші. Усі одностайні в тому, що для здійснення ефективної зовнішньоекономічної діяльності важливо використовувати бюджетування для забезпечення належного функціонування процесу внутрішнього контролю.

Ефективний розвиток торговельного підприємства у зовнішньоекономічній діяльності можливий лише за умови підвищення конкурентоспроможності. Серед шляхів досягнення цього є проведення внутрішнього контролю на основі процесу бюджетування, що дасть змогу виявити та знизити рівень впливу ризиків і мінімізувати витрати.

Пропонуємо розглянути основні елементи бюджетування зовнішньоекономічної діяльності для ПП «Укрриба». Так бюджет продажу складається на підставі результатів прогнозу продажу, тобто передбачення майбутніх обсягів реалізації товарів, а графік очікуваних надходжень складається на основі даних бюджету продажу. Сформований бюджет продажу для ПП «Укрриба» наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Бюджет продажу для ПП «Укрриба» на 2018 рік

Показники	**Квартал**				**Разом за рік**
	1	**2**	**3**	**4**	
Обсяг продажу, тис. кг	2500	1500	1300	1900	7200
Ціна за кг, грн.	96	100	95	97	X
Дохід від продажу, тис. грн.	240000	150000	123500	184300	697800
Графік очікуваних надходжень у гривнях					
Показники	**Квартал**				**Разом за рік**
	1	**2**	**3**	**4**	
Дебіторська заборгованість на 1 січня 2018 грн.	165000				**165000**
Реалізація у 1 кварталі:					
240000*0,7	168000				**168000**
240000*0,3		72000			**72000**
Реалізація у 2 кварталі:					
150000* 0,7		105000			**105000**
150000* 0,3			45000		**45000**
Реалізація у 3 кварталі:					
123500*0,7			86450		**86450**
123500*0,3				37050	**37050**
Реалізація у 4 кварталі:					
184300*0,9					**165870**

Джерело: сформовано автором за даними «Укрриба»

Одночасно з бюджетом продажу варто розробити графік очікуваних надходжень від реалізації товарів, який відображає період отримання грошових коштів за реалізовані товари, з урахуванням дебіторської заборгованості торговельного підприємства.

Бюджет витрат на збут складається після того, як сформовано бюджет продажу, оскільки він повинний співвідноситися з обсягом продажів. Сформований бюджет витрат на збут для ПП «Укрриба» наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Бюджет витрат на збут для ПП «Укрриба»

Показник	**Квартал**				**Разом за рік**
	1	**2**	**3**	**4**	
Обсяг продажу, грн.	240000	150000	123500	184300	**697800**
Ставка змінних витрат на збут (комісійні),%	3	3	3	3	**X**
Змінні витрати на збут (комісійні), грн.	7200	4500	3705	5529	**20934**
Постійні витрати на збут, грн:					
Зарплата	24000	24000	24000	24000	**96000**
Реклама	10500	10500	10500	10500	**42000**
Оренда	7500	7500	7500	7500	**30000**
Відрядження	6000	6000	6000	6000	**24000**
Амортизація	2000	2000	2000	2000	**8000**
Інші	7000	7000	7000	7000	**28000**
Разом постійних витрат	**57000**	**57000**	**57000**	**57000**	**228000**
Разом витрат, грн.	**64200**	**61500**	**60705**	**62529**	**248934**

Джерело: сформовано автором за даними «Укрриба»

Отже виокремлення основних елементів та запровадження бюджетування у процес внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності на торговельних підприємствах дасть змогу: поліпшити фінансові результати на основі управління доходами і витратами, раціонально розподіляти та використовувати ресурси, оптимізувати витрати, провадити оперативний контроль за постійними і змінними витратами; поліпшити платоспроможність торговельного підприємства на основі ефективного управління грошовими потоками; підвищити якість та оперативність прийняття управлінських рішень щодо зовнішньоекономічної діяльності.

Список літератури:

1. Кравченко О. С. Місце бюджетного управління в загальній системі управління торговельним підприємством [Електронний ресурс] / О. С. Кравченко, О. С. Брагіна // Бізнесінформ. – 2014. - № 1. – С. 154-158. - Режим доступу: http://www.business-inform.net/pdf/2014/1_0/154_158.pdf
2. Давидюк Т. В. Аналіз показників продажу у системі бюджетування [Електронний ресурс] / Т. В. Давидюк, Я. В. Сливка // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2012. – № 2 (3). – С. 59-64. – Режим доступу: http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/59-64.pdf
3. Пєнська І. О. Особливості бюджетування суб'єктів малого підприємництва [Електронний ресурс] / І. О. Пєнська // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2011. - № 5. – С. 58-62. - Режим доступу: http://www.usufit.edu.ua/usufit.edu.ua/images/document/ZT_5_2011/10.pdf

УДК 657.1

Вороніна В. Л.

ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, к. е. н.

Зюкова М. М.

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, доцент кафедри фінансів і банківської справи к.е.н., доцент

БАЗОВІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Бухгалтерський облік займає важливе місце в системі управління підприємством, оскільки здійснює збір, вимірювання, реєстрацію, обробку та передачу інформації щодо процесів виробництва, розподілу, обміну і споживання ресурсів підприємства. Ця інформація з однієї сторони є наслідком діяльності підприємства, а з другої сторони аналізується для прийняття оптимальних управлінських рішень з метою здійснення господарської діяльності в ринкових умовах господарювання. При цьому бухгалтерський

облік потребує належної організації, тому що ефективна організація бухгалтерського обліку передбачає створення гнучкої, оптимальної та багатофункціональної системи, орієнтованої на забезпечення вихідною обліковою інформацією користувачів.

В Україні постала проблема приведення бухгалтерського обліку до міжнародної практики та стандартів. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», облікова політика підприємства – це «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [1].

Пушкар М.С. зазначає, що організація фінансового обліку передбачає вирішення таких принципово важливих питань як розробка концепції облікової політики підприємства; межі застосування фінансового обліку. Від вирішення цих питань залежить структура обліку, врахування запитів управлінської системи і функціонування інформаційної системи підприємства [2, с. 138].

На думку авторів, однією із складових організації облікового процесу є правильно сформована облікова політика. Але, аналізуючи публікації на тему облікової політики та виходячи з практичного досвіду, автори вважають, що поняття облікової політики підприємства на сьогоднішній день трактується достатньо обмежено, оскільки є спрямованим в основному на визначення принципів, правил та процедур лише фінансового обліку. Як зазначає С. О. Левицька, «суб'єкти господарювання оперують сьогодні різними видами обліку: аналітичним, синтетичним, оперативним, статистичним, бухгалтерським, податковим, первинним, табельним, динамічним, актуарним, соціальним, креативним, стратегічним тощо» [3, с. 218].

Враховуючи активний розвиток різних видів обліку на підприємствах, зокрема стратегічного управлінського обліку, який у сукупності з стратегічним аналізом у більшості випадків і надає інформацію для прийняття управлінських рішень менеджменту організацій та спрямований на виконання стратегії підприємства, облікова політика, яка спрямована на потреби лише фінансового обліку, не розкриває принципів та процедур обліку в широкому його значенні. Окрім цього, на середніх та великих підприємствах, виникає потреба в розробці та введенні у практичну діяльність положення про аналітичну роботу на підприємстві. Власне взаємозв'язок облікової політики, яка охоплює не лише фінансовий, але й стратегічний управлінський облік та вдосконалення організаційних засад аналітичної роботи, і є запорукою побудови успішної обліково-аналітичної системи на підприємстві та подальшої її автоматизації.

В. А. Кулик зазначає: особливістю визначення облікової політики згідно з вітчизняними та міжнародними стандартами є те, що її «обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності і не поширюють на питання організації та ведення обліку» [4, с. 53-54].

В переважній більшості трактувань автори вкладають у поняття облікової політики методологію, правила і процедури регулювання та управління бухгалтерським обліком для формування фінансової звітності. Проте з розвитком наукової думки у сфері обліку, зокрема введення в наукову

літературу та практику поняття «стратегічний управлінський облік», поняття облікової політики повинно бути значно розширене.

Науковці М. А. Вахрушина [5, с. 50], М. С. Кузьміна [6, с. 73] розширили значення облікової політики та розглядають її також через призму управлінського обліку. Так, наприклад, М. С. Кузьміна трактує облікову політику як сукупність регламентованих внутрішніх процедур інформаційного обміну, що спрямовані на прийняття управлінських рішень для досягнення цілей організації [6, с. 73].

Автори погоджуються з трактуванням Семенюк Л. В., яка дає визначення облікової політики підприємства наступним чином: облікова політика – це сукупність принципів, методів, процедур та форм організації обліку на підприємстві з метою надання достовірної інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, спрямованих на досягнення стратегічних планів компанії [7, с. 62].

Формування облікової політики – складний етап у налаштуванні обліково-аналітичного забезпечення. Існують різні думки науковців стосовно питання, з чого варто розпочинати даний процес та скільки етапів потрібно виділяти.

На думку авторів, незалежно від розміру підприємства та специфіки його діяльності першим кроком на шляху до побудови облікової політики підприємства повинно бути визначення довгострокової стратегії розвитку підприємства, що є вихідним кроком не лише для обліково-аналітичної системи, але й для організації інших процесів на підприємстві. Передувати розробці облікової політики повинно узгодження на вищому рівні менеджменту стратегії розвитку компанії, сфер діяльності та напрямків бізнесу.

Наступним етапом повинно бути визначення основних показників, якими можна оцінити рух у напрямку стратегії розвитку. На даному етапі керівнику фінансово-аналітичного департаменту слід провести обговорення з керівниками всіх напрямів бізнесу та підрозділів. Цей етап надзвичайно важливий, адже саме стратегічні показники будуть каскадуватися від загального до конкретного та саме на них будуть орієнтуватися управлінці у своїй роботі.

Наступний етап – визначення об’єктів обліку та процесів, які потребують відображення в обліковій політиці, а також їх узгодження між собою. Що стосується фінансового обліку, то перелік необхідних фінансових звітів та показників надає держава, відповідно, облікова політика для цілей фінансового обліку буде будуватися саме на них, проте узгодження елементів різних видів обліку дає змогу уникнути дублювання на різних етапах та визначити, де дані фінансового обліку будуть покладатися в основу інших видів обліку та навпаки.

Наступним етапом є підготовка проекту положення про облікову політику. Рекомендується використовувати окремі положення для цілей фінансового та стратегічного управлінського обліку. Окрім цього, для окремих об’єктів кожного виду обліку можна розробляти окремі положення, як, наприклад, положення про облік запасів та контроль їх оборотності тощо.

Після узгодження проектів положень із усіма управлінцями в частині їх компетенції положення про облікову політику оформляються документально та

візуються вищим керівництвом. Діючі положення стають основою для подальшого налаштування обліково-аналітичного забезпечення. Проте середовище, в якому працює підприємство, не є статичним – зовнішні та внутрішні фактори постійно впливають на його розвиток, що може спричини зміну стратегії загалом або зміну частини стратегії, наслідком чого може стати зміна ключових напрямків діяльності та показників. Усі ці фактори можуть мати вплив на обліково-аналітичне забезпечення та облікову політику. Звідси, виходячи з принципу адекватності та відповідності стратегії компанії, необхідно вносити зміни до облікової політики.

Список використаних джерел

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

2. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Навч. Посібник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.

3. Левицька С. О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ / С. О. Левицька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2014. – № 35. – С. 218-222.

4. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.

5. Вахрушина М. А. Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения : монография / М. А. Вахрушина, Е. Е. Лялькова. – М. : Экономистъ, 2008. – 205 с.

6. Кузьмина М. С. Формирование управленческой учетной политики / М. С. Кузьмина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 73-75.

7. Семенюк Л. В. Облікова політика для цілей бухгалтерського, управлінського та стратегічного обліку / Л. В. Семенюк // Науковий форум: актуальні питання гуманітарних та суспільних наук : збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, 23 травня 2014 р. – Центр Науково-Практичних Студій, 2014. – С. 57-63.

УДК 657.633

Воронко Р. М.
Львівський торговельно-економічний університет,
професор кафедри аудиту, аналізу та оподаткування,
д. е. н., доцент

ОЦІНЮВАННЯ НАДІЙНОСТІ КОНТРОЛЮ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Призначення внутрішнього контролю полягає як в інформаційному забезпеченні прийняття управлінських рішень та і перевірці процесу їх виконання, що, відповідно, вимагає раціонального підходу до його організації. Пошук і формування оптимальної структури внутрішнього контролю пов'язані із використанням відповідних керівних механізмів, які в нинішніх умовах потребують застосування сучасних методів та інструментів. Одним із таких важливих інструментів прийняття ефективних управлінських рішень є математичне моделювання.

Проблематика застосування математичних методів до оптимізації процесів виробництва і управління в різних сферах економіки досліджувалася багатьма науковцями, такими як: С. В. Бардаш, М. П. Бутко, О. І. Волот, О. В. Криворучко, К. І. Редченко, В. М. Стефківський, В. О. Шевчук, С. В. Цюцюра, В. А. Якимова та інші. Праці цих науковців розкривають базові концепції використання економіко-математичних методів. Проте нестабільні ринкові відносини вимагають застосування нових методів моделювання в управлінні, які б забезпечували своєчасну реакцію на швидкі зміни сучасного економічного середовища. В якості методологічної основи раціоналізації контролю (аудиту) та інструменту оцінювання надійності контролю управлінських рішень можна розглядати теорію нечітких множин й застосування довірчих інтервалів.

Методика оцінювання надійності контролю управлінських рішень повинна обов'язково враховувати багатозначність та специфіку поняття «рішення», яке може розумітися і як процес, і як подія, і як результат вибору з різних альтернатив. Сама природа та зміст управлінського рішення достатньо глибоко досліджені в науковій літературі [1, 2]. Крім того, до управлінського рішення висувають низку вимог, до числа яких можна віднести: всебічну обґрунтованість рішення; своєчасність; необхідну повноту змісту; повноваження; погодженість із прийнятими раніше рішеннями [3, с. 51].

Надійність контролю управлінських рішень ми пропонуємо оцінювати на таких рівнях:

1. Інституційному (наявність, повноваження та функції спеціального підрозділу внутрішнього контролю). Важливе значення при цьому має відповідність параметрів внутрішнього контролю характеристикам системи, в якій він функціонує.

2. Організаційному (фірмові стандарти та регламентування внутрішнього контролю). Рівень організації системи внутрішнього контролю повинен забезпечити досконалість його структури, достатню скоординованість та

узгодженість дій виконавців контрольних процедур, створення адаптованого контрольного середовища.

3. Методологічному (застосування сучасних інструментів контролю управлінських рішень, які мають відповідати основним принципам організації та функціонування системи внутрішнього контролю).

4. Методичному (наявність розроблених та апробованих методик контролю управлінських рішень різного рівня складності). Використання доцільних методів збору і обробки інформації дає змогу встановити реальний стан та зміни, що відбулися на підконтрольних об'єктах, щодо яких прийняті управлінські рішення.

5. Кваліфікаційному (наявність кваліфікованих кадрів, які володіють відповідними компетенціями у галузі контролю управлінських рішень).

6. Мотиваційному (наявність дієвих інструментів мотивації працівників, відповідальних за виконання контрольних процедур).

На кожному з цих рівнів підприємство повинно забезпечити такий ступінь надійності контрольних механізмів, який би повністю відповідав як потребам менеджменту, так і вимогам зовнішніх зацікавлених осіб (акціонерів, власників, регуляторів тощо).

Важливе значення має наявність достатнього технічного і фінансового забезпечення системи внутрішнього контролю. Як динамічна функціональна підсистема внутрішній контроль характеризується визначеною цільовою спрямованістю по відношенню до зовнішніх суб'єктів контролю.

Оцінювання надійності контролю управлінських рішень, подане за допомогою довірчих інтервалів, може бути графічно відображене як полілінія замкненого типу (рис. 1). Фігура А демонструє рівні надійності, отримані за допомогою тестування системи контролю управлінських рішень, а фігура В – рівні надійності, які є оптимальними для даного підприємства чи організації.

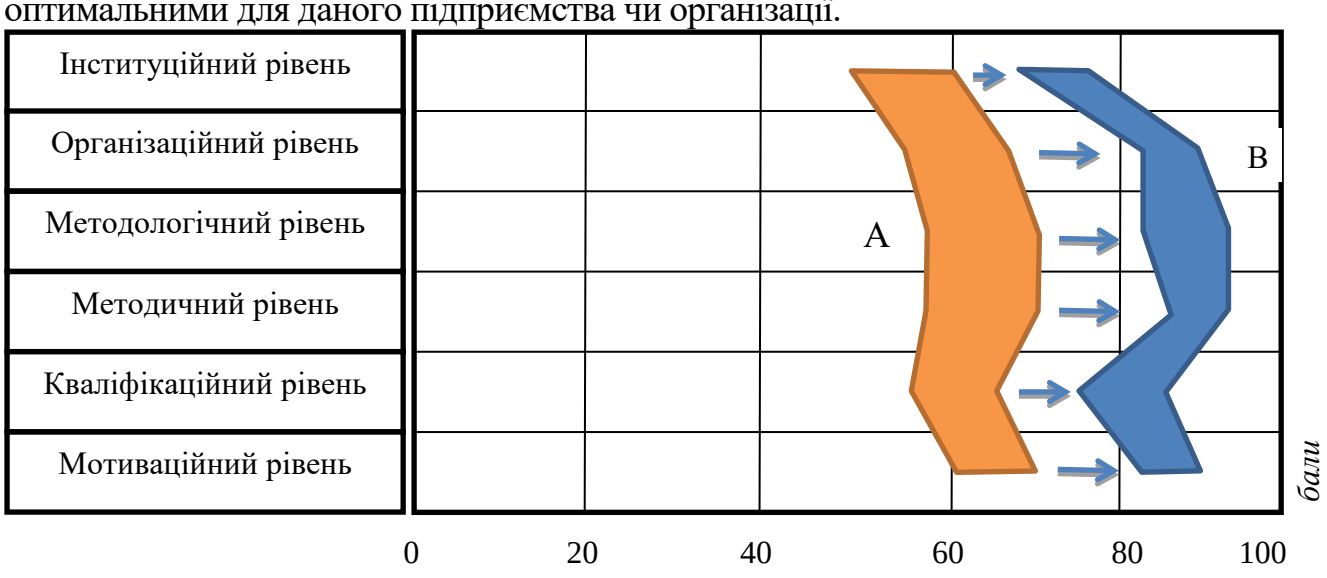

Рис. 1. Оцінки надійності контролю управлінських рішень, подані за допомогою довірчих інтервалів

Таким чином, оцінювання надійності контролю управлінських рішень необхідно розглядати як невід'ємну умову ефективного функціонування системи внутрішнього контролю підприємства, яка має на меті пошук шляхів удосконалення не тільки безпосередньо самого контролю, а й системи управління підприємством загалом.

Список використаних джерел

1. Квасницька Р. С. Сучасні наукові підходи до трактування поняття «управлінське рішення» / Р. С. Квасницька // Інноваційна економіка. – 2012. – № 4 (30). – С. 69-71.

2. Редченко К. И. Управленческий контроль: инструменты и решения : монография / К. И. Редченко. – Saarbrücken : LAP Lambert Academic Publishing, 2015. – 100 с.

2. Цюцюра С. В. Теоретичні основи та сутність управлінських рішень. Моделі прийняття управлінських рішень / С. В. Цюцюра, О. В. Криворучко, М. І. Цюцюра // Управління розвитком складних систем. – 2012. – № 9. – С. 50-58.

УДК657.1

Воронко О.С.
ЛТЕУ
к.е.н. доц. кафедри аудиту,аналізу та оподаткування

УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Динамічні ринкові перетворення економічних взаємовідносин суб'єктів господарювання під впливом глобалізації світової економічної системи потребують адекватного відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Основні засоби відіграють дуже важливу роль не тільки на підприємствах, на яких їх використовують, а й в економіці в цілому. Вони складають важливу частину активів підприємств, зайнятих в багатьох сферах підприємницької діяльності. Ми вважаємо, що інформація про них має велике значення для аналізу фінансового стану і результатів діяльності підприємства. До неї належать рівень забезпечення основними засобами, ефективність їх використання, ступінь зносу, правильність оцінки. Великого значення набувають питання ефективного використання та збереження основних засобів, їх списання, а також відображення в обліку наявності та руху основних засобів.

Важливі аспекти організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів досліджено у багатьох наукових працях, зокрема таких вчених, як: Буркун О., Сафонова Л. Пархоменко О.П., Колеснікової О. М. та ін.[1].

Теоретичну основу дослідження питань аналізу основних засобів склали закони України, постанови, національні та міжнародні положення, наукові праці

зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як: Білуха М.Т., Грабова Н.Н., Добровський В.Н., Крамаровський Л.М., Криницький Р.І., Лушкин В.А., Пономарьов В.Д., Т. В. Давидюк., Ачкасов А.Е., Носова С.С., Шеремет А.Д., Сайфулін Р.С. та інших. [2].

Завданнями аналізу стану та ефективності використання основних засобів є визначення тенденцій розвитку матеріально-технічної бази підприємства, оцінка динаміки основних засобів підприємства в цілому і за видами, аналіз їх наявності та руху, оцінка якісного і технічного стану основних засобів, аналіз ефективності їх використання, визначення напрямів підвищення технічного рівня підприємства, обчислення резервів підвищення ефективності використання.

Основні засоби - один з найважливіших чинників виробництва. Їх стан і ефективне використовування прямо впливають на кінцеві результати господарської діяльності підприємства.

Ми вважаємо,що раціональне використовування основних засобів сприяє поліпшенню всіх техніко-економічних показників, в тому числі збільшенню випуску продукції, зниженню її собівартості, трудомісткості виготовлення.

Основні засоби являють собою один з видів виробничих ресурсів підприємства. Оцінка ефективності використання основних засобів як одного з основних видів виробничих ресурсів, базується на використанні загальної для всіх видів ресурсів методики оцінки, яка передбачає обчислення і аналіз показників віддачі та місткості [3]. Одним із узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів є фондовіддача, зростання якої є одним з факторів інтенсивного зростання обсягу виробленої продукції.

На нашу думку, поряд з технічними і організаційними факторами важливу роль в підвищенні ефективності використання основних засобів повинні відігравати фактори матеріального стимулювання працівників підприємств. Потрібно розробляти і постійно удосконалювати механізми матеріального стимулювання робітників, інженерів та інших працівників, діяльність яких сприяє виявленню та організації використання резервів підвищення ефективності основних засобів.

Отже, поліпшити використання основних засобів та виробничих потужностей на підприємстві можна завдяки: підвищенню використання виробничих потужностей у інтенсивності; підвищенню їх навантаження у екстенсивності; дотриманню пропорційності і змінності у роботі основних засобів (обладнання); активно виконаному процесу контролювання. Значні резерви підвищення ефективності використання основних засобів містяться у збільшенні тривалості роботи машин та механізмів.

Список використаних джерел

1.Буркун О., Сафонова Л. Податковий кодекс: ремонти та поліпшення основних засобів, 2013// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cursor– audit.com/page/podatkovij–kodeks–remonti–ta–polipshennja–osnovnih–zasobiv.

2.Бутинець, Ф. Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненков, Т. В. Давидюк, Т. В. Шахрайчук ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : Рута, 2008. – 544 с. – ISBN 974- 558-163-8.

3.Маяковська Ц. В. Аналіз ефективності використання основних засобів та резерви їх підвищення [Електронний ресурс] / Ц. В. Маяковська, Н. І. Коваль // Економіка/3.Фінансові відносини. – Режим доступу :http://www.rusnauka.com/Economics/75812.doc.htm.

УДК 657.1:504

Ганусич В.О.,
ДВНЗ "Ужгородський національний університет",
доцент кафедри обліку та аудиту, к.е.н.
Шеверя Я.В.,
ДВНЗ "Ужгородський національний університет",
доцент кафедри обліку та аудиту, к.е.н.

ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК: МАКРО- ТА МІКРОРІВЕНЬ

Запорукою існування людства є дбайливе та раціональне використання природних ресурсів, яке забезпечуватиме сталий розвиток суспільства. Багаторічне безконтрольне споживання природних багатств стало можливим по причині відсутності ефективної системи обліку. Основним мотивом впровадження екологічного обліку на світовому рівні є бажання отримувати повну та релевантну інформацію про наявні запаси та стан природних ресурсів, екологічний баланс та чистоту навколишнього середовища. Цей процес проходить достатньо стрімко, але комплексне визначення завдань та процедур екологічного обліку ще далеке від завершення. Впровадження екологічного обліку у вітчизняну облікову практику можливе лише за умови чіткого визначення логічного ланцюжка між теоретично декларованими цілями та завданнями до практичних методів, принципів і процедур, на основі яких він здійснюватиметься.

Над визначенням та з'ясуванням ролі екологічного обліку в системі інформаційного забезпечення процесу управління працювали вчені: О.І. Гриценко [1], І.В. Замула [2], В.С. Лень, О.М. Колівешко [3], Л.М. Пелиньо [4], Л.А. Сахно [5]. Ряд вчених вважає термін "екологічний облік" самодостатнім, інші ж дослідники обґрунтовують доцільність застосування інших формулювань, таких як облік природних ресурсів, бухгалтерський облік екологічної діяльності.

Різні погляди термінологію на зміст екологічного обліку, пов'язані з тим, що наразі чітко не визначено його місце у загальній системі обліку як важливої складової інформаційного забезпечення процесу сталого розвитку.

У світовій практиці термін екологічний облік (environmental accounting) застосовується як на макро-, так і на мікроекономічному рівні.

Екологічний облік на макрорівні розглядається як система макроекономічних показників, вбудована у систему національних рахунків. Потреба у його впровадженні обумовлена необхідністю визначення національного багатства, до якого відносяться і природні ресурси. Їх безконтрольне споживання та забруднення навколишнього середовища у процесі життєдіяльності людини призводить до нестачі ресурсів та погіршення умов життя. Управління і відповідна раціоналізація процесів природокористування можлива лише за умови точного обліку як наявності і

стану природних ресурсів та оточуючого середовища, так і процесів, що впливають на зміну їх кількості, стану, якості.

Система національних рахунків включає дві основні категорії: потоки товарів і послуг та сукупність активів, що використовуються у виробництві товарів і послуг (іншою назвою – капітал). Тобто метою вимірювання є не тільки валовий внутрішній продукт (ВВП), а і сам капітал як економічне багатство країни. Якщо природне середовище осмислюється як природний капітал, за допомогою якого створюються певні товари і послуги, то використання природного середовища для економічної діяльності може обліковуватися так само, як і використання інших видів капіталу (наприклад, виробничий капітал, включаючи машини, будівлі та інфраструктуру). [6]

На рівні суб'єктів господарювання (мікрорівні) екологічний облік розглядається як інструмент управління навколишнім середовищем, що дозволяє компанії ефективно здійснювати екологічні заходи в рамках корпоративного управління.

У „Керівництві з екологічного обліку", виданому Міністерством навколишнього середовища Японії у 2002 році, відмічено, що екологічний облік направлений на досягнення стійкого розвитку, підтримку сприятливих відносин із суспільством, проведення ефективних природоохоронних заходів. Ці бухгалтерські процедури дозволяють компанії визначати вартість збереження навколишнього середовища під час звичайної діяльності, визначити користь, отриману від такої діяльності, забезпечити найкращі способи кількісного вимірювання (в грошовому вираженні або фізичних одиницях). [7]

Незважаючи на схожість концепцій та об'єктів, мікро- та макрорівні екологічного обліку не є тотожними у цілях та підходах до їх реалізації. Екологічний облік на макрорівні проводиться для оцінки і контролю кількості та якості природних ресурсів, екологічної рівноваги, чистоти навколишнього середовища окремої держави, природного регіону, континенту чи планети в цілому. В свою чергу, метою організації екологічного обліку на підприємстві є відображення процесів природокористування та позитивного і негативного впливу діяльності окремого підприємства на навколишнє середовище.

Тому, цілком слушно, деякі дослідники пропонують термін екологічний облік на підприємстві замінити на "бухгалтерський облік екологічної діяльності" [2, с. 58], [3, с. 227]. Звісно, окреме підприємство не в змозі вести повноцінний екологічний облік. Це прерогатива держав та міжнародних установ. В результаті екологічного обліку на макрорівні має формуватися повна екологічна інформаційна модель оточуючого середовища. Підприємствам зводиться роль по формуванню релевантних інформаційних потоків позитивного та негативного впливу їх діяльності на природне середовище. Однак повне відкидання терміну "екологічний облік" для мікроекономічного рівня не доцільне по причині його широкого розповсюдження у світі та міжнародній спільноті. Глобалізаційні процеси неминуче призводять до уніфікації термінів, отже термін "екологічний облік" (environmental accounting) безумовно отримає широке розповсюдження і в нашій країні.

Облікова концепція сучасності неможлива без ефективної екологічної складової. Нехтування екологічним підходом до економіки не дозволяє раціоналізувати використання ресурсів і призводить до передчасного їх виснаження. Здійснення повноцінного контролю за споживанням природних ресурсів можливе лише за умови розбудови всіх рівнів екологічного обліку, їх об'єднання у мережу оперативного інформаційного обміну.

Список використаних джерел

1. Гриценко О.І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження / О.І. Гриценко // Економіка і суспільство. – Мукачівський державний університет. – 2016. – Вип. 2. – с. 678-683

2. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: Монографія / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.

3. Лень В. С. Екологічний облік: поняття та зміст / В. С. Лень, О. М. Колівешко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – № 2 (74). – С. 223-229.

4. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення у сфері охорони довкілля / Л.М. Пелиньо // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.2. – С. 70–75.

5. Сахно Л.А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві / Л.А. Сахно // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал // [Електронний ресурс] Режим доступу – http://magazine.faaf.org.ua/ekologichniy-oblik-i-audit-v-reformuvanni-tradiciynoi-sistemi-obliku-na-pidpriemstvi.html

6. Integrated Environmental and Economic Accounting - An Operational Manual / Handbook of National Accounting Series F, No. 78 (United Nations publication United Nations publication Sales No. E.00.XVII.17), - 2000 // [Електронний ресурс] Режим доступу - https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_78E.pdf

7. Environmental Accounting Guidelines, Ministry of the Environmental Government of Japan. – February 2005. // [Електронний ресурс] Режим доступу - https://www.env.go.jp/en/policy/ssee/eag05.pdf

Герасименко Т. О.
Львівський торговельно-економічний університет,
директор Інституту економіки та фінансів, к.е.н., доцент

КОМПЛЕКСНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ: СУЧАСНІСТЬ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ІСТОРІЇ

Основою функціонування управлінської інформаційної системи є комплексний аналіз діяльності підприємства, який забезпечує обробку та інтеграцію внутрішньої і зовнішньої інформації, необхідної для прийняття рішень на всіх рівнях менеджменту. Комплексний аналіз діяльності підприємства, з одного боку, забезпечує інформаційну прозорість управлінських процедур для прийняття ефективних рішень, а, з іншого, виконуючи комунікативну функцію, забезпечує їх виконання.

Комплексний підхід до економічного аналізу був започаткований в 30-их роках минулого століття Н. Р. Вейцманом, який аргументував необхідність дослідження виробничої, збутової та фінансової діяльності у їх взаємозв'язку і взаємообумовленості. В 50-их роках XIX ст. була остаточно сформована та впроваджена в практику великих промислових підприємств методика комплексного економічного аналізу. Розроблена методика була спрямована на виявлення резервів підвищення ефективності виробництва на основі взаємопов'язаного вивчення економічних процесів і явищ, виявлення факторів виробництва та вимірювання ступеня їх впливу. Характерною рисою даної методики було забезпечення органічної єдності ресурсного аналізу, аналізу результатів та фінансового оцінювання діяльності підприємств. Структурно методика включала такі основні блоки, як: аналіз організаційно-технічного рівня виробництва (основних засобів, матеріальних ресурсів, праці); аналіз обсягу, структури та якості продукції; аналіз собівартості продукції; аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства. На сьогоднішній день суттєвих змін дана методика не зазнала, не зважаючи на суттєві зміни умов та цілей господарювання суб'єктів бізнесу.

У сучасних умовах основною ціллю діяльності суб'єктів бізнесу є стабільне зростання їх ринкової вартості. Власників підприємств, окрім показників прибутку та рентабельності, цікавить здатність господарюючого суб'єкта своєчасно генерувати грошові потоки для забезпечення сталого розвитку і конкурентоспроможності. Відповідно, зміна концепцій управління обумовлює необхідність коригування чинних методик комплексного економічного аналізу.

Насамперед, зважаючи на необхідність дослідження не тільки економічних явищ і процесів, але й нефінансових показників, варто, на наш погляд, використовувати термін "комплексний аналіз діяльності". Відповідно, комплексний аналіз діяльності підприємства – це системне дослідження й оцінювання показників внутрішнього і зовнішнього середовищ, вивчення їх причинно-наслідкових зв'язків та залежностей з метою формування

інформаційного підґрунтя для прийняття управлінських рішень як тактичного, так і стратегічного характеру. З огляду на зазначене, чинні методики комплексного економічного аналізу доречно доповнити елементами апробованих методик стратегічного аналізу: Піраміди ефективності (результативності) (Performance Pyramid) (1990 р.), в основі якої – показники операційної діяльності, а вершиною є стратегія розвитку підприємства; Системи збалансованих показників (BSC – Balanced Scorecard) (1992 р.) та ін.

При побудові сучасної методики комплексного аналізу, насамперед, необхідно вирішити основне методологічне завдання – сформувати систему показників, здатну всесторонньо охарактеризувати діяльність підприємства та максимально задовольнити інформаційні потреби стейкхолдерів. Традиційно виокремлені вітчизняними науковцями аналітичні блоки дозволяють комплексно дослідити переважно внутрішнє середовище підприємства за допомогою економічних показників, а таке важливе на сьогоднішній день – зовнішнє, залишається поза увагою. Зарубіжні методики стратегічного аналізу використовують систему фінансових та нефінансових показників, які дозволяють оцінити і внутрішнє, і зовнішнє середовища. Зокрема, методика Піраміди ефективності передбачає використання показників, об'єднаних в дев'ять, чітко підпорядкованих, блоків: ринок, фінанси, клієнти, інновації й навчання, продуктивність, якість, час постачання, виробничий цикл, втрати (брак). Система збалансованих показників передбачає використання показників, згрупованих у чотири блоки: фінанси, клієнти, бізнес-процеси, навчання й розвиток, з подальшим визначенням ключових факторів успіху, пов'язаних з конкурентними можливостями і перевагами, та ключових показників ефективності.

На наш погляд, при дослідженні внутрішнього середовища доцільно виділити три узагальнених блоки: бізнес-процеси, навчання й розвиток та фінансовий стан, а зовнішнього – два: макрооточення та безпосереднє оточення підприємства.

Таким чином, комплексний аналіз діяльності підприємства повинен зберегти кращі історично сформовані вітчизняні методичні традиції та збагатитись сучасними зарубіжними аналітичними розробками задля забезпечення управління інформацією, достатньою для прийняття рішень тактичного і стратегічного характеру.

УДК 657.2.016

Гик В. В.
Національний університет «Львівська політехніка»,
доцент, к.е.н.

ПІДХОДИ ДО РОЗВИТКУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КЛАСТЕРІ

Глобалізація економічних процесів та посилення конкурентної боротьби призвели до виникнення кластерної моделі економіки. На сьогоднішній день кластер постає як організаційно-управлінська форма інтеграції й кооперації та засіб забезпечення конкурентоспроможності економічного розвитку регіонів. Поява нової форми об'єднання підприємств висуває сучасні вимоги до системи обліково-інформаційного забезпечення. Проте проблема полягає в тому, що теоретико-методологічні та практичні положення бухгалтерського обліку в кластері залишаються нерозробленими.

Зазначимо, що серед науковців спостерігається декілька підходів до розуміння та побудови системи бухгалтерського обліку в кластері.

Так, проф. Юхименко-Назарук І. А. досліджує обліково-інформаційне забезпечення діяльності мережевих структур як групи юридично незалежних підприємств, об’єднаних горизонтальними зв’язками, які використовують різні методи координації та контролю, забезпечують спільний доступ до ресурсів з метою досягнення єдиної цілі. Варто зауважити, що види мережевих структур є достатньо широкими і включають спільні підприємства без створення юридичної особи, стратегічні альянси, науково-дослідні консорціуми, стратегічні партнерства, тощо. Автор виділяє ряд пропозицій щодо удосконалення бухгалтерського обліку в напрямі підвищення ефективності функціонування мережевих структур: парадигмальна трансформація облікової системи до вимог мережевих структур, побудова спеціалізованих систем інформаційного забезпечення управління мережевими структурами та розвиток методики обліку специфічних об’єктів мережевих структур [5, с. 55].

Для формування широкого масиву даних, що характеризують кластерні об'єднання, на думку проф. Проняєвої Л. І. та Федотенкової О. А. доцільним є створення міжорганізаційного обліку, «…під яким слід розуміти систему, що оперує інформаційними потоками фінансового, управлінського і податкового обліків самостійних учасників кластерної структури, інтерпретує і адаптує дані потоки за допомогою спеціальних інструментів до потреб єдиної системи управління для вироблення і реалізації загальної концепції розвитку кластера як цілісної економічної конструкції» [4, с. 8].

Проф. Височан О. С. зазначає, що базовими передумовами формування системи кластерного обліку є: консолідація активів і виникнення спільних зобов’язань (виокремлення об’єктів обліку); централізація окремих управлінських функцій (формування організаційної структури облікового апарату); налагодження зв’язків та партнерських відносин між учасниками з врахуванням узгоджених інтересів (функціональна орієнтація обліку) [1, с. 17].

Осмонова А. А. зауважує, що «В обліково-аналітичній системі агрокластерів повинна формуватися тактична і стратегічна інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень. Далі необхідно визначити структуру обліково-аналітичної системи, види обліку, які дозволяють сформувати дані, максимально наближені до виявлених інформаційним потребам» [3, с. 99].

Аналіз запропонованих науковцями підходів до трансформації бухгалтерського обліку в контексті створення кластерної економіки дає змогу виділити одну спільну рису – формування і розвиток нової облікової парадигми, яка має специфічні особливості та докорінно відрізняється від звичних. При цьому автори використовують різні за назвою – «мережевий облік», «міжорганізаційний облік» та «кластерний облік», але схожі за змістом визначення.

Необхідність оновлення парадигми продиктовується тим, що існуючі теорія та методологія не забезпечують виконання обліком проблем практики. Діючі дотепер парадигми бухгалтерського обліку в силу їх заідеалізованих концептуальних основ (егоїстичних чи унітарно-державних) неспроможності вирішувати назрілі завдання з інформаційного забезпечення якісно нового управління та розбудови гармонійної економіки [2, с. 25]. Тому до системи бухгалтерського обліку висуваються нові вимоги, пов’язані, в основному, з його інформаційною функцією.

Важливим моментом при створенні системи бухгалтерського обліку в кластері є формування інформації про його діяльність як єдиної економічної одиниці. Основними передумовами для формування системи бухгалтерського обліку в кластері є: вплив процесів глобалізації на діяльність підприємств, перехід від вертикально інтегрованих структур до більш гнучкіших, активізація інноваційної діяльності та розвиток інформаційних технологій, зростання конкуренції, посилення ролі інформаційно-комунікаційних зв’язків між учасниками.

На наш погляд формувати систему бухгалтерського обліку в кластері необхідно у двох площинах, які наведені на рис. 1.

Рис. 1. Напрями формування системи бухгалтерського обліку в кластері
Джерело: розроблено автором

Розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку як засобу інформаційного забезпечення діяльності кластеру повинен бути направлений на вдосконалення:

- концептуальних (фундаментальних) засад – визначення мети та завдань, уточнення значення основних і додаткових принципів, елементів методу, встановлені кола користувачів інформації;
- нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку (розробка положення (стандарту) або методичних рекомендацій).

Розвиток організації та методики бухгалтерського обліку в кластері повинен стосуватися:

- організації та ведення бухгалтерського обліку;
- формування облікової політики;
- методики обліку стандартних (внески учасників, матеріальні, трудові та фінансові ресурси) та специфічних (трансакційні, інноваційні витрати, внутрішні розрахунки) об'єктів;
- формування звітності.

Таким чином, запропонований підхід щодо розвитку теорії, методології, організації системи бухгалтерського обліку сприятиме отриманню користувачами більш повної інформації про факти господарського життя в процесі управління діяльністю кластеру. Обліково-інформаційне забезпечення дозволить керівникам як окремих підприємств (учасникам), так і всієї інтегрованої структури, приймати ефективні управлінські рішення.

Список використаних джерел

1. Височан О. С. Концепція кластерного обліку: характеристика та особливості / О. С. Височан // Облік і фінанси. 2016. № 1(71). С. 15-21.

2. Жук В. М. Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: Монографія / В. М. Жук. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки». 2012. 454 с.

3. Осмонова А. А. Методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления в кластерных формированиях аграрного сектора / А. А. Осмонова // Вестник КРСУ. 2013. Том 13. № 10. С. 98-100.

4. Проняева Л. И. Развитие учетно-информационного обеспечения управление в кластерах / Л. И. Проняева, О. А. Федотенкова // Международний бухгалтерский учет. 2016. № 4. С. 2-17.

5. Юхименко-Назарук І. А. Напрямки розвитку інформаційного забезпечення діяльності мережевих структур / І. А. Юхименко-Назарук // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2017. № 2(80). С. 54-59.

Головацька С.І.,
к.е.н., доц.,
професор кафедри бухгалтерського обліку,
ЛТЕУ
Курак А.І.,
аспірант,
ЛТЕУ

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ У ПИТАННЯХ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО РИЗИКИ ДІЯЛЬНОСТІ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Одним з важливих завдань бухгалтерського обліку є розкриття інформації про ризики діяльності у фінансовій звітності підприємства, оскільки, її розкриття надасть інвесторам і власникам можливість для прийняття ефективних управлінських рішень.

Дослідження питань відображення ризиків у звітності підприємства висвітлюються у працях таких вітчизняних вчених, як: К.П. Боримська, В.В [1], Вітлінський, В.Н. Внукова [2], З.В. Гуцайлюк, С.М. Дячек, М.Д. Корінько, Я.Д. Крупка, І.Д. Лазаришина, Є.В. Мних, С.З. Мошенський, О.В. Олійник, І.А. Панченко, Л.О. Примостка, В.С. Рудницький, С.Б. Семенюк, Н.М. Ткаченко [6] та ін.

В Україні склад, зміст, вимоги до фінансової звітності регламентовано Національним П(С)БО №1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, однак, на даний час в українському законодавстві відсутня методика оцінки ризиків і способів їх розкриття у фінансовій звітності. Для розвязання цієї проблеми вчені рекомендують при розкритті інформації про ризики господарської діяльності враховувати вимоги Міжнародних стандартів фінансової звітності (табл. 1).

Для повного та достовірного відображення ризиків у фінансовій звітності необхідно їх згупувати за такими видами:

1 група - фінансові ризики (ринкові ризики, кредитні ризики, ризик ліквідності);

2 група- правові та політичні ризики (пов'язані зі зміною валютного і митного регулювання, податкового законодавства, пов'язані з політичною та економічною ситуацією, географічними особливостями в країні, в якій підприємство здійснює свою діяльність);

3 група- галузеві ризики (дані ризики враховують фактори, пов'язані з діяльністю підприємства в даній галузі; наскільки діяльність підприємства стійка в порівнянні до економіки країни в цілому; розглядають ступінь цінової та нецінової конкуренції; ринкову здатність покупців, постачальників та ін.) [2].

Для кожного групи ризику в річній фінансовій звітності розкривається інформація про схильність підприємства до ризиків і причини їх виникнення, механізм управління ризиками (цілі, політика, які процедури застосовуються для управління ризиками, методи, які використовуються для оцінки ризику).

Таблиця 1

Характерстика міжнародних стандартів фінансової звітності, які регламентують відображення ризиків у фінансовій звітності

Міжнародний стандарт	Характеристика міжнародного стандарту
МСФЗ 4 “Страхові контракти”	На основі цього стандарту користувачі фінансоової звітності мають можливість визначити причини виникнення і розміри ризиків, які повязані з договорами страхування.
МСФЗ 7 “Фінансові інструменти: розкриття інформації”	Даний стандарт встановлює вимоги до підприємства щодо розкриття інформації про ризики в фінансовій звітності, які дозволяють користувачам визначити вплив фінансових інструментів на фінансовий стан і результати діяльності та вплив фінансових інструментів на можливість появи ризиків протягом періоду та на кінець звітного періоду підприємства та методику управління ними.
МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання”	Даний стандарт дає визначення основних принципів, на основі яких визначаються фінансові інструменти в складі зобов'язань та капіталу підприємства. Також розкривається інформація про взаємозв'язок фінансових активів і фінансових зобов'язань.
МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка”	Всі види фінансових інструментів оцінюються на основі цього стандарту. Його особливстю є те, що для хеджування двох та більше видів ризиків використовується один інструмент. Дана умова може бути дотримана лише в тому випадку, коли ризики були виявлені раніше та було показано ефективність хеджування.

Як свідчить представлена характеристика МСФЗ, всі стандарти беруть участь в розкритті інформації про ризики. Якщо МСФЗ 7 і МСФЗ 32 безпосередньо пов'язані з розкриттям і наданням інформації за фінансовими інструментами, то МСФЗ 4 і МСФЗ 39 застосовуються для оцінки управління ризиками [6]. Необхідно відзначити, що особливо в МСФЗ7 збережені вимоги МСФЗ 32 до якісного аналізу ризиків (тобто кредитного ризику, ризику ліквідності та ринкового ризику), яким піддається підприємство, включаючи обговорення цілей і політики керівництва підприємства з управління цими ризиками.

МСФЗ 7 розширює дану вимогу, вказуючи на необхідність додатково розкривати інформацію про процедури, які підприємство використовує для управління ризиками і для їх оцінки [3].

На нашу думку, МСФЗ 7 розширює вимоги до кількісного аналізу фінансових ризиків, що містяться в МСФЗ 32 і спрямовані на надання інформації про ступінь схильності підприємства до ризиків на підставі інформації, наданої керівництву підприємства. Крім зазначеного додатково до загального опису фінансових інструментів, використовуваних підприємством, МСФЗ 7 вимагає розкриття всіх ризиків, які впливають на діяльність підприємства на основі загальних характеристик ризику (наприклад, за місцем розташування, економічних умов, контрагентів тощо) [5].

Діяльність підприємств у всіх її формах пов'язана з численними ризиками, ступінь впливу яких на результати цієї діяльності і рівень фінансової

безпеки істотно зростає в даний час. Усі прийняті рішення зацікавлених осіб забезпечуються за рахунок повного розкриття та достовірного відображення інформації у фінансовій звітності.

Список використаних джерел

1. Боримська К.П. Стандарти управління ризиками в посиленні обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємством / К.П. Боримська // Економічні науки / Серія : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(1) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/jpdf/ecnof_2013_10(1)__12.pdf.

2. Внукова Н.М. Економічна оцінка ризику діяльності підприємств: Проблеми теорії та практики / Н.М. Внукова, В.А. Смоляк. – Х.: ІНЖЕК, 2006. – 181с.

3. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І.Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012.– С. 85-134.

4. МСФЗ (IAS) 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/file/link/364271/file/ias-39_1.pdf.

5. МСФЗ 7 (IFRS) "Фінансові інструменти: розкриття інформації" [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_007.

6. Ткаченко Н.М. Оновлена фінансова звітність в Україні: Навч.−практич. Посібник. / Н.М. Ткаченко – К.:Алерта, 2015 – 66с.

Головацька С.І.,
к.е.н., доц.
Професор кафедри бухгалтерського обліку
ЛТЕУ
Попович М.П.,
аспірант
ЛТЕУ

БЮДЖЕТУВАННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ

Досвід функціонування підприємств в умовах ринку свідчить, що для забезпечення їх життєздатності протягом тривалого проміжку часу необхідно впроваджувати нові методи підвищення ефективності системи управління, одним із яких є бюджетування.

Необхідність впровадження системи бюджетування на підприємствах можна обґрунтувати за допомогою таких факторів: у сучасних умовах виникла необхідність пошуку внутрішніх резервів зниження витрат, обґрунтування їх оптимального рівня, оптимізації податкової політики й інших завдань, пов'язаних з удосконаленням системи управління підприємством.

Бюджетування – планування діяльності підприємства шляхом розроблення системи взаємопов'язаних бюджетів, комплексно орієнтованих на ринкові потреби і покликаних забезпечити стійкий фінансовий стан і

поступальний розвиток підприємства відповідно до його головної місії та статутних завдань [3].

За результатами аналізу різних підходів до визначення поняття «бюджетування» (табл. 1), під бюджетуванням слід розуміти управлінську технологію складання бюджетів, яка дає змогу зв'язати діяльність підприємства з його стратегічними цілями, прогнозувати, організувати, контролювати та мотивувати виконання бюджетів на підприємстві, тобто здійснювати процес управління, спрямований на досягнення поставленої мети [2].

Таблиця 1

Дефініції поняття «бюджетування»
у наукових і методичних працях вчених

№ з/п	Автор	Визначення
1	Волкова О. Н.	Бюджетування – це процес узгодженого планування і управління діяльністю організації за допомогою бюджетів і економічних показників, що дозволяють визначити вклад кожного підрозділу в досягнення спільних цілей.
2	Голов С.Ф.	Бюджетування – це процес планування майбутньої діяльності підприємства, результати якого оформлюються системою бюджетування.
3	Давиденко Н. М.	Бюджетування – це ефективний інструмент управління фінансами підприємства з метою вироблення оптимальних напрямів використання доходів та формування витрат підприємства у процесі здійснення його фінансово-господарської діяльності.
4	Ковтун С. Є.	Бюджетування – це технологія фінансового планування, обліку і контролю доходів і витрат, одержуваних від бізнесу на всіх рівнях управління, що дозволяє аналізувати прогнозовані та отримані фінансові показники.
5	Панков В.А.	Бюджетування – інструмент реалізації оперативного і тактичного планування шляхом розробки комплексів цільових показників в кількісному виразі.

Метою бюджетування в цілому є: забезпечення поточного планування; забезпечення координації і комунікації підрозділів підприємства; обґрунтування витрат підрозділів і підприємства в цілому; створення основи для оцінки і контролю виконання прогнозних показників підприємства; встановлення персональної відповідальності керівників за дотримання виконання бюджетів; виконання вимог чинного законодавства і контрактних зобовязань.

Система бюджетування на підприємстві базується на основі науково-обґрунтованих принципів, оскільки вони визначають характер та зміст діяльності підприємства. Обов'язковими етапами бюджетування діяльності підприємств є: аналіз прогнозних показників для виконання окремих функцій, процесів, операцій; аналіз виконання показників бюджету за попередні бюджетні періоди; складання бюджету з урахуванням прогнозних показників та інформації про виконання бюджету за попередні періоди , а також можливих змін у діяльності підприємства в майбутньому; затвердження бюджету, у

результаті якого бюджет стає обов'язковим до виконання для відповідних підрозділів та їх працівників; виконання бюджету з відстеженням точності його складання та виконання; здійснення контролю за виконанням бюджету та аналіз одержаних результатів; коригування бюджету чи діяльності підприємства з метою узгодження бюджетних і фактичних показників [1].

Для впровадження бюджетування необхідні не тільки вирішення методологічних проблем прогнозного та облікового характеру, але й розробка відповідних організаційних процедур, що регламентують всі питання взаємовідносин окремих структурних підрозділів з керівництвом підприємства. Оскільки сьогодні для управління витратами, необхідно одержувати інформацію не тільки в цілому по підприємству, але й по інших, більш деталізованих, об’єктах обліку витрат, що допоможе оцінити ефективність роботи цих окремих підрозділів та їх керівників. Необхідно мати можливість проаналізувати об’єкти обліку витрат у різних розрізах і з різним ступенем деталізації або укрупнення.

Переваги впровадження принципів бюджетного прогнозування витрат полягають у наступному:

1. планування бюджетів центрів відповідальності дасть більш точні показники розмірів і структури витрат;
2. у рамках затвердження місячних бюджетів виробничим підрозділам буде надана більша самостійність, що підвищить матеріальну зацікавленість працівників в успішному виконанні прогнозних завдань;
3. мінімізація кількості контрольних параметрів бюджетів дозволить скоротити непродуктивні витрати робочого часу працівників підприємства;
4. забезпечення режиму суворої економії ресурсів підприємства [2].

Отже, застосування бюджетування у процесі управління підприємствами спонукає прогнозувати, виробляти контрольні критерії і покращувати координацію їх господарської діяльності, враховувати обмеження та оптимальним чином розподілити ресурси підприємства, поведінку конкурентів на поточний та перспективний ринковий попит.

Список використаних джерел

1.Вербовецька С. Г. Принципи бюджетування підприємства [Текст] /С.Г.Вербовецька // Зб. наук. пр. «Економічний простір». – 2008. – №19. – С. 267–273.

2. Головацька С. І. Методичний інструментарій бюджетування у системі управління витратами підприємства /С. І. Головацька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 47. – С. 42-46. – (Серія економічна).

3. Давиденко Н. М. Удосконалення організаційно-фінансової структури корпоративного підприємства для бюджетування [Текст] / Н. М. Давидено // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2011. – № 21, ч. 1. – С. 180-184.

4. Ковтун С. Є. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами [Текст] / С Є. Ковтун. – Х., 2012. – 340 с.

УДК 657

Городиський М.П.
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту, к.е.н., доц.
Грабчук І.Л.
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту, к.е.н., доц.

СУЧАСНІ ВИМОГИ ДО ФОРМУВАННЯ ТА ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ З ВИКОРИСТАННЯМ ПРОГРАМНИХ ПРОДУКТІВ

Розвиток сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій вносить суттєві зміни до системи електронного документообігу, електронної звітності підприємств. Звітність суб'єктами господарювання, відповідно до вимог законодавства, подається до державних органів виключно в електронній формі. Адміністрування податкових розрахунків за податками відбувається через електронний документообіг, який дає можливість контролювати здійсненні операції в момент їх проведення та оперативно блокувати не вірні. Змінюються і підходи до управління бізнес процесами на рівні підприємства в зв'язку з поширенням іт технологій (інтернет торгівля, інтернет реклама тощо). Під впливом виділених факторів еволюціонує і програмне забезпечення з бухгалтерського обліку та звітності. Проте на сьогодні бухгалтерські програмні продукти, що представлені в Україні в повній мірі не задовольняють вимоги користувачів, адже вони поділяються на програми для ведення бухгалтерського обліку та програми для формування та подання звітності в електронному форматі. Відсутність єдиного програмного рішення для ведення обліку та подання звітності зумовлюють необхідність використання кількох програм що створює додаткові незручності користувачам. Як правило, ці програмні продукти представлені офлайн-версією, проте все частіше розробники пропонують і онлайн-версію (на основі хмарних технологій або клауд-технологій). Клауд-технологія – це технологія, за якою користувачі можуть скористатися комп'ютерними ресурсами віддаленого сервера як веб-сервісу через мережу Інтернет на своєму локальному персональному комп'ютері. Тобто всі роботи та обчислення проводяться віддалено, і головним фактором доступності такої технології є наявність Інтернету.

Використання клауд-технологій у бухгалтерському обліку має ряд переваг, серед яких: 1) для використання можливостей таких програм достатньо мати лише доступ до Інтернету; 2) дистанційне користування з будь-якого місця, що особливо важливо для бухгалтерів та менеджерів підприємства, оскільки будучи у відрядженні, вони можуть віддалено виконувати свою роботу і, навіть, подавати звіти у контролюючі органи); 3) зменшення витрат на встановлення та обслуговування додаткового програмного забезпечення (далі – ПЗ) та інші.

Однак, поінформованість українських бізнес-користувачів про хмарні технології знаходиться на низькому рівні. За даними дослідження, проведеного GfKUkraine спільно з компанією DeNovo, 47% представників IT-служб мають про них досить поверхневі знання. Бізнес-користувачі, зокрема і керівники компаній, взагалі не знайомі з хмарними обчисленнями [1].

Більшість підприємств на даний час для ведення бухгалтерського обліку використовують програмні продукти вітчизняного та зарубіжного ринків, серед яких «1С: Бухгалтерія», «Парус», «M.E.Doc» та інші. Користування вказаними програмними продуктами вимагає відповідних навичок роботи. Це обумовлює ряд умов, за виконання яких обліковий персонал зможе вести комп'ютеризований бухгалтерський облік на підприємстві, зокрема:

- відповідність технічної бази комп'ютера апаратним вимогам програми;
- володіння бухгалтерським персоналом навиками роботи з комп'ютерною технікою;
- постійне вдосконалення навичок роботи з програмою при виході її нової версії;
- ознайомлення з ринком бухгалтерських програмних продуктів для пошуку найоптимальнішого для використання;
- постійне створення резервних копій, архівів програми та її даних для забезпечення їх не втрати у майбутньому у разі відмови комп'ютерної техніки чи її поломки та інші.

Ці вимоги значно простіше реалізуються за умови застосування клауд-технологій, які, як правило, передбачають базове володіння роботи з комп'ютерною технікою та наявність мережі Інтернет.

На даний момент на вітчизняному ринку вже почали використовуватися перші клауд-технології для ведення бухгалтерського обліку. Зокрема, нещодавно обліковці отримали змогу скористатися веб-сервісом «СОТА», розробленим на базі програмного продукту «M.E.Doc», який є інтернет-сервісом для бухгалтерської звітності та документообігу. Тобто за наявності мережі Інтернет, з будь-якого комп'ютера, користувач отримує змогу створення, зберігання та обміну звітністю та документами.

Таким чином, ведення бухгалтерського обліку потребує не тільки комп'ютеризації, яка на даний момент є безумовним фактором оптимізації обліку на підприємстві. Але й формує підґрунтя для поглиблення застосування інформаційних технологій в бухгалтерському обліку. Отже, аналізуючи український ринок ПЗ для подання звітності, можна зробити висновок, що всі програмні продукти мають декілька характерних спільних рис: одночасне ведення декількох підприємств; авто-заповнення полів із довідників та картки підприємства; авто-розрахунок формул звітів.

Однак, не всі ці програми можуть працювати із філіями підприємств та консолідацією звітності, до таких відносяться «Арт-Звіт Плюс» та «M.E.Doc».

Також є можливість виокремлення основних характеристик ефективного бухгалтерського ПЗ для формування та подання звітності, яким має відповідати така програма: широкий перелік контролюючих органів, куди подається

звітність; можливість створення податкових накладних та розрахунків-коригувань до них, їх підписання та реєстрація в ЄРПН; створення первинних документів (рахунків, актів та інше); можливість електронного документообігу із контрагентами (обмін первинними документами); використання мережевої версії програм; зручність інтерфейсу та легкість роботи із ним; широкий список форм звітності; якісна технічна підтримка та консультації; широке коло підтримуваних ЕЦП із різних АЦСК; авто-заповнення та авто-розрахунок; робота із різними підприємствами (юридичні особи та фізичні особи-підприємці (ФОП)); арифметична та формальна перевірки правильності звітності та первинних документів. Спираючись на наведені основні характеристики ефективного бухгалтерського ПЗ для формування та подачі звітності, можна визначити «M.E.Doc», «СОТА», «1С:Звіт» та «Арт-Звіт Плюс» як найбільш оптимальні за їх відповідністю визначеним критеріям. Проте «Арт-Звіт Плюс» має більше недоліків в порівнянні з іншими названими програмними продуктами через обмеженість форм звітності.

Бухгалтерське ПЗ зі звітності в Україні, враховуючи вимоги до подання звітності, набуває все більшого поширення. Адже на законодавчому рівні все більше сфер, зокрема і звітування, підпадає під електронний документообіг, що в свою чергу викликає попит на ринку програмних продуктів. Такі програми, як «M.E.Doc», «СОТА» та «1С:Звіт», є не тільки найбільш ефективними щодо забезпечення вимог користувачів, але і найбільш популярними. Враховуючи визначені тенденції розвитку інформаційно-комп’ютерних технологій, можемо спрогнозувати, що подальший розвиток ПЗ для формування та подання звітності буде відбуватися в напрямах поширення клауд-технологій.

Список використаних джерел:

1. Голячук Н.В. Переваги та недоліки застосування хмарних технологій в обліку [Електронний ресурс] / Н.В. Голячук, С.Є. Голячук // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2015. – Вип. 12(1). – С. 80-86. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi

УДК 657

Гуцайлюк З.В.,
доктор економічних наук, професор

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ЗАГАЛЬНОЇ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ СУСПІЛЬСТВА

Очевидно, що як теорія, так і практика бухгалтерського обліку розвиваються не тільки у напрямах дослідження окремих актуальних проблем, а, насамперед, виходячи із загальних засад розвитку суспільства. Саме облікова система сформувалася одночасно з розвитком матеріального виробництва для задоволення в першу чергу його інформаційних потреб, виконувала, виконує і, за нашим переконанням, надалі буде виконувати зазначені функціональні обов'язки. Іншими словами: основне призначення бухгалтерського обліку саме у формуванні інформаційних потоків, необхідних для організації виробничих процесів і прийняття ефективних логічно мотивованих управлінських рішень.

Зазначене саме максимальна відповідність сформованої в системі бухгалтерського обліку інформації запитам управління й визначатиме напрямки подальшого розвитку як його теоретичних засад, так і практичного їх використання.

При цьому слід мати на увазі, що мова аж ніяк не йде про зникнення професії бухгалтера, хоч британські вчені кажуть: кожні 10 років зникає приблизно 5000 професій. Щоправда, змінює їх не менша кількість нових професійних занять.

Фахівці називають три основні причини можливості зникнення тої чи іншої професії:

- автоматизація,
- спрощення,
- аутсорсинг.

Автоматизація як спосіб опрацювання необхідної для потреб управління інформації вже показала свої переваги – достатньо лише ввести первинну інформацію в комп'ютер і він самостійно прорахує всі необхідні дані, складе бухгалтерський баланс, видасть усю іншу необхідну для управління господарюючими суб'єктами інформацію.

Швидкий перехід у використанні засобів обчислювальної техніки від рахівниць до сучасних комп'ютерів не тільки пришвидшив процес формування інформаційних потоків, але й навіть привів до перегляду окремих облікових теорій. Так у 70-ті роки XX століття популярними були наукові дослідження з проблем оперативного бухгалтерського обліку та оперативного економічного аналізу. У загальному контексті суть питання полягала у неможливості вчасного дослідження всієї наявної інформації і тому із загального інформаційного масиву вибиралися та опрацювалися з використанням примітивних технічних засобів лише ті інформаційні потоки, які в подальшому потрібно використовувати для прийняття оперативних управлінських рішень. Формувалась такі дані з допомогою саме оперативного обліку. Широке

запровадження сучасної комп'ютерної техніки знято проблему оперативності обробки облікової інформації і, відповідно, відпала проблема у поділі даних, опрацювання яких проводилось у першу та другу чергу.

Разом з тим, як зазначають фахівці-практики, жоден комп'ютер (комп'ютерна програма) не в змозі заповнити без допомоги бухгалтера і податкову накладну, і, тим більше, декларацію з ПДВ.

Щодо спрощення ведення бухгалтерського обліку, то впливу цієї причини на зникнення професії бухгалтера навіть в далекому майбутньому навряд чи можна сподіватись. Більше того: ускладнення виробничо-господарських зв'язків суб'єктів господарювання, посилення конкуренції, навпаки, приводитиме до щораз більшої потреби в інформації. Інформації, формування якої потребуватиме більшої складності, а, найголовніше, більших зусиль інтелектуальної праці.

Тобто, не тільки про зникнення професії бухгалтера, а навіть про полегшення їх праці у майбутньому, на жаль, не йде.

Ще однією з причин,котрі можуть сприяти зникненню бухгалтерського обліку як науки і як виду професійної діяльності , є аутсорсинг. Звичайно якість відображення господарських операцій в системі бухгалтерського обліку в таких умовах сумніву не викликає. Але при цьому виникає інша проблема: розширення кола осіб, які одержують доступ до інформації. Адже практично при будь-якій суспільно-економічній формації вся економічна інформація неофіційно ділиться на закриту (конфіденційну) і публічну (для широкого загалу). І справа не лише в нашій українській ментальності, а й в існуючій реальності.

Треба окрім того мати на увазі, що сучасний бухгалтер – це не просто звичайний фіксатор руху коштів, майна, господарських процесів тощо. Він насамперед аналітик, консультант і просто порадник керівника. Тому навряд чи останній позитивно сприйме ідею повністю віддати ведення бухгалтерського обліку стороннім організаціям.

Є ще одне питання, вирішення якого не під силу навіть суперсучасному комп'ютерові, – це взаємовідносини з податковими органами. В умовах постійної зміни законодавства, що часто призводить до неоднозначного трактування його окремих положень, без безпосереднього (живого) спілкування бухгалтерів і податківців важко обійтися.

При цьому слід зазначити, що розвиток бухгалтерського обліку як виду практичної діяльності однозначно можливий у практичній єдності з розвитком облікової науки. Основним завданням останньої має бути теоретичне обґрунтування усіх нових вимог щодо інформаційного забезпечення процес управління господарюючими суб'єктами.

Перераховані нами аргументи на користь існування бухгалтерської професії у майбутньому далеко не повні. Але вони дозволяють зробити однозначний висновок: потреба в ній існуватиме у матеріальному виробництві постійно. Бо без інформації, її ефективного використання в управлінському процесі обійтись неможливо.

Гуцан В.И.
Кооперативно-Торговый Университет Молдовы,
старший преподаватель

О ВЫЧЕТЕ РАСХОДОВ В НАЛОГОВЫХ ЦЕЛЯХ

В период подготовки к закрытию года и исчислению подоходного налога от предпринимательской деятельности особое внимание следует уделять анализу расходов, не вычитаемых в целях налогообложения.

В соответствии с ч. (1) ст. 24 Налогового Кодекса, разрешается вычет обычных и необходимых расходов, оплаченных или понесенных налогоплательщиком в течение налогового периода исключительно в целях осуществления предпринимательской деятельности.

Представительские расходы можно охарактеризовать как затраты, понесенные для ведения деловых переговоров. Для документирования представительских расходов необходимы: приказ руководителя, изданный на основании предварительной договоренности сторон, к которому целесообразно приложить смету расходов, информацию о результатах визита и отчет о произведенных затрат, подтвержденных документально. В приказе указывается состав делегации, цель, программа и срок визита.

Представительские расходы вычитаются в зависимости от суммы доходов предприятия. Если фактические расходы превысят сумму 0,5 % от дохода от продажи товаров и 1 % от прочих доходов, их следует скорректировать по исчислению подоходного налога. При приеме делегаций нередко бывает, что принимающее предприятие оплачивает гостям проезд и проживание. Являются ли эти расходы представительскими? Позиция ГНС однозначна: такие расходы не вычитаются. Более того, расходы на проживание и транспорт в пользу нерезидентов рассматриваются ГНС в качестве дохода этих лиц, из которых следует удержать подоходный налог (ОБНП, ответ 29.4.25). Считаем, что налоговый подход к представительским расходам устарел и не стимулирует внешнеэкономические связи. И если представительские расходы ограничены в вычете в соответствии с доходами, то зачем ограничивать и их номенклатуру? Давно пора пересмотреть предельные нормы представительских расходов, не ограничивая номенклатуру расходов.

Порядок откомандирования и предельные лимиты расходов, связанных с командированием работников, утвержденным Постановлением Правительства № 10 от 5 января 2012 г. (далее Положение). Согласно п. 1 Положения, служебная командировка это направление работника согласно приказу (распоряжению, решению, постановлению) работодателя на определенный срок для выполнения трудовых обязанностей вне постоянного места работы. В состав командировочных расходов входят: расходы на проезд, на проживание, суточные и другие расходы.

При выплате работнику сумм, превышающих установленные нормы, данные превышения не вычитаются и подлежат корректировке налогооблагаемого дохода предприятия. Кроме этого, превышение командировочных расходов определяет удержания по взносам обязательного государственного социального страхования (далее ОГСС), обязательного медицинского страхования (далее ОМС) и подоходному налогу у работника. Отрадно отметить, что начиная с 2018 года превышение лимита на

жилье, более не будет облагаться ОМС (ч. (d) ст. 20 НК). Расходы на транспорт, питание и обучение в пользу работников позволены к вычету при соблюдении условий ст. 24 ч. (19) НК. Приветствуется вычет перечисленных расходов в пользу работников. В то же время их учет достаточно трудоемкий, и далеко не все предприятия могут соответствовать установленным условиям. В случае превышения лимита расходов на транспорт и питание не вычитаются у работодателя, и облагается у работника. Расходы на питьевую воду, потребляемую работниками, вычитается в полном размере (ОБНП, ответ 29.1.3.1.17).

Вычитается ли материальная помощь, оказанная работнику согласно ст. 165^1 Трудового Кодекса. Позиция ГНС по вопросу вычета расходов на материальную помощь работникам ОБНП, ответ 29.1.3.1.24. Если материальная помощь является составной частью системы оплаты труда, утвержденной коллективным договором, то она вычитается. Многие предприятия представляют своим работникам подарки: женщинам – цветы на 8 марта, детям работников – сладости на Новый год, именинникам - сувениры. Эти расходы не вычитаются, так как подарки не признаются необходимым расходом. Кроме того отсутствует право на зачет НДС, удерживается подоходный налог у работника, а с 2018 года удерживается ОГСС и ОМС.

Величина процентов по займам корректируется в налоговых целях в том случае, если относится к займам от лиц, неспециализирующихся в их выдаче (любые юридические и физические лица за исключением микрофинансовых организаций, лизинговых компаний), и превышает установленный лимит (ст. 25 ч. (2) НК). Следует отметить, что проценты по кредитам или займам от микрофинансовых и лизинговых компаний хотя и не лимитируются, но также могут попасть в категорию невычитаемых в случае, если нет экономической необходимостью/целесообразности в привлечение заемных средств.

Хозяйствующие субъекты – налогоплательщики, производители товаров и услуг имеют задачу реагирования на нововведения. Таким образом, субъекты находятся в постоянном риске, что приводит к новым расходам. Государственные органы должны проанализировать свое видение расходов. Только таким образом, могут быть установлены отношения и атмосфера доверия между государством и налогоплательщиком.

Список использованных источников

1. Закон о бухгалтерском учете №113-XVI. В: Официальный Монитор Республики Молдова Nr 90-93/399 от 29.06.2007.

2. Налоговый Кодекс Республики Молдова nr.1163-XIII от 24.04.97. В: Официальный Монитор Республики Молдова от 08.02.2007.

3. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Приказом Министерства Финансов Республики Молдова №118 от 06.08.2013.В: Официальный Монитор Республики Молдова N 233- 237 от 22 октября 2013.

4. Обобщенная база налоговой практики. http://www.fisc.md/BazaGeneralizata.aspx.

5. Положение об откомандировании работников субъектов Республики Молдова, утвержденное Постановлением Правительства № 10 от 05.01.2012. В: Официальный Монитор Республики Молдова Nr 340-351от 22.09.2017.

Давидов Г.М.
Центральноукраїнський національний технічний університет,
декан факультету обліку та фінансів,
доктор економічних наук, професор
Шалімова Н.С.
Центральноукраїнський національний технічний університет,
завідувач кафедри аудиту та оподаткування,
доктор економічних наук, професор

АУДИТ ЯК СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ СУСПІЛЬСТВА

Перехід до ринкової економіки, який був здійснений в нашій країні, глибина і масштабність змін, що відбуваються у всіх сферах соціально-економічного життя, обумовили «необхідність пошуку нових принципів узагальнення накопиченого емпіричного матеріалу та вдосконалення методів його аналізу, застосування на практиці передових теоретичних концепцій, до яких якраз і належить сучасна інституціональна теорія» [1, с. 3]. Інституціональна економіка досліджує шляхи вирішення сучасних економічних проблем з інституціональних позицій. Інституціоналізм або інституціональна економіка – це школа економічної теорії, яка розглядає роль еволюційного процесу та вплив соціальних інститутів, таких як держава, право, мораль, традиції на прийняття економічних рішень. Суспільство формується із системи соціальних, соціально-економічних інститутів і являє собою складну сукупність економічних, політичних, правових, духовних відносин, що забезпечують його цілісність як соціальної системи.

Соціально-економічні інститути в соціологічній інтерпретації розглядаються як історично сформовані, стійкі форми організації спільної діяльності людей. У більш вузькому сенсі - це організована система соціально-економічних зв’язків і норм, покликана задовольнити основні потреби суспільства, соціальних груп і особистості.

Неминучі інституціональні зміни викликали необхідність створення нових ринкових інститутів, серед яких особливе місце займає соціально-економічний інститут аудиту. Проте формування соціально-економічного інституту аудиту виявилося проблемою надзвичайно маловідомою в сучасній економічній теорії, пов’язаною з небажанням деяких теоретиків і практиків аудиту бачити в ньому соціально-економічний інститут.

Процес становлення соціального інституту пов'язаний з визначенням і закріпленням соціальних норм, правил, статусів і ролей, приведення їх в систему, здатну діяти у напрямі задоволення певної суспільної потреби. Термін «соціальний інститут» пов'язаний з процесом упорядкування, формалізації і стандартизації суспільних зв'язків і відносин, тобто із інституціоналізацією [3, с. 67]. Разом з тим, сьогодення вимагає більш детального вивчення ролі інституту аудиту в системі соціальних, соціально-економічних інститутів, з яких формується суспільство, його значення в складній сукупності економічних, політичних, правових, духовних відносин, що забезпечують цілісність суспільства як

соціальної системи. Крім того, на сьогодні, проблема інституалізації аудиту, за нашою думкою, вимагає більш детального вивчення, тому що за останні роки відбувся ряд подій, які суттєво вплинули на нормативно-правову та інституційну базу аудиту.

Соціальний інститут утворюється на основі соціальних зв'язків, взаємодії і відносин конкретних індивідів, соціальних груп і спільнот. Але він, як і інші соціальні системи, не може бути зведений до суми цих осіб та їх взаємодій. Соціальні інститути носять наділндивідуальних характер. Отже, соціальний інститут являє собою самостійне суспільне утворення, що має свою логіку розвитку. З цієї точки зору соціальні інститути можуть бути розглянуті як організовані соціальні системи, що характеризуються стійкістю структури, інтегрованість їх елементів і певної мінливістю їх функцій.

Побудова ефективної нормативної та інституціональної основи аудиту на національному рівні представляє собою складну і нетривіальну задачу.

Основні тенденції і виклики пов’язані з змінами в нормативно - правовій і інституціональній сферах аудиту на глобальному (інтернаціональному), регіональному і національному рівнях наведено в проблемній записці, яку підготував секретаріат Конференції Організації Об'єднаних Націй з торгівлі й розвитку - ЮНКТАД (United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD) - орган Генеральної Асамблеї ООН [2]. Наявність соціально-економічного інституту забезпечує регулювання, застосування і належне існування аудиту. Хоча конкретні установи та органи, що займаються різними аспектами нормативно-правового регулювання аудиту, різняться в залежності від устрою державної системи тієї чи іншої країни, для існування високоякісного аудиту, який має вплив на систему соціальних, соціально - економічних інститутів, з яких формується суспільство, необхідна наявність ключових інституційних функцій та механізмів. Зокрема, необхідно, по-перше, чітко позначити інституційну відповідальність за виконання кожної з вищезазначених нормативно-правових функцій, по-друге, створити ефективну систему управління в рамках кожного з органів регулювання, по-третє, розробити механізми, що забезпечують стійкість функцій та органів, включаючи фінансову стійкість, по-четверте, створити системи контролю якості та оцінки результативності, забезпечити ефективну координацію між інституціональними функціями та органами, по-п’яте, розробити послідовний стратегічний підхід до створення національного нормативного та інституційного потенціалу. Вирішення цих питань є важливим і для забезпечення довгострокової життєстійкості реформ системи аудиту.

За останні роки відбувся ще ряд подій, які стимулювали зміцнення нормативно-правової та інституційної бази аудиту, чому сприяли уроки, винесені з глобальної фінансово-економічної кризи. Економічна криза однозначно продемонструвала, що фінансова система є дійсно глобальною. Очевидно, що фінансова ситуація в одній країні залежить від подій в інших, і, відповідно, норми фінансового регулювання однієї країни можуть вплинути на всі інші країни. Це вимагає значного підвищення рівня стандартизації та координації між

регулюючими органами у глобальному масштабі, з тим щоб запобігти майбутнім глобальним економічним потрясінням.

Ще одна важлива тенденція полягає в зростаючому розумінні того, що нормативно-правова система повинна не тільки розробляти стандарти, але й забезпечувати виконання та моніторинг послідовного застосування таких стандартів, їх відповідність вимогам. На глобальному рівні приймається ряд заходів, спрямованих на вдосконалення та зміцнення інституціональних механізмів. Велика частина з них призначена для вирішення завдання вдосконалення інституційної координації та співробітництва, вдосконалення управління та механізмів моніторингу процесів розробки стандартів для високоефективного аудиту, а також дотримання та моніторингу міжнародних стандартів.

Таким чином, характерною тенденцією в нормативно-правовій та інституційній сферах є сприяння глобальному процесу розробки стандартів на інституційному рівні та посилення ролі міжнародних органів не тільки в розробці стандартів, але й у забезпеченні їх виконання, послідовного застосування та дотримання. Отже, у процесі створення та зміцнення нормативних та інституційних основ на національному рівні, національні органи регулювання повинні посилити зв'язки та співробітництво з відповідними міжнародними організаціями.

Одним з найважливіших завдань у контексті розвитку нормативно-правової та інституційної бази аудиту на національному рівні є робота з установами, що займаються освітою та підготовкою. Дуже важливим елементом ефективної інфраструктури аудиту є набір санкцій, які можуть бути задіяні в тій чи іншій країні в разі виявлення порушень. Крім того, у питаннях, пов'язаних із якістю аудиту ключову роль грають процедури, що регулюють отримання та збереження статусу аудитора, ліцензування та сертифікація.

Фактично аудит перетворюється у важливу соціально-економічну систему, результати функціонування якої, мають величезне соціальне значення. Структуру аудиту слід представляти, як систему в якій органічно взаємообумовлена єдність трьох напрямів: самостійної галузі економічної науки, підприємницької аудиторської діяльності, самостійної професії. Така єдність є основою для формування Національної системи аудиту, в якій, відповідно до норм і правил, має бути створена чітка статусно-рольова структура аудиту, соціально схвалена більшістю учасників процесу аудиту.

Список використаних джерел

Колесніченко І. М. Інституціональна економіка : навчальний посібник / І. М. Колесніченко, А. В. Литвиненко ; за заг. ред. канд. екон. наук, доцента І. М. Колесніченко. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 236 с.

Нормативные и институциональные основы для высококачественной корпоративной отчетности: основные тенденции и вызовы Проблемная записка, подготовленная секретариатом ЮНКТАД [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.unctad.org/meetings/ciiisard63_ru.pdf

Соціологія : Підручник / Н.П. Осипова, В.Д. Воднік, Г.П. Клімова та ін.; За ред. Н. П. Осипової. - К. Юрінком Інтер, 2003. – 336 с.

УДК 658.5:338

Даньків Й.Я.
к. е. н., професор
завідувач кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
м. Ужгород, Україна
Вакаров В.М.
к. е. н., доцент
доцент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
м. Ужгород, Україна

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ЗАЛУЧЕННЯ ІНОЗЕМНИХ ІНВЕСТИЦІЙ ТА ЇХ АУДИТУ

Питання активізації інвестиційних процесів є на сьогодні актуальним для більшості країн світу, і Україна не є винятком. Оздоровлення економіки нашої країни та її розвиток нерозривно пов'язані з активізацією інвестиційної діяльності.

Закон України «Про інвестиційну діяльність» визначає, що «*інвестиції* – це всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті чого створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект» [1].

Україна має всі можливості для залучення інвестиційних потоків та «широкі горизонти» для їх освоєння та власного розвитку як економічно привабліва країна. Однак, макроекономічні показники України залишаються далеко за лаштунками світових інвестиційних потоків, що підсилюється недостатнім рівнем інвестиційних ресурсів та ускладнюється кризовими явищами у сучасній світовій економіці.

До основних проблем, які гальмують розвиток інвестиційної діяльності в Україні, слід віднести: високий рівень корупції; недосконаліть відповідної законодавчої бази; недосконаліть методичного забезпечення підготовки інвестиційних проектів; дефіцит досвідчених і кваліфікованих фахівців в управлінні проектами; відсутність тісних зв’язків органів місцевого самоврядування з окремими суб’єктами підприємницької діяльності та науковими центрами; відсутність практичного досвіду та слабо розвинена інфраструктура венчурних інвестицій в Україні; недостатня кількість бізнес-інкубаторів, технопарків та інших управлінських послуг; нерозвиненість інвестиційних інструментів та інвестиційного ринку, тощо.

Україна може вийти з кризового стану насамперед за рахунок власних сил і коштів. Проте інтенсивний перехід до конкурентоспроможної моделі національної економіки спричиняє потребу співробітництва зі світовою системою господарювання, у якій іноземні інвестиції є важливим

економічним важелем. Тому створення відкритої, орієнтованої на експорт моделі економіки значною мірою залежить від рівня активності іноземних інвесторів на території України, інтенсивності міжнародного руху капіталів і поділу праці.

В Україні склалася парадоксальна ситуація, коли для іноземних інвесторів створюються більш сприятливі умови ведення бізнесу, ніж для вітчизняних виробників. Така ситуація призвела до виникнення тіньових схем виведення фінансових ресурсів за кордон та залучення їх до економічного обігу вже як іноземних інвестицій. Для цього використовують спеціальні офшорні компанії, які створюються в іноземних країнах (наприклад, Віргінські Острови). Підтвердженням цього є офіційна статистика щодо залучення прямих іноземних інвестицій до України [7].

В умовах відкритості економіки нашої країни щодо іноземних інвестицій формування державної інвестиційної політики повинно базуватися на пошуку оптимального співвідношення вітчизняних та іноземних капіталів.

Для залучення зовнішнього та внутрішнього інвестора та підвищення рівня інвестиційної привабливості нашої держави необхідно:

- керівництву країни дотримуватися активної позиції щодо залучення інвестицій;
- підтримувати на державному рівні програми та проекти зарубіжних та вітчизняних інвесторів;
- продовжувати формування сприятливого інвестиційного клімату;
- забезпечувати прозорість відносин між державою та інвестором;
- розвивати інвестиційний ринок та сприяти його інтеграції у світовий простір.

У цих умовах дуже важливо забезпечити професійне проведення аудиту інвестиційної діяльності, перш за все, зовнішнього аудиту інвестиційних проектів, звернувши особливу увагу на перевірку: паспорту бюджетної програми; річного звіту про виконання паспорту бюджетної програми; довідки щодо стану фінансування, касових видатків та освоєння коштів за проектом; титулу об’єкта; конструктивних елементів об’єкта; інших документів, поданих головним розпорядником для підтвердження фактичних даних.

Ринок аудиторських послуг в сфері аудиту інвестиційної діяльності в Україні іще не досить стабільний і поки що недостатньо ефективний. Проведення наукових досліджень з пошуку оптимальних шляхів вдосконалення системи організації та управління аудиторською діяльністю у цій сфері є одним із ключових завдань науки і практики на сучасному етапі економічного розвитку економіки України та її інтеграції з економікою Європейського Союзу.

Незалежний аудит інвестиційної діяльності в певній мірі сприятиме забезпеченню довіри щодо впроваджуваних інвестиційних проектів в Україні. Інвесторам важливо отримати об’єктивні аудиторські висновки про

уже впроваджені інвестиційні проекти. Його організація і проведення повинні відповідати основним вимогам міжнародних стандартів аудиту. Їх розробкою і затвердженням займається Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (англ. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) [9].

Незалежні аудитори в Україні при здійсненні аудиторського контролю, в тому числі щодо забезпечення достовірності показників інвестиційного проекту, керуються Міжнародними стандартами аудиту (у 2009 році були затверджені нові стандарти аудиту). Проте, оскільки багато процесів світової економіки розвиваються дуже нестримно, змінюються умови господарювання, зважаючи на це в 2013 році Рада почала переглядати міжнародні стандарти аудиту. Цей процес триває і по нинішній час.

У країнах Євросоюзу аудиторську діяльність, окрім міжнародних стандартів аудиту, також регламентують директиви і рекомендації Європарламенту і Ради. Сьогодні в Європі діють дві директиви Європейського Союзу. Це Директива 2006/43/ЕС Європейського Парламенту і Ради від 17 травня 2006 року з обов'язкового аудиту річної і консолідованої звітності [11], яка вносить зміни в Директиви Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС і скасовує Директиву Ради 84/253/ЄЕС (Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC) [11], а також Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту і Ради від 16 квітня 2014 року про внесення поправок в директиву 2006/43/ЕС з обов'язкового аудиту річної і консолідованої звітності (Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts) [12].

Зазначимо, що у Директиві 2014/56/ЄС Європейського Парламенту і Ради має місце ширша деталізація вимог, які були викладені в Директиві 2006/43/ЄС. Ці вимоги Директиви спрямовані на зміцнення незалежності аудитора і аудиторської фірми, підвищення об'єктивності висновку аудитора, посилення зовнішнього нагляду над діяльністю аудиторів і аудиторських фірм, підвищення ролі комітетів аудиту на підприємствах громадського інтересу та впливають на інвестиційну діяльність й залучення інвестора .

На основі визначення сутності зовнішнього незалежного аудиту інвестиційної діяльності, його основних етапів та завдань його основною метою слід вважати висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо формування інвестиційного проекту та його реалізації формуванню та розподілу його економічної та соціальної вигоди протягом всього інвестиційного циклу. Таким чином, можемо стверджувати, що історично-еволюційні етапи розвитку управління і аудиту інвестиційної діяльності в Україні з врахуванням сучасних світових

тенденцій глобалізації економіки будуть і надалі постійно розвиватись і удосконалюватись.

Список використаних джерел

1.Про інвестиційну діяльність [Електронний ресурс]: [від 18.09.1991 р. N 1560-XII (Закон України прийнятий Верховною Радою України) (ред. від 11.08.2013)] - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/

2. Про аудиторську діяльність". [Електронний ресурс]: [від 22.04.1993, №3125-XII р., Закон України прийнятий Верховною Радою України)- Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/.

3. Гончаренко, О. М. Управління ризиками в процесі реалізації інвестиційного проекту [Електронний ресурс] /О.М.Гончаренко. – Режим доступу: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/743/Lpdf.

4.Крупка Я.Д. Прогресивні методи оцінки та обліку інвестиційних ресурсів /Я.Д. Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 354 с.

5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2012 року) [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.apu.com.ua.

6. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (редакція 2013 р.) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://iia.org.ua.

7.Пілевич Д.С. Сучасний стан залучення основних джерел інвестицій для розвитку національного господарства /Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 1(64) 2014// URL: file:///C:/Users/admin/Downloads/Nvnudpsu_2014_1_9%20(1).pdf

8. Редченко К. І. Особливості зовнішнього та внутрішнього аудиту інвестиційних проектів [Електронний ресурс] / К. І. Редченко. - Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2009_647/85.pdf

9.International Accounting Standards Board. Доступно в интернете: https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb. 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/ES of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri= CELEX:32013L0034&from=LT.

10.International Auditing and Assurance Standards Board, URL: https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/iaasb.

11.Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC. URL: http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/ HTML/?uri=CELEX:32006L0043&from=LT.

12.Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014/ amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. URL: http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/ TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0056&from=LT Regulation

УДК 657.471
Демська Ю.В.,
спеціаліст Лабораторії управління вищим навчальним закладом,
Національний університет «Львівська політехніка»

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВИЗНАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ РЕЗЕРВУ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ

Важливу роль у фінансово-господарській діяльності сучасних підприємств відіграють резерви майбутніх витрат і платежів. Їх створення спрямоване на мінімізацію впливу негативних наслідків можливих непередбачуваних подій на діяльність підприємств. Такі резерви є виключно обліковими, адже не передбачають формування реальних запасів ресурсів, а лише шляхом бухгалтерських операцій створюють певний «буфер» захисту власного капіталу підприємства від редукції. Тому правильна організація обліку резерву майбутніх витрат та облікової політики у цьому контексті є важливим і актуальним завданням не лише з погляду бухгалтерського обліку, але й економіки підприємства загалом.

Проблеми бухгалтерського обліку резервів майбутніх витрат досліджували такі вчені як: Воскало Н.М., Козлова М.О., Орищенко М.М., Терещенко В.С., Пилипенко Л.М., Пархомчук О.О., Яремко І.Й. та інші. Однак низка питань, зокрема, щодо обов'язковості формування цих резервів, їх оцінювання та правильності відображення у бухгалтерському обліку, залишаються невирішеними.

На даний час створення та відображення в обліку резервів майбутніх витрат регулює П(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», які визначають ці резерви як забезпечення – зобов'язання з невизначеним терміном або сумою [1, 2]. Словник економічних термінів трактує резерв майбутніх витрат і платежів як «вид стійких пасивів підприємств, компаній, що утворюється в поточному періоді з метою рівномірного включення поточних витрат у витрати виробництва та обігу» [3].

Чинним законодавством України передбачено створення забезпечень для відшкодування майбутніх операційних витрат. Зокрема їх створюють на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Нарахування резервів для підприємств є обов'язковим, за винятком суб'єктів малого підприємництва, які мають право визнавати відповідні витрати у період їх фактичного понесення. Необхідність створення резервів обумовлена одним із принципів ведення бухгалтерського обліку, а саме розмежування доходів і витрат між звітними періодами. Тому якщо резерви не створюють, то контролюючі органи можуть це трактувати як порушення встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку [4].

Визнання і відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності резерву майбутніх витрат відбувається за таких умов (табл. 1.). У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Таблиця 1

Умови для визнання і відображення в бухгалтерському обліку резерву майбутніх витрат

Умови для визнання резервів	Характеристика умов визнання резервів
Підприємство має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулих подій	При формуванні резерву враховуються минулі події, що незалежні від майбутніх дій суб'єкта господарювання. Для створення резерву підприємство не має мати інших альтернатив щодо виконання цього зобов'язання. Тобто підприємство не може одночасно визнавати зобов'язання і нараховувати резерв. Зобов'язання або має бути підтверджене юридично, або бути конструктивним.
Ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для виконання такого зобов'язання	Обов'язковою умовою для визнання та формування резервів є можливість зменшення економічних вигод внаслідок виконання цього зобов'язання. Якщо не очевидно, що для виконання та погашення зобов'язання потрібно вибуття ресурсів, то таке зобов'язання визнається як умовне.
Суму зобов'язання можна достовірно оцінити	Сума резерву, має відповідати найвірогіднішій оцінці видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду, і визначається на основі судження управлінського персоналу, зокрема на основі досвіду подібних операцій.

Перші дві умови формування резервів обумовленні факторами, які мають юридичне і економічне навантаження. Юридичне навантаження факторів пов'язане з можливим виникненням зобов'язань перед третіми особами. Ці зобов'язання можуть мати законодавчо-імперативне походження, тобто виникати внаслідок приписів законів чи інших нормативно-правових документів, або випливати із договірних чи інших взаємовідносин з третіми особами, чи навіть добровільно взятих на себе в односторонньому порядку обов'язків. Третя умова формування резервів пов'язана з можливістю їх достовірного оцінювання. При цьому, якщо критерій оцінки для визнання більшості об'єктів бухгалтерського обліку є досить жорстким, то застосування цього критерію до забезпечень є доволі суб'єктивним, адже ґрунтується на судженнях бухгалтера щодо майбутніх подій [5, с. 177].

Варто погодитися з думкою Яремка І.Й. "якщо величину резервів капіталу розраховано правильно, то при настанні відповідної події їх погашають автономно стосовно фінансових результатів, якщо їх розмір перевищує фактичну потребу, то невикористана частина відображається як доходи у звіті про фінансові результати; якщо ж розмір резервів замалий, то його недостатня частина є витратами " [6, с. 57-58].

Таким чином, визнання резерву майбутніх витрат є обов'язковою і невід'ємною умовою їх бухгалтерського обліку. Проте, ця умова нерозривно пов'язана з наступною бухгалтерською процедурою – оцінюванням резервів, яке фактично введено в критерій їхнього визнання. Тому обидві бухгалтерські

процедури щодо резервів майбутніх витрат – і визнання, і оцінювання, - повинні здійснюватись одночасно: визнаючи резерв, бухгалтер має знати його величину.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20. 2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». 3. Словник економічних термінів [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.ekonomiks.net.ua/. 4. Створення резервів:облік та використання [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006548-ctvorennya-rezerviv-oblik-ta-vikoristannya. 5. 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. 6. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: монографія/ І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

УДК 657.1

Дерій В.А.,
ТНЕУ, професор кафедри обліку у виробничій сфері, д. е. н., проф.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА СЛУЖБА ТА ЇЇ РОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Підприємства, які нині функціонують в українській економіці і мають намір функціонувати тут у майбутньому (в перспективі), зобов'язані дбати про власний належний рівень фінансового й управлінського обліку та аналізу, зовнішньої і внутрішньої звітності, економічного контролю, а також оподаткування. Для того, щоб це організаційно забезпечити, доцільно мати у своєму штаті або поза штатом (на умовах договору) обліково-аналітичних працівників, які б володіли високим фаховим рівнем знань та навиків, прагнули до його підвищення і самоосвіти, вміли правильно визначити пріоритети у фаховій діяльності та грамотно планувати її з орієнтацією на досягнення у коротко-, середньо- і довгостроковій перспективі конкретних цілей підприємства.

Обліково-аналітична служба підприємства – це, за нашим переконанням, служба, яка обслуговує обліково-аналітичну систему і відповідає за стан, розвиток та поліпшення фінансового й управлінського обліку, звітності, контролю, аналізу, оподаткування підприємства і від якої у значній мірі залежить ефективність та якість системи управління підприємством, а також шанси на його виживання в умовах загострення конкурентної боротьби, що продиктована глобальною економікою і геополітикою. Цікавою є думка В. С.

Леня щодо обліково-аналітичної системи підприємства. Він вважає, що «це впорядкована внутрішня структура організації, яка накопичує дані господарського обліку та зовнішню позаоблікову інформацію для аналізу та формування звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів у необхідному для них розрізі. Обліково-аналітична система організації дозволяє сформувати обліково-аналітичне забезпечення управління бізнес-процесами на основі використання методик обліку, аналізу, планування та контролю» [1, с. 286].

Наявність чи відсутність обліково-аналітичної служби у підприємстві залежить від обсягів діяльності підприємства, бажання його власників та менеджерів мати найсвіжішу інформацію про стан підприємства і потенціал для розвитку, готовність висококваліфікованих фахівців з фінансового й управлінського обліку та аналізу працювати так, щоб витрати на обліково-аналітичну інформацію були значно меншими за реальні вигоди, які одержить підприємство від цієї інформації.

Можемо припустити, що можливі такі типи обліково-аналітичної служби підприємства або її відсутності: а) обліково-аналітичну роботу здійснює керівник самого підприємства чи хтось з його рідних, близьких, знайомих; б) обліково-аналітичну роботу професійно веде представник спеціалізованої аудиторської або консалтингової фірми, або фізична особа-підприємець, що спеціалізується на наданні обліково-аналітичних послуг; в) в підприємстві є бухгалтер, який сам виконує всю обліково-аналітичну роботу; г) у підприємстві працює 2-5 бухгалтерів між якими поділена обліково-аналітична робота; ґ) в підприємстві працює понад 5 бухгалтерів і 1-2 аналітики; д) підприємство має бухгалтерську і аналітичну службу (відділ) тощо.

Для кожного підприємства, яке дбає про свою перспективу особливо цінним, як ми вважаємо, є вміння працівника обліково-аналітичної служби: 1) системно планувати роботу і кваліфіковано працювати з великими масивами нормативно-правової, планово-економічної та обліково-звітної інформації із широким застосування ІТ-технологій і відповідного фахового програмного забезпечення; 2) знати та дотримуватись термінів підготовки і здавання первинних документів, облікових регістрів, форм звітності, а також своєчасної оплати податків та зборів; 3) виявляти виклики і ризики для підприємства на ранніх їхнього виникнення й адекватно на них реагувати (з одного боку, без поспіху з глибоким усвідомленням поточної ситуації на ринку, а з іншого – миттєво, коли складаються надзвичайно невигідні для підприємства обставини); 4) поєднувати в одній особі фахові риси суміжних спеціальностей (бухгалтера, менеджера, аналітика, правника, аудитора, експерта, економіста, архівіста, діловода і т. д.); 5) підвищувати свій загальнокультурний та фаховий рівень шляхом прочитання й осмислення новітньої художньої і спеціалізованої літератури за певним напрямком фахової діяльності; 6) брати участь у науково-практичних нарадах та семінарах, проходженні стажування в Україні і за кордоном, а також чітко і грамотно писати, гарно та по суті говорити (спілкуватись на професійні теми) тощо.

Бухгалтер, аналітик повинен мати природний талант до обліково-аналітичного мислення і безперервного навчання (прочитання нормативно-правових актів) протягом усього життя; добре знати, розуміти та постійно відстежувати зміни і доповнення до нормативно-правових актів, пов'язаних із відповідними видами економічної діяльності; бути користувачем та активним учасником глобальної, регіональних і локальних комп'ютерних мереж, груп за інтересами, професійних форумів, де можна отримати багато цінної інформації та порад; мати виважений (неконфліктний) характер і вміти вільно спілкуватись мовою цифр з клієнтами, керівництвом, підлеглими, простими працівниками; знати, розуміти та застосовувати у своїй практичній діяльності передові теорії, концепції, принципи, стандарти, моделі, методи і форми, методики ведення підприємницької діяльності, обліку, аналізу, контролю й оподаткування; бути патріотом своєї держави (області, району, населеного пункту, вулиці, підприємства) та щоденно дбати про їхній розвиток і т. д.

Більшість питань обліково-звітного спрямування підприємству вдається регламентувати та регулювати завдяки «Наказу про облікову політику підприємства», який є базовим документом для ведення фінансового й управлінського обліку, складання різних форм обов'язкової та необов'язкової (добровільної звітності, звітності за запитом) звітності. Напевно, варто було б розробити «Положення про організацію і методику здійснення аналітичної роботи у підприємстві» обсягом 8-10 сторінок друкованого тексту з відповідними додатками, що конкретизують деталі аналітичного процесу (зокрема концепція, мета, завдання, принципи, вимоги, стандарти, рекомендації, моделі, стадії, плани обліково-аналітичної служби; структура та кількість працівників такої служби; їхні права, обов'язки і відповідальність; ділянки та напрямки аналітичної роботи з орієнтацією на групи чи конкретних користувачів інформації; групи й ключові економічні показники і методика їхнього розрахунку; причинно-наслідкові зв'язки між показниками та методи дослідження; номенклатура джерел даних для проведення аналізу, періодичність отримання та її точне знаходження у документах; перелік аналітичних таблиць, форм аналітичної звітності, графіків, діаграм; основні позитивні і негативні фактори впливу на діяльність аналізованого підприємства; резерви збільшення сум доходів та прибутків, зменшення витрат і т. д.).

Варто зазначити, що ми не перші і, напевно, не останні, хто висловлює пропозицію щодо Положення про аналітичну роботу. Так, Н. В. Тлучкевич ще у 2011 році зазначала: «Організація аналітичної роботи та методика розрахунку показників аналізу повинні наводитися у відповідному для того документі (рекомендаціях, порядок розрахунку тощо) та внутрішньому документі підприємства – Положенні про організацію аналітичної роботи, яке дозволить відобразити особливості аналізу витрат кожного господарського суб'єкта, забезпечить належне проведення аналітичної роботи та доведення її результатів відповідним користувачам. У додатках до Положення подається перелік

аналітичних показників, які необхідно розрахувати за місяць, квартал і рік» [2, с. 471].

Таким чином, наявність або відсутність обліково-аналітичної служби у підприємстві залежить від обсягів діяльності підприємства, бажання його власників та менеджерів мати найсвіжішу інформацію про стан підприємства і потенціал для розвитку, готовність висококваліфікованих фахівців з фінансового й управлінського обліку та аналізу працювати так, щоб витрати на обліково-аналітичну інформацію були значно меншими за реальні вигоди, які одержить підприємство від цієї інформації. Роль обліково-аналітичної служби в системі управління підприємством важко переоцінити, адже вона дає змогу на найвищому фаховому рівні поглянути на підприємство з різних позицій та під різним кутом зору, що забезпечить оцінку підприємства за його суттєвими перевагами, недоліками, ризиками і перспективами. Вважаємо, що бухгалтери та аналітики нових поколінь українців будуть інакшими від попередніх поколінь (більш фаховими, незалежними, прогресивними, творчими, комунікативними, послідовними, патріотичними, відважними, духовними).

Список використаних джерел

1. Лень В. Обліково-аналітична система підприємства: обґрунтування визначення, модель / В. Лень // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2016. – № 1. – С. 281-290.
2. Тлучкевич Н. В. Організація аналітичної роботи на підприємстві: управлінський аспект / Н. В. Тлучкевич // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Вип. 8 (29). – Ч. 1. – Луцьк: Луцьк. націон. техніч. ун-т, 2011. – С. 464-474.

Дорош Н.І.
доктор економічних наук, професор
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка

ЗВІТ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Звіт про результати проведення внутрішнього аудиту є офіційним документом, в якому внутрішні аудитори підсумовують свою роботу, повідомляючи свої зауваження та рекомендації. Аудиторські звіти є найбільш важливим кінцевим продуктом процесу внутрішнього аудиту і є основним засобом опису роботи відділу внутрішнього аудиту. Аудиторські звіти свідчать про професійний характер діяльності внутрішнього аудиту і дають можливість іншим оцінити цей вклад. Ефективні аудиторські звіти, звичайно, мають бути підтримані компетентними аудиторськими доказами, але вони можуть не стати дієвим інструментом покращення діяльності підприємства внаслідок погано підготовлених звітів. Підготовка чітких та ефективних звітів має бути основним

завданням внутрішніх аудиторів на всіх рівнях, від керівника служби внутрішнього аудиту до працівників аудиторської команди.

Згідно з Міжнародним стандартом професійної практики внутрішнього аудиту 2410 "Звітування результатів" внутрішні аудитори мають звітувати результати завдання. 2410 "Критерії звітування" – Звіти мають включати цілі та обсяг завдання, а також відповідні висновки, рекомендації та плани заходів. 2410.A1 – Заключний звіт щодо результатів завдання має, за необхідності, містити висновок внутрішніх аудиторів. Виданий висновок має враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також має бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації. Тлумачення: Висновок на рівні завдання може виноситись у формі рейтингів, висновків або іншим способом викладення результатів. Такі завдання можуть стосуватись контролів певного процесу, ризику або організаційного підрозділу. При формулюванні висновку необхідно враховувати результати завдання та їх значущість[2].

Аудиторські звіти мають відображати основну філософію загального підходу до внутрішнього аудиту підприємства, в тому числі основні цілі перевірки, підтримуючі стратегії, основні принципи й процедури, що стосуються аудиторської роботи, та іншу професійну діяльність аудиторського персоналу.

Основною метою звітів про внутрішній аудит є не тільки опис запланованого та здійсненого аудиту, а й повідомлення про результати такого аудиту. За своєю природою, звіти про внутрішній аудит є, як правило, критичними та мають тенденцію до підкреслення таких питань, наприклад, як виявлені слабкі сторони внутрішнього контролю. У той же час абсолютно правильним є повідомлення про те, що у процесі внутрішнього аудиту була перевірена певна сфера діяльності і суттєвих проблем не було виявлено. Всі звіти про внутрішній аудит, як офіційний письмовий документ, так і неформальне усне повідомлення наприкінці аудиторської роботи на місцях, повинні мати такі основні цілі та компоненти:

- цілі, терміни, та обсяги перевірки. Аудиторський звіт має відображати основні цілі перевірки, об'єкт перевірки та сфери охоплення внутрішнього аудиту. Розділ "Обсяг аудиту", наприклад, може розкривати, що аудит був проведений на запит аудиторського комітету або був ініційований в результаті виявленого шахрайства;

- опис виявлених відхилень. Аудиторський звіт має описувати результати обстеження умов об'єкту перевірки. Часто у цьому розділі описується, якщо це має місце, виявлені відхилення в умовах та викривлення інформації, а також, чому це є невідповідним. Термін "невідповідно" охоплює слабкі сторони внутрішнього контролю, порушення процедур підприємства, або будь-що з широкого спектру інших проблем, виявлених в ході внутрішнього аудиту;

- пропозиції щодо виправлення. Аудиторські звіти мають включати рекомендації, засновані на виявлених недоліках, для виправлення умов та їх

причин. Пропозиції включають опис характеру виявлених відхилень в умовах, а також рекомендації щодо поліпшення діяльності.

Доцільно також, щоб в аудиторському звіті наводилось плани, наміри щодо покращення ситуації та пояснення поглядів з позицій об‘єкту аудиту. Об‘єкт аудиту, можливо, забажає вказати на пом'якшувальні обставини або надати пояснення щодо виявлених проблем, де виникли розбіжності. Залежно від формату звіту, в цьому розділі об‘єкт аудиту часто може офіційно надати відповідь на виявлені відхилення та заявити про плани коригувальних дій у відповідь на рекомендації внутрішнього аудиту [3, с. 352].

Такий процес формулювання звітів складається з чотирьох етапів: (1) причина здійснення внутрішнього аудиту, (2) що було виявлено і чому це є невідповідним, (3) що має бути зроблено для виправлення недоліків, і (4) що буде зроблено об‘єктом аудиту - що становить основу практично всіх звітів про внутрішній аудит [3, с. 353].

Положенням про організацію внутрішнього аудиту в банках України, затвердженим Постановою Правління Національного банку України від 10.05.2016 №311 встановлено, що аудиторський звіт про результати проведення аудиторської перевірки (аудиту) складається з урахуванням вимог стандартів внутрішнього аудиту, підписується внутрішнім аудитором, який безпосередньо виконав перевірку, керівником перевірки та керівником підрозділу внутрішнього аудиту банку[1].

Разом з підготовкою компетентного аудиторського звіту, необхідно чітко розуміти для кого призначається звіт. Звіт про внутрішній аудит готується для аудиторського комітету, підрозділу, який був об‘єктом аудиту, і відповідального вищого керівництва. Так, відповідно до Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України від 10.05.2016 №311 [1] звіт про аудиторську перевірку (аудит) надається керівникам структурних підрозділів [учасникам процесів, які підлягали перевірці (аудиту)], правлінню банку, раді банку та аудиторському комітету (у разі його створення) для вжиття своєчасних і належних організаційних (коригувальних) заходів. Процес моніторингу/відстеження результатів аудиторських перевірок (аудиту) починається після надання об‘єкту аудиту аудиторського звіту та закінчується після виконання ним усіх наданих рекомендацій (пропозицій).

Згідно з Міжнародним стандартом професійної практики внутрішнього аудиту 2450 “Загальні висновки” виданий загальний висновок має враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також має бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації [2]. Кожна група управління має особливі потреби та інтереси, і аудиторські звіти мають слугувати загальним інтересам підприємства. Зокрема, питання зводиться до того, чи сфера, яка перевіряється, є прямою відповідальністю об‘єкту аудиту, чи групи управління загального та вищого рівня відповідальності.

Керівництво та працівники об‘єкту аудиту мають бути мотивовані щодо поєднання інтересів підприємства та організаційної одиниці. Безпосереднє

керівництво об‘єкту аудиту має визнавати, що його кінцеве благополуччя тісно пов'язано із загальним успіхом підприємства, але також, що ці заслуги значною мірою визначаються його власною діяльністю. Таке сприйняття ефективності являє собою розуміння поєднання досягнутих результатів діяльності та фактичного внеску кожного безпосередньо відповідального керівництва.

Служба внутрішнього аудиту має допомогти лінійному керівництву зробити роботу більш ефективною, зважаючи на те, що для виявлення проблем та рекомендації можливих рішень, вона має повністю співпрацювати і мати майже партнерські відносини з керівництвом. Таким чином, внутрішній аудит може усунути багато дрібних питань, які повинні і можуть бути вирішені на місцевому рівні без залучення керівників високого рівня. Разом з тим, головний обов‘язок внутрішнього аудиту полягає у повідомленні, в межах цілей аудиту, про відхилення, що були виявлені чи спостерігаються. Важливим є те, що при наданні послуг структурному підрозділу, обов'язки внутрішнього аудиту полягають також у повному інформуванні аудиторського комітету та ради директорів.

У якості відправної точки для вирішення цих потенційно суперечливих вимог усі рівні управління повинні мати повне уявлення про свої потреби і обов‘язки внутрішнього аудиту їх обслуговувати. Місцеві керівники та служба внутрішнього аудиту мають вдаватись до рішучих спільних зусиль, щоб виробити необхідні подальші заходи в ході внутрішнього аудиту.

Список використаних джерел

1. Положення про організацію внутрішнього аудиту в банках України. Постанова Правління Національного банку України від 10.05.2016 №311 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua /laws/show/ v0311500-16

2. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), видані Інститутом Внутрішніх Аудиторів (Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA), у редакції з 01.01.2017р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20 Ukrainian.pdf

3. Moeller, Robert R. Brink’s modern internal auditing : a common body of knowledge / Robert Moeller. – 7th ed. – 2009 – John Wiley & Sons, Inc. – 766 p.

УДК 657

Дунаєва М.В.
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
старший викладач кафедри обліку і оподаткування

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ

В умовах адаптації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів в Україні він має бути орієнтований на забезпечення оперативною інформацією всіх суб'єктів управління, а також на підготовку інформації на основі бухгалтерської звітності для інвесторів та кредиторів. Зростає потреба в реєстрації і формуванні конкретної інформації, необхідної для контролю за діяльністю підприємств як ззовні (з боку власника), так і зсередини (з боку управлінського персоналу).

Запасам, як об'єкту бухгалтерського обліку, властиві певні специфічні особливості. Вони відграють провідну роль у фінансово-господарській діяльності кожного суб'єкта підприємницької діяльності. Обов'язковим критерієм визнання запасів є їх споживання (реалізація) протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу. Запаси є найбільшою складовою активів кожного підприємства, тому неналежна організація обліку запасів на підприємстві наносить значні збитки. Раціональне використання запасів та їх збереження залежить від якісної організації обліку. Зміст і завдання організації обліку запасів полягають у визначенні складу інформації, що надходить та формується у системі обліку, виборі методів і способів збору, обробки та видачі інформації для прийняття управлінських рішень, шляхів і способів наукової організації праці матеріального відділу бухгалтерії [1, с. 366].

Організація обліку запасів у бухгалтерії включає розробку порядку приймання, перевірки та обробки документів, вибір регістрів аналітичного і синтетичного обліку запасів, методики та техніки аналітичного і синтетичного обліку запасів, у тому числі обліку транспортно-заготівельних витрат, методики групування запасів та розробки номенклатурних номерів.

Можна виділити такі **недоліки організації обліку запасів**:

— складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну, більше того, обміну на неподібні активи. Крім того, П (С)БО 9 «Запаси» процедуру дооцінки запасів передбачено тільки в межах суми попередньої уцінки, що не дозволяє відобразити на звітну дату справедливу вартість запасів;

— низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, спричинений несвоєчасним надходженням первинних документів, зокрема лімітно-забірних карток, у бухгалтерію;

— невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів на підприємствах із складним і тривалим виробничим циклом;

— недосконаліть контролю процесу використання виробничих запасів, що полягає насамперед у відсутності служби внутрішнього аудиту;

— дублювання записів у бухгалтерських документах щодо надходження, руху та вибуття запасів, що призводить до збільшення трудомісткості складання первинних документів, зокрема дублювання інформації щодо руху запасів у картці складського обліку матеріалів і лімітно-забірній картці[2].

Для забезпечення правильності даних бухгалтерського обліку, їх відповідності фактичному стану необхідно стежити за ретельним і своєчасним проведенням інвентаризацій, контрольних та вибіркових перевірок, які мають велике значення у збереженні матеріалів.

Якщо на підприємстві не налагоджена чітка робота з документами, то, як результат, погіршується саме управління, оскільки воно залежить від якості, достовірності, оперативності приймання-передачі інформації, налагодження довідково-інформаційної служби, чіткої організації пошуку, зберігання та використання документів.

Збільшення обсягів інформації, підвищення вимог щодо оперативності та якості її обробки, зростання інформаційного навантаження потребує ефективно розробленого документообігу.

Для вирішення проблем організації обліку слід здійснити такі заходи:

1. Організація автоматизованого складського обліку.

2. Застосування науково обґрунтованих механізмів нормування та планування необхідної кількості виробничих запасів.

3. Раціоналізація форм документів, документообігу й усієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів, зокрема відредагувати документи, в яких відбувається повторення інформації, що не є суттєвою. Для підвищення контрольної функції необхідно подати в журналі реєстрації графу «прострочені» [3, с. 133].

4. Удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів, оскільки успішне функціонування підприємств залежить, перш за все, не тільки від вдосконалення внутрішньогосподарської діяльності взагалі, а й від того, наскільки розвинута система автоматизації їхньої діяльності.

5. Здійснення контролю за напрямками та нормами використання запасів, формуванням собівартості запасів власного виробництва.

6. Контроль за способом розподілу транспортно-накладних витрат і їх відображенням в обліку.

7. Забезпечення строгого порядку приймання, зберігання й витрат сировини, матеріалів та комплектуючих виробів.

8. Підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств [4, с. 122].

9. Узгодження механізмів бухгалтерського та податкового обліку виробничих запасів.

10. Обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки та технології виробництва.

11. Чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств, тобто застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів [5].

12. Запровадження на підприємствах інформаційних технологій обробки економічної інформації.

13. Раціоналізація форм документів, документообігу й усієї системи оформлення, реєстрації та обробки документів.

Використання перелічених напрямів удосконалення організації обліку виробничих запасів дозволить підвищити рівень ефективності діяльності підприємств, забезпечити її безперервність та уникнути матеріальних втрат.

Також з метою удосконалення ведення обліку запасів на підприємствах доцільно застосування комп`ютерної техніки та спеціалізованого програмного забезпечення ведення бухгалтерського обліку. Застосування комп'ютерної техніки несе значні зміни до організації бухгалтерського обліку. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації. В різних системах бухгалтерського обліку (від паперової до комп'ютерної) вона досягається, як правило, раціональною організацією облікових даних, одноразовим їх отриманням та передачею за всіма напрямами.

Головною метою функціонування бухгалтерської інформаційної системи на підприємстві є забезпечення керівництва підприємства фінансовою інформацією для прийняття обґрунтованих рішень при виборі альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів. В умовах використання комп’ютерних бухгалтерських систем методологія обліку змінилась в різних напрямах, зокрема: змінюється система, бухгалтерська система бухгалтерського обліку, перебудовується методологія обліку, змінюється обліковий процес, підвищується рівень управління, відбувається кількісна і якісна зміна облікового апарату та його функцій.

Список використаних джерел

1. Островерха Р.Е. Організація обліку: Навчальний посібник – 2-ге вид. перероб та доп. – К.: «Центр учбової літератури» , 2012. – 576с.

2. Шендригоренко М. Т. Облік виробничих запасів: актуальні питання та напрямки їх вирішення / М. Т. Шендригоренко // Вісник Криворізького економічного інституту КНУ. - 2013. - № 2. - С. 102-106.

3. Царенко І. М. Актуальні проблеми і шляхи вдосконалення організації обліку та контролю виробничих запасів підприємства / І. М. Царенко // Управління розвитком. — 2013. — №5. — С. 131–133

4. Старик М.В. Особливості обліку виробничих запасів / М.В. Старик // Управління розвитком. — 2010. — № 2. — С. 120–122.

5. Іорданов В. Інвентаризація на підприємстві / В. Іорданов // – Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №114. – с. 68.

УДК 336.012.23

Ірина Дутчак
Львівський національний університет імені Івана Франка
Доцент кафедри обліку і аудиту, к.е.н., доцент

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТНОСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сучасні пріоритети управління підприємством вимагають врахування концепції сталого розвитку в частині корпоративної соціальної відповідальності та еколого-економічної складової. Загострення екологічних та соціальних проблем викликають потребу переоцінки впливу суб'єктів національної економіки на зовнішнє природне середовище та на трудові ресурси держави. Показник прибутковості бізнесу перестає бути єдиним критерієм його успішної діяльності. Система бухгалтерського обліку повинна забезпечити збір та обробку інформації про діяльність підприємства в економічному контексті та про вплив суб'єктів господарювання на стан навколишнього середовища у широкому розумінні цього слова.

Вагомий внесок у дослідження перспектив формування звітності сталого розвитку у системі бухгалтерського обліку зробили такі вчені, як Васильчук І.П. [1], Костирко Р.О. [2], Король С.Я. [3], Кузнецова С.А. [4], Малярець Л.М. [5], Пелиньо Л.М., Сопко В.В. [6].

Метою дослідження є визначення та конкретизація підходів до формування показників звітності сталого розвитку у системі бухгалтерського обліку для потреб інформаційного забезпечення управління підприємством.

Варто зазначити, що у 1992 році Україна, як член ООН доєдналася до підписання програмних документів, які описують узгоджену політику сталого розвитку. Теорія сталого розвитку формує теоретичне обґрунтування необхідності поєднання соціальної, екологічної та економічної ефективності, як пріоритетів розвитку у процесі управління підприємством і національною економікою в цілому.

Основним інструментом донесення інформації про показники діяльності суб'єктів господарювання до зовнішніх користувачів є фінансова і нефінансова звітність. Нефінансова звітність, як елемент системи управління підприємством, здатна забезпечити інформаційні потреби зацікавлених осіб (стейкхолдерів) із числа зовнішніх користувачів інформації про діяльність підприємства в порядку підтримання діалогу між суб'єктом господарювання і громадянським суспільством, його територіальними громадами та органами місцевого самоврядування.

Заохочення підприємств до складання та оприлюднення нефінансової звітності відбувається шляхом посилення впливу міжнародних та вітчизняних організацій і громадських об'єднань зацікавлених у підвищенні соціальної та екологічної відповідальності бізнесу.

Нефінансова звітність підприємства повинна містити інформацію про економічні результати ділової активності підприємства в контексті його впливу на екологічне середовище і соціальну сферу.

Відповідно до Глобальної ініціативи із звітності (GRI – Global Reporting Initiative) нефінансова звітність передбачає подання інформації зацікавленим особам із числа внутрішніх і зовнішніх користувачів про результати діяльності суб'єкта господарювання в контексті сталого розвитку.

Основне завдання нефінансової звітності полягає у висвітленні впливу діяльності підприємства на параметри екзогенного середовища у трьох напрямах – екологічному, соціальному та економічному. Показники нефінансоввої звітності повинні бути достатніми для характеристики зв'язку між інтересами і конфліктами у цілях стейкхолдерів.

Збір та обробка інформації для формування показників звітності відбувається у системі бухгалтерського обліку.

На нашу думку, одним із завдань управління підприємством є організація ефективної системи обліку, тобто такої, яка передбачає збір, обробку та подання інформації з врахуванням екологічних, соціальних та економічних аспектів діяльності підприємства, що піддаються обліку у ході нормального операційного циклу.

Нефінансова звітність може мати різні назви та формати підготовки – від форми і змісту, визначеними міжнародними стандартами, до складених за власними уявленнями: звіт про сталий розвиток, звіт про корпоративну соціальну відповідальність, соціальний звіт, звіт про прогрес у реалізації принципів Глобального договору, інтегрований звіт тощо [1, с.212].

Звіт про сталий розвиток (Sustainability report) використовується для відображення КСВ та надає інформацію про економічну, екологічну і соціальну діяльність компанії [7].

Доцільно виділяти два підходи до питань формування показників нефінансової звітності, які: передбачають монетаризацію екологічних впливів; базуються на складанні матеріальних та енергетичних балансів.

У процесі визнання та оцінки показників не фінансової звітності важливим є дотримання їх якісних характеристик. Зміст якісних характеристик визначений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для фінансових звітів, може бути використаний для формування показників звітності сталого розвитку.

Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів містить чотири основні якісні характеристики фінансових звітів, що можуть бути екстрапольовані на оцінку та визнання показників нефінансової звітності: 1) зрозумілість – інформація в екологічних звітах повинна бути зрозумілою для користувачів за умови, що вони володіють певними знаннями про методи оцінювання показників у бухгалтерському обліку; 2) доречність – екологічна і соціальна інформація повинна допомагати прийняттю екологічно та соціально орієнтованих рішень на підставі оцінювання минулих, поточних або майбутніх подій, або підтверджувати чи виправляти минулі оцінки; 3) достовірність –

означає, що екологічні та соціальні баланси мають відповідну якість і їхній вплив буде оцінено правильно. Достовірне подання означає, що соціальні та екологічні впливи обліковуються та подаються відповідно до об'єктивної реальності, а не відображають лише допущену нормативами форму; 4) зіставність – означає, що користувачі повинні мати змогу порівнювати екологічні і соціальні звіти підприємства в часі з метою простежування тенденцій змін соціального, економічного та екологічного стану. Користувачі повинні мати змогу порівнювати показники звітності сталого розвитку різних підприємств з метою розуміння їх позицій та зміни впливу на зовнішнє середовище.

Таким чином, система бухгалтерського обліку спроможна забезпечити формування показників для потреб складання звітності сталого розвитку із використанням наявного інструментарію відповідно до принципів бухгалтерського обліку. Теорія звітності сталого розвитку побудована на комплексному поєднанні трьох аспектів діяльності підприємства, що охоплюють його вплив як суб'єкта економічних, екологічних та соціальних відносин.

Список використаних джерел:

1. Васильчук І.П. Нефінансова звітність як інструмент управління сталим розвитком корпорацій // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету: Серія: Економіка і менеджмент. 2015. Вип. 11. С. 212-215.

2. Король С.Я. Соціальна відповідальність бізнесу: теорія та методологія обліку: монографія /. С.Я. Король. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 416 с.

3. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія і організація: монографія / Р.О. Костирко. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.

4. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник / Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. - Мелітополь: Видавничий будинок ММД, 2008. − 230с.

5. Малярець Л.М., Штереверя А.В. Збалансована система показників в оцінці діяльності підприємства. Наукове видання. – Харків: Вид.ХНЕУ, 2008. – 188 с.

6. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В.В. Сопко; Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К.: КНЕУ, 2009. – 526 с.

7. About Sustainability Reporting [Electronic resource] – Mode of access: https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx

УДК 657.42:005

Єршова Н. Ю.
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»
професор кафедри економічного аналізу та обліку, к.е.н., доцент

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПІДПРИЄМСТВ В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

Роль основних засобів для цілей господарської діяльності підприємств в умовах інноваційно-орієнтованої економіки постійно зростає, що об'єктивно підвищує значення інформації про їх наявність, рух, стан і використання для потреб управління. Так, темпи росту первісної (переоціненої) вартості основних засобів підприємств України за 2015 рік складають 55,56%, за 2016 рік – 107,02%. Темпи росту залишкової вартості основних засобів за цей період складають 133,98% та 112,5% відповідно. Статистичні дані також свідчать про значну ступінь зношення основних засобів. У 2014 році цей показник становив 83,5%, у 2015 році – 60,1% , у 2016 році – 58,1%. Основні засоби, як матеріальні активи є одним з основних об'єктів інвестицій. За 2016 рік найвагомішу частку капітальних інвестицій (96,7% загального обсягу) освоєно у матеріальні активи, з яких у будівлі та споруди – 48,4% усіх інвестицій, у машини, обладнання та інвентар і транспортні засоби – 44,3% [1].

Система обліково-аналітичного забезпечення відіграє одну з ключових ролей у функціонуванні системи управління підприємством, забезпечуючи взаємодію різних рівнів управління, структурних підрозділів, реагуючи на зовнішні і внутрішні зміни [2]. Удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління основними засобами підприємств пояснюється:

- зміщенням акценту аналізу з внутрішнього на зовнішнє бізнес-середовище, в якому розвивається або передбачає розвиватися підприємство;
- збільшенням швидкості прийняття управлінських рішень на зміни зовнішнього бізнес-середовища;
- необхідністю продуманого взаємозв'язку між оперативним та стратегічним напрямами діяльності підприємства, оскільки облік, аналіз і контроль, досягнення стратегічних цілей і задач відображається в конкретній системі показників;
- розширенням методів аналізу основних засобів з метою забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства; удосконаленням системи показників, які характеризують ефективність використання основних засобів для цілей обліку, аналізу, і відповідність їх тактичним і стратегічним тенденціям;
- вдосконаленням концепції обліку і аналізу при управлінні основними засобами, їх складовими і їх динамікою.

В системі обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами підприємства формується певні види фінансової та нефінансової інформації, які є основними джерелами даних і використовуються при прийнятті управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру.

Інформація першого виду - нормативно-правова інформація. Даний вид інформації визначає процес обліку і управління (тактичного та стратегічного) основними засобами підприємства.

Інформація другого виду – дані бухгалтерського обліку. Даний вид інформації становить левову частку всієї одержуваної інформації. Інформація бухгалтерського обліку є незамінною інформацією при розробці управлінських рішень щодо основних засобів, роблячи істотний вплив на задану стратегію.

Інформація третього виду - відомості аналітичного обліку, що характеризують структуру, склад, рух, ефективність використання основних засобів та вплив на показники фінансового стану підприємства.

Інформація четвертого виду - необлікова інформація, відображає достовірність обліку первинних операцій з основними засобами в облікових і звітних регістрах, і групується в звітах виробничих, технічних, маркетингових, контрольних, аудиторських, інвестиційних і інших.

В системі стратегічного управлінського обліку міститься значна кількість інформації, яка корисна для прийняття стратегічних управлінських рішень щодо управління основними засобами підприємства. Тому, нами запропонований алгоритм постановки стратегічного управлінського обліку основних засобів підприємства, який передбачає певні етапи [3].

На першому етапі формуються цільові завдання стратегічного управлінського обліку основних засобів з метою забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства. Дані дії передбачають проведення дослідницьких заходів зі збору інформації про діяльність підприємства, специфіки діяльності, оцінці ступеня впливу зовнішніх і внутрішніх факторів, можливих загроз і ризиків. Підсумком першого етапу є складання приблизного плану завдань і робіт.

На другому етапі проводиться планування послідовності заходів, необхідних для досягнення поставлених цілей і завдань, а саме: дослідження чинної законодавчої бази бухгалтерського обліку, методик управлінського обліку; вибір концепцій аналізу, контролю; створення варіантів планових методик. Також затверджується необхідна документація для цілей стратегічного управлінського обліку, і складається план робіт по введенню стратегічного управлінського обліку основних засобів в практичну діяльність підприємства.

На третьому етапі вивчається і аналізується поточний стан обліково-аналітичної системи підприємства і детально досліджується функціонування її підсистеми - обліково-аналітичного забезпечення управління основних засобів. Виявляються переваги та недоліки роботи даних систем, конкретизуються шляхи їх вдосконалення, складаються варіанти дій, розробляються послідовні системні плани.

На четвертому етапі розробляється проект стратегічного управлінського обліку основних засобів, що враховує спеціалізацію підприємства.

На п'ятому етапі проводиться обговорення проекту постановки стратегічного управлінського обліку основних засобів на зборах співробітників фінансових відділів, або зборах співробітників бухгалтерії. Обґрунтовується потрібність і своєчасність застосування положень стратегічного управлінського обліку основних засобів, їх ефективність і ступінь впливу на фінансові результати звітного і наступного періоду, фінансовий стан підприємства.

На шостому етапі проводиться узгодження та затвердження проекту постановки стратегічного управлінського обліку основних засобів. Підписуються відповідні розпорядчі накази про призначення відповідальних осіб, додаткове навчання співробітників бухгалтерії, визначаються суми на фінансування підготовки та ведення стратегічного управлінського обліку основних засобів на підприємстві.

На сьомому етапі керівництвом затверджуються розроблені регламенти функціонування стратегічного управлінського обліку основних засобів і форми документаційного забезпечення. Вносяться зміни в положення облікової політики. Дані дії оформляються наказами внутрішнього порядку [3].

На нашу думку, особливістю ведення стратегічного управлінського обліку основних засобів є використання інструментів бухгалтерського інжинірингу. Так, елементи інжинірингу спрямовані на накопичення і угруповання необхідних даних для інформаційного оснащення і систематизації процесу управлінського обліку основних засобів [2]. Наприклад: формується деталізована інформаційна платформа з проектами проміжних та підсумкових показників; варіантами альтернатив управління; аналізом відібраних альтернатив; вибором конкретного рішення і контролем його виконання, законністю і ефективністю для досягнення певної мети. Використання інструментів бухгалтерського інжинірингу при веденні стратегічного управлінського обліку основних засобів синтезує воєдино проектні та системні підходи. Це дозволить забезпечити прозорість інформаційних даних на всіх рівнях управління.

Список використаних джерел

1. Державна служба статистики України : Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/
2. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : [монографія] / А.В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303с.
3. Єршова Н.Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств: стратегічний аспект [Електронний ресурс] / Н.Ю. Єршова // Економіка та суспільство. – 2018. – №14.

УДК *31(477):63*

Жук Н.Л.
ННЦ «Інститут аграрної економіки»,
провідний науковий співробітник
відділу обліку та оподаткування,
к.е.н., с.н.с.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ВІДОБРАЖЕННЯ КАПІТАЛІЗАЦІЇ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В БАЛАНСАХ ПІДПРИЄМСТВ

Система обліку та звітності сільськогосподарського підприємства є визначальною при формуванні державної аграрної політики, так як на її інформації будується державна статистика, яка використовується в державному та галузевому управлінні. Основні засоби є основою господарської діяльності підприємства, одним з ключових елементів процесу виробництва продукції, а отже це один з найважливіших об'єктів обліку та звітності, що характеризує загальний майновий стан підприємства, його економічний потенціал та інвестиційну привабливість. Тому для потенційного інвестора інформація про їх стан та вартість є досить важливою.

Правильно сформулювавши облікову політику щодо основних засобів та амортизаційну політику, керівництво підприємства може більш привабливо показати свої необоротні активи, і таким чином підвищити вартість бізнесу.

Комплекс заходів по найбільш вигідному для підприємства та достовірному представленню інформації про основні засоби на нашу думку повинен складатися з таких етапів: інвентаризація, аналітичний етап, етап оцінки (визначення справедливої вартості) та узагальнюючий етап (рис. 1).

Інвентаризація. Головними завданнями інвентаризації є встановлення фактичної наявності основних засобів; виявлення об'єктів, які частково втратили свою споживчу якість, застаріли або не використовуються; перевірка дотримання умов та порядку збереження, правил утримання та експлуатації основних засобів тощо.

На ***аналітичному*** етапі, перш за все, встановлюється відповідність об'єктів критеріям визнання активів і визначення можливості (доцільності) їх подальшого використання.

Об'єкт основних засобів визнається активом, за умови дотримання таких вимог:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання;
- вартість його може бути достовірно визначена.

Особливу увагу слід приділити переліку основних засобів, які підприємство орендує.

Рис. 1. **Запропонована організаційно-методична послідовність відображення капіталізації основних засобів в балансі підприємства**

Етап оцінки (визначення справедливої вартості). Для визначення справедливої вартості основних засобів з метою відображення їх переоцінки в бухгалтерському обліку підприємству необхідно звернутися до суб'єктів оціночної діяльності. Такими суб'єктами є особи, які мають відповідний сертифікат Фонду державного майна України. Це можуть бути як фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, так і юридичні особи, у складі яких працює хоча б один оцінювач і які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності. Такий порядок передбачено статтею 7 Закону України від 12.07.2001 р. № 2658-III «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». Більше того, у статті 8 Закону чітко зазначено, що якщо така переоцінка виконана суб'єктами, які не є суб'єктами оціночної діяльності, то вона визнається недійсною.

Узагальнюючий етап передбачає відображення в обліку результатів дооцінки основних засобів, капітальних вкладень та інших необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку та відображення інформації про них у звітності.

Загальну інформацію про основні засоби підприємства потенційний інвестор може отримати з фінансової звітності підприємства. Зокрема, у статті Балансу (ф. № 1) «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з відповідними положеннями, а також вартість основних засобів, отриманих у довірче

управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління.

Більш детально інформацію про основні засоби доцільно навести в *Інформаційному проспекті.* У розділі проспекту «Інформація про основні засоби» наводиться інформація про наявні основні засоби, включаючи об'єкти оренди; спосіб утримання активів, місцезнаходження основних засобів; інформацію про основні придбання або відчуження активів за останні три–п'ять років. Крім того, необхідно описати екологічні питання, що можуть позначитися на використанні активів підприємства, інформацію щодо планів капітального будівництва, розширення або удосконалення основних засобів, характер та причини таких планів, суми видатків, в тому числі вже зроблених, опис методу фінансування, прогнозні дати початку та закінчення діяльності та очікуване зростання виробничих потужностей після її завершення.

Запровадження пропонованих організаційно-методичних засад капіталізації основних засобів забезпечить підвищення не лише інвестиційної привабливості аграрного бізнесу, а також його економічну та фінансову безпеку сільськогосподарського підприємства.

УДК 330.322:658

Журавель Г. П.
Тернопільський національний економічний університет,
професор, к.е.н., професор

ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ СПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Дослідження показали, що національна економіка потребує значної перебудови у всіх її галузях. Відповідно до опублікованого дослідження Всесвітнього економічного форуму, Україна за Індексом глобальної конкурентоспроможності 2015-2016 рр. посіла 79-е місце серед 140 країн світу.

Відбувається погіршення технологічної структури промисловості. Якщо в 2010 р. частка високотехнологічної продукції становила 19,5 % від обсягів реалізованої продукції переробної промисловості, то в 2016 р. – 17,3 % (низькотехнологічної – 34,9 і 42,9 %, середньотехнологічної – 45,6 і 39,8 % відповідно). Ще більш значними є зміни у технологічній структурі експорту. У 2010 р. частка продукції АПК у структурі товарного експорту становила 19,3 %, а в 2016 р. зросла до 42,0 %. Водночас частка високотехнологічного експорту скоротилася з 24,0 % до 16,2 [1, с. 577]. Знос основних засобів у 2015 році в цілому становив 60,1 %, а у промисловості – 76,9 % [2, с. 248].

Вище сказане вказує на те, що національна економіка перебуває у затяжному стагнаційному стані. Для виходу з економічної кризи необхідно, в першу чергу, створювати умови і можливості для формування суб'єктами господарювання власної інвестиційної спроможності і активності. У світовій практиці існує кілька напрямів посилення інвестиційної активності. Однак

найбільшого ефекту можна досягнути при стимулюванні підприємств до інвестиційно-інноваційної діяльності.

У 30 країнах–лідерах 72,5 % інновацій профінансовано корпоративним сектором [3, с. 260]. Для того, щоб Україна змогла перейти до позитивних інноваційних зрушень потрібно, на наш погляд, реформувати господарський механізм і задіяти значні інвестиційні ресурси та спрямувати їх на конкретні цілі модернізації економіки. Основним і важливим джерелом інвестування інновацій на підприємствах є прибуток.

Однак, за розрахунками Мінекономрозвитку України, у 2016 р. рівень тіньової економіки становив 34 % офіційного ВВП [1, с. 538]. За оцінками експертів тіньова економіка займає 40-45 % ВВП.

В той же час статистичні дані вказують, що з року в рік суб'єкти господарювання отримують значні збитки. Так у 2015–2016 рр. сума збитків до оподаткування відповідно становила 815447,8 і 547032,0 млн. грн., а прибуткові суб'єкти господарювання одержали прибутку до оподаткування у 2015-2016 рр. відповідно 475321,2 і 524157,0 млн. грн. [2, с. 494]. Держбюджет і підприємства недоотримали значних фінансових асигнувань.

Ситуація яка склалась в економіці потребує глибокого аналізу і прийняття економічних рішень. Практика показала, що адміністративний вплив на ситуацію приводить до виникнення нових загроз (поява тіньової економіки, «зарплата в конвертах», офшоризація доходів). Позитивні результати роботи підприємств вимагають жорсткої економії всіх ресурсів, прогресивних технологій, дешевих кредитів, розуміння і підтримки бізнесу державою.

Вплив державних органів на рівень виконання суб'єктами господарювання суспільного замовлення повинно відбуватися через їх прозоре сервісне обслуговування і фіскальне адміністрування. Сьогодні підприємства сплачують до бюджету три основних платежі: податок на прибуток – 18%; ПДВ – 20%; єдиний соціальний внесок (ЄСВ) – 22%. Знижуючи розмір цих платежів уряд очікував підвищення інвестиційної активності підприємств, але бажаного ефекту не було отримано через часткові, а не системні зміни.

Потребує уточнення методика формування бази оподаткування прибутку. Доходи відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження грошей. Це є підґрунтям для всіляких маніпулювань при формуванні фінансових результатів у фінансовій і податковій звітності. Дохід сформовано згідно методу нарахування і він забезпечений лише дебіторською заборгованістю. Виникає проблема у використанні підприємством отриманого доходу і прибутку.

Ми пропонуємо дещо змінити методологічний підхід до облікового забезпечення формування фінансових результатів та відображення їх у звітності, не порушуючи принципу нарахування і відповідності доходів і витрат. З цією метою доцільно суму очікуваного доходу за відвантажену покупцям продукцію відображати до моменту оплати їхньої вартості на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» [4, с. 75]. З метою впливу на тіньову економіку і підвищення ефективності виробництва доцільно ввести спрощені

процедури визнання підприємств банкрутами. В недалекому майбутньому планується замінити податок на прибуток податком на вивезений капітал і за допомогою цього платежу обмежити переведення його в офшори. Однак виникає пересторога в тому, що грошова маса цього платежу може вплинути у перші роки на ріст дефіциту держбюджету

Піддається критиці податок на додану вартість (ПДВ), особливо його методика розрахунку і принципи адміністрування. Пропонується замінити його на податок з продажу, або обігу. Безперечно ПДВ має свої переваги і недоліки яких можна позбавитись внесенням окремих змін у діюче законодавство.

Переваги	**Недоліки**
ПДВ виступає чинником, регулюючим розмір ціни	ПДВ є чинником, що стримує розвиток виробництва, негативно впливає на високотехнологічні і науково місткі виробництва
ПДВ є доходом держави, що постійно поступає і є стабільним	ПДВ є чинником, що стимулює інфляцію
ПДВ відрізняється простотою справляння та виступає чинником, який стимулює ефективне господарювання	ПДВ - соціально несправедливий податок, оскільки він не залежить від платоспроможності платника
ПДВ має механізм взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань	ПДВ сприяє вимиванню обігових коштів підприємства, через не своєчасне відшкодування податкового кредиту і створює умови для зловживань та є корупційномотивованим
ПДВ забезпечує рівність умов щодо сплати як виробниками так і продавцями, податкове навантаження з ПДВ на кінцевий товар не залежить від числа оборотів і стадій створення вартості.	

Підвищити ефективність роботи фіскальних органів, збільшити прозорість адміністрування ПДВ, виключити зловживання можна, на нашу думку, при запровадженні автоматичного відшкодування сум податкового кредиту, або зараховувати його при сплаті податку у наступному податковому періоді.

Масштабною залишається негативна практика агресивного податкового планування, що вимагає застосування в Україні міжнародних правил щодо боротьби з оптимізацією податків. В Україні прийнято низку нормативно-правових актів з питань трансфертного ціноутворення, внесено зміни до Податкового кодексу. Про те процес упередження неконтрольованого виведення капіталів з України до офшорів та юрисдикцій із низькими ставками оподаткування лише починає своє становлення.

Указом Президента України від 28 квітня 2016 р. № 180/2016 «Про заходи щодо протидії зменшенню податкової бази і переміщенню прибутків за кордон» створено робочу групу, якою опрацьовуються законопроекти щодо удосконалення процедур контролю за трансфертним ціноутворенням та виведенням доходів за кордон, протидії агресивному податковому плануванню. Запровадження в Україні офшорних механізмів зумовлює розширення податкової бази і інвестиційно-інноваційної спроможності економіки.

Список використаних джерел

1. Аналітична доповідь до щорічного послання Президента України до Верховної ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2016 році». – К. : НІСД, 2017. – 928 с.
2. Статистичний щорічник України за 2016 рік. – К.: Держаналітінформ, 2017. – 611 с.
3. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2015 році». – К. : НІСД, 2015. – 684 с.
4. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії: моногр. Журавель Г.П., Клевець В.Б., Олійничук В.М., Хомин П.Я.; [за наук. ред. д.е.н., проф. П.Я. Хомина]. – Тернопіль: ТНЕУ. – 474 с.

УДК 657.006.032

Засадний Б.А.
Київський національний університет імені Тараса Шевченка
к.е.н., доцент, докторант кафедри обліку та аудиту

МЕТОДИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ

Перша фінансова звітність за МСФЗ – це перший річний комплект фінансової звітності щодо якої підприємство зробило безумовну заяву про дотримання усіх норм МСФЗ. Згідно МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**], підприємство вважається таким, що вперше застосовує МСФЗ, якщо вперше готує фінансову звітність за МСФЗ.

Вважається, що фінансова звітність, яка сформована за МСФЗ є більш якісною у порівнянні із фінансовою звітністю, складеною за НП(С)БО, а відтак і оцінка фінансового стану за даними фінансової звітності за МСФЗ має бути більш достовірною. Проте, все залежать від того, який підхід застосовує підприємство для формування першої фінансової звітності за МСФЗ.

У практичній діяльності підприємств поширеними є три методи підготовки фінансової звітності за МСФЗ (рис. 1). Трансформація фінансової звітності передбачає формування МСФЗ-звітності на базі показників звітності, складеної за національними стандартами і скоригованих на величину визначених і обумовлених відмінностей. Відміною ознакою цього методу є те, що він може бути застосований лише після складання звітності за НП(С)БО. Проте, єдиної методики здійснення трансформації звітності у звітність, що відповідає МСФЗ, не існує. У кожному окремому випадку на процес складання звітності буде впливати значне число суб'єктивних факторів, серед яких специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку і застосовуваної облікової політики, необхідний ступінь деталізації звітності, наявність тимчасових, фінансових і людських ресурсів тощо. Процес складання звітності методом трансформації можна представити як сукупність стандартних процедур, які формують певні етапи.

Застосування методу «паралельного обліку» для формування фінансової звітності передбачає відображення фактів господарської діяльності в системі національних стандартів і за правилами МСФЗ, тобто ведення обліку за МСФЗ як самостійного виду обліку. Основною ознакою цього методу є те, що кожен факт господарського життя враховується двічі: перший раз - за національними стандартами, другий - у порядку, що встановлюється МСФЗ. Тобто підприємство забезпечує ведення обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів поряд з веденням обліку на основі національних стандартів бухгалтерського обліку, податкового обліку та інших видів обліку. В процесі складання фінансової звітності методом «паралельного обліку» також можна виділити певні етапи. Процедури, які повинні бути реалізовані на попередньому етапі, ідентичні відповідним процедурам при складанні звітності методом трансформації.

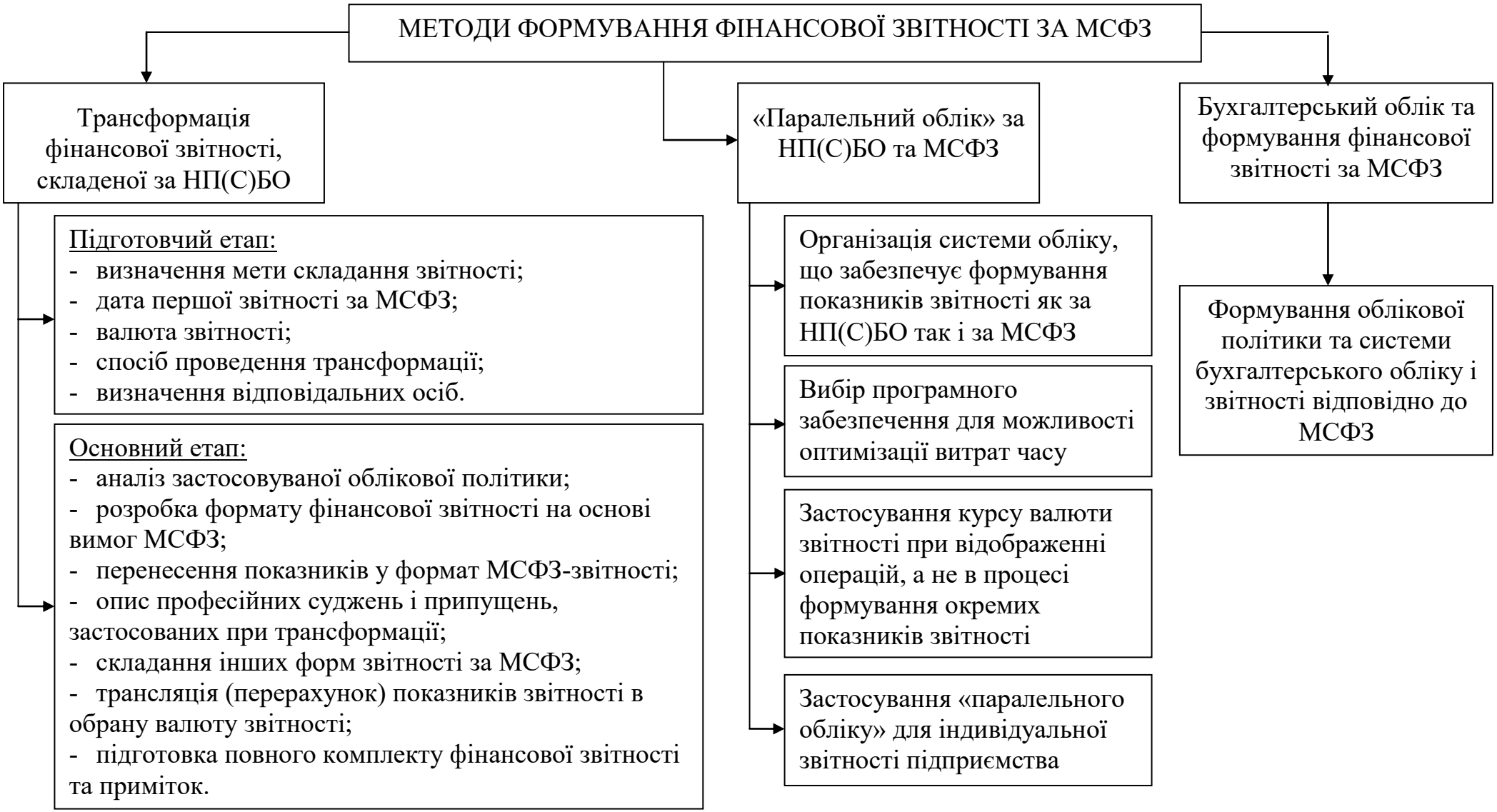

Рис. 1. Методи формування фінансової звітності за МСФЗ (розроблено автором)

Специфікою цього етапу для даного методу є те, що значна увага має бути приділена вибору програмного забезпечення для формування облікової інформації, оскільки від того, наскільки адаптованим буде програмне забезпечення для ведення паралельного обліку, багато в чому залежатиме можливість оптимізації витрат часу і забезпечення стабільності інформаційної системи. Слід зазначити, що метод паралельного обліку доцільно застосовувати лише для формування індивідуальної звітності підприємства. Складання консолідованої звітності здійснюється шляхом збору інформації в уніфікованих формах (шаблони), які формуються з даних обліку, який, в свою чергу, ведеться у відповідності з МСФЗ.

Вибір методу формування фінансової звітності за МСФЗ здійснюється під впливом певних факторів:

- законодавчі вимоги щодо формування фінансової звітності за МСФЗ;
- додаткові витрати на формування фінансової звітності за МСФЗ;
- наявність відповідно підготовлених фахівців у сфері МСФЗ;
- ступінь автоматизації обробки облікової інформації та наявність відповідного програмного забезпечення;
- ступінь аналітичності та достовірності даних бухгалтерського обліку;
- формування виду фінансової звітності (індивідуальна чи консолідована);

Вибір методу формування фінансової звітності за МСФЗ буде залежати від пріоритетності факторів, які визначає для себе кожне підприємство виходячи із інформаційних завдань, які ставляться користувачами.

Таким чином, будь яке підприємство при формуванні першої фінансової звітності за МСФЗ повинно здійснити коригування статей, що в різній мірі буде впливати на зміну фінансового стану. Незалежно від вибору методу формування фінансової звітності за МСФЗ, на підприємстві відбуватимуться трансформаційні процеси, пов’язані із впливом на статті фінансової звітності, що зумовлюватимуть зміну показників фінансового стану. Оскільки такий процес вимагає додаткових фінансових витрат, деякі підприємства підходять поверхово та формально до підготовки фінансової звітності за МСФЗ, що впливає на якість інформації наданої користувачам.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. – URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_004 (дата звернення: 01.05.2018)

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999р. №996-XIV [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : [сайт]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 01.05.2018).

Зоріна О.А.
доктор економічних наук,
професор кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

ФІНАНСОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ

В сучасних умовах розвитку економічних відносин для підтримки рівня конкурентоспроможності підприємств необхідно застосовувати такі фінансово-економічні механізми, які б сприяли забезпеченню їхньої економічної стабільності. Одним із таких інструментів може бути аналіз фінансового потенціалу підприємства, тобто відносини, що виникають на підприємстві з приводу досягнення максимально можливого фінансового результату за умови[1]:

1) наявності власного капіталу, достатнього для виконання умов ліквідності та фінансової стійкості;

2) можливості залучення капіталу, в обсязі необхідному для реалізації ефективних інвестиційних проектів;

3) рентабельності вкладеного капіталу;

4) наявності ефективної системи керування фінансами;

5) забезпечення прозорості поточного та майбутнього фінансового стану.

Термін "потенціал" походить від латинського слова "potentia", що в перекладі означає "приховані можливості". У загальному розумінні "потенціал" розглядається як "засоби, запаси, джерела, які є в наявності й можуть бути мобілізовані для досягнення певної мети, здійснення плану, вирішення якого-небудь завдання; можливості окремої особи, суспільства, держави в певній області" [3].

Великий економічний словник трактує термін "потенціал" як "сукупність наявних засобів, можливостей в певній області…" [4, с. 705].

Економічна енциклопедія вказує, що потенціал – це наявні в економічного суб'єкта ресурси, їхня оптимальна структура та вміння раціонально використати їх для досягнення поставленої мети. В енциклопедії виокремлюється та тлумачиться позичковий потенціал банківської системи, виробничий, експортний, інтелектуальний, інформаційний, природний потенціал [5, с. 13].

У Великому тлумачному словнику української мови"потенціал" подано як сукупність усіх наявних засобів,можливостей, продуктивних сил, що можуть бути використані у певній сфері, галузі, ділянці; запас чого-небудь, резерв; приховані здатності, сили якої-небудь діяльності, що можуть виявлятись за певних умов [6, с. 902].

На підставі систематизації визначень поняття "фінансовий потенціал підприємства", наведеної автором Н. М. Левченко [2], та проведених теоретичних досліджень нами запропоновано визначення аналізу фінансового потенціалу, під яким розуміємо сукупність прийомів, способів та методів

оцінки фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію і нарощування економічного потенціалу, з метою досягнення максимально можливого фінансового результату.

Для визначення рівня фінансового потенціалу підприємства застосовується наступна методика, що включає такі етапи [1]:

1.Визначення рівнів фінансового потенціалу підприємства та їх характеристика.

2.Оцінка фінансового потенціалу підприємства за результатами фінансових показників.

3.Оцінка фінансового потенціалу підприємства за критерієм «можливість залучення додаткового капіталу».

4.Оцінка фінансового потенціалу підприємства за критерієм «наявність ефективної системи керування фінансами».

5.Здійснення комплексної оцінки фінансового потенціалу підприємства, проведеної експертним шляхом на підставі значимості кожної складової.

Інтегрованість усіх ланок системи управління підприємства у єдиний інформаційний простір обумовили значну варіативність процедурної сторони аналізу фінансового потенціалу, що здійснюється за наступними етапами: визначення об'єктів, що підлягають аналізу, його мети та завдань, складання плану аналітичної роботи та розробка системи показників, які характеризують об'єкт дослідження; аналіз інформаційної бази, оцінка її об'єктивності та відповідності обліковим даним; отримання показників результатів діяльності суб'єкта господарювання та їх порівняння з базовим рівнем (показниками плану, фактичними даними за попередні періоди та з прогнозними показниками бізнес-плану); визначення впливу факторів на результати господарювання та виявляються невикористані резерви підвищення ефективності виробництва. оформлення результатів аналітичного дослідження, розробка заходів щодо їх впровадження, контроль ефективності.

Наведені етапи деталізовано у табл. 1.

Таблиця 1

Складові методики аналізу фінансового потенціалу

Номер етапу	*Назва етапу*	*Характеристика етапу*
1	Постановка завдання	Визначення завдань аналізу
		Розробка програми та плану аналітичних робіт
2	Формулювання мети розв'язання проблемної ситуації	Визначення напрямів виконання завдань аналізу
		Визначення джерел інформації
		Підготовка матеріалів для аналізу
3	Виявлення чи вироблення альтернатив досягнення мети	Визначення і групування альтернативних чинників зміни показників діяльності підприємства
		Розробка макетів аналітичних таблиць, методичних вказівок щодо їх заповнення, методів оформлення матеріалів аналізу
4	Характеристика можливого стану зовнішнього економічного	Збирання інформації та визначення додаткових джерел її отримання
		Аналітична обробка інформації

	середовища	
5	Виявлення можливих результатів дій	Попередня оцінка результатів аналізу
		Аналіз причин зміни показників при можливих альтернативах дій
6	Характеристика та оцінка результатів реалізації альтернатив у конкретних умовах зовнішнього економічного середовища	Виявлення зв'язків між реалізацією альтернатив і зовнішнім середовищем
		Виявлення невикористаних можливостей для позитивних змін показників діяльності в умовах впливу факторів зовнішнього економічного середовища
7	Добір критеріїв оцінки відповідно до результатів дії поставленій меті	Здійснення аналізу на основі ранжованих показників оцінки залежно від поставленої мети
		Оцінка результатів шляхом моделювання процесів через встановлення алгоритмів зв'язку між різними показниками з урахуванням реальних зв'язків
8	Оцінка відповідності результатів дії поставленій меті	Формування оціночної системи узагальнюючих (синтетичних) і аналітичних показників, шляхом встановлення взаємозв'язків між показниками
		Визначення рівнів значень відповідності
9	Оцінка очікуваного ефекту дії	Обґрунтування параметрів ефективності дії
		Порівняльний аналіз концепції і очікуваного ефекту дій
10	Порівняння окремих альтернатив за очікуваним ефектом і вибір найкращого	Розробка алгоритму порівняння прогнозних альтернатив
		Розробка альтернатив розвитку та підвищення ефективності діяльності підприємства
11	Прийняття рішень	Розробка висновків за результатами аналізу
		Розробка конкретних дій та заходів

Слід зазначити, що аналітики й управлінські консультанти у розвинених країнах інтенсивно розробляють нові методики аналізу й оцінки фінансового потенціалу, що поєднують аналіз фінансового стану та фінансових результатів з оцінками стратегічних можливостей і перспектив, використовуючи основні положення та інструменти сучасної теорії фінансів як доповнення до оцінки активів підприємств.

Ділова репутація, інвестиційна привабливість суб'єкта господарювання, його привабливість як учасника ділових відносин визначається ступенем інформаційної прозорості, достатністю інформації для визначення тактики та стратегії взаємовідносин. На практиці зовнішні суб'єкти (контрагенти, рядові акціонери, засоби масової інформації, заінтересовані соціальні групи тощо) не володіють інформацією для адекватної оцінки фінансового потенціалу, що ускладнює прийняття рішень. Разом з тим, інформація про фінансовий потенціал підприємства та ступінь його контрольованості управлінським персоналом, впевненість у подальшому безперебійному функціонуванні підприємства виступає домінуючим чинником рівня зацікавленості зовнішніх суб'єктів у ділових стосунках.

Таким чином, ефективна взаємодія підприємства з зовнішніми заінтересованими особами, інтеграція у зовнішнє середовище передбачає підвищення інформаційної прозорості діяльності підприємства. З цією метою,

ми пропонуємо розкривати інформацію про фінансовий потенціал для зовнішніх заінтересованих осіб. Одним із аргументів на користь необхідності розкриття інформації про фінансовий потенціал для зовнішніх заінтересованих осіб є той факт, що при відсутності такої інформації, в умовах невизначеності та інформаційного вакууму, останні змушені довіритись експертам. Слід зазначити, що далеко не завжди методи оцінки фінансового потенціалу зовнішніми експертами застосовуються на достатньому професійному рівні. Необхідно розуміти, що будь-яка, навіть і непрофесійна, оцінка, особливо якщо вона повторюється засобами масової інформації, формує у населення та контрагентів певні сподівання і, відповідно, впливає на поведінку суб'єктів ринку, що далеко не безпечно, може спричинити паніку, ажіотаж, завищені сподівання тощо, а, це, у свою чергу негативно позначиться на господарській діяльності. Тому суб'єктам господарювання доцільно упередити виникнення спекулятивних настроїв або зняти напругу у суспільстві шляхом досягнення транспарентності у питаннях політики управління фінансовим потенціалом.

Список використаних джерел

1. Касьянова Н.В. Потенціал підприємства: Формування та використання: Оцінка фінансового потенціалу підприємства / Н.В. Касьянова, Д.В.Солоха, В.В. Морєва, О.В. Бєлякова, О.Б.Балакай: [Електронний ресурс]. –Режим доступу:http://pidruchniki.com/1151051354119/ekonomika/otsinka_finansovogo_potentsialu_pidpriyemstva.

2.Левченко Н.М. Фінансовий потенціал підприємства: сутність та підходи до діагностики / Н.М. Левченко // Інвестиції: практика та досвід. – К.: Економіка, 2012.– №2. – 114 с.

3. Управление организацией: Энцикл. слов. — М.:Издательский дом ИНФРА"М, 2001. — 822 с. [Электронный ресурс]: Режим доступа: http://yas.yuna.ru

4. Большой экономической словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. — 4"е изд. доп. и перераб. — М.: Институт новой экономики, 1999. — 1248 с.

5. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 /Редкол.: ...СВ. Мочерний (відп. ред) та ін. — К.: Видавничий центр "Академія", 2002. — 952 с.

6. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад, і голов, ред. В.Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ"Перун", 2002. — 1440 с.

УДК 657.6

Зубілевич С.Я.
Національний університет водного господарства і природокористування,
к.е.н., професор кафедри обліку і аудиту, професор

КЛЮЧОВІ ПИТАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ОДИН ІЗ ЗАСОБІВ ПІДВИЩЕННЯ ЙОГО ЦІННОСТІ

Остання глобальна фінансова криза змусила регуляторів, інших користувачів аудиторських послуг переоцінити цінність зовнішнього аудиту фінансової звітності. Реакцією на це стало скорочення обсягу застосування обов'язкового аудиту фінансової звітності за рахунок жорсткого підвищення порогу обов'язкового аудиту та вимог до нього. Зокрема, Директивами ЄС [1, 2] необхідність проведення обов'язкового аудиту названа адміністративним тягарем для малого бізнесу, від якого його необхідно звільнити.

Однією з відповідей на такі виклики до професії є перегляд вимог до звіту аудитора щодо аудиту фінансової звітності, який охопив Великобританію, Австралію, Нову Зеландію, країни ЄС, США, та привів до видання переглянутих міжнародних стандартів аудиту (МСА) 700, 705, 706, 570, 260, 720 та інших, і появи нового МСА 701 «Інформування про ключові питання аудиту у звіті незалежного аудитора» [3]. Рада з міжнародних стандартів аудиту та завдань з надання впевненості прокоментувала це таким чином: «Підвищення якості аудиторського звіту має першорядну важливість для забезпечення передбачуваної цінності аудиту фінансової звітності, а отже, і збереження актуальності діяльності аудиторів» [4, с.2].

Новий стандарт МСА 701 визначив сферу застосування та сконцентрував увагу на процесі ідентифікації, опису, обговорення протягом здійснення аудиту, документування і повідомлення таких питань у звіті аудитора.

Через глобальний характер професії ці зміни вже стали обов'язковими для аудиторів України. Певний досвід щодо ключових питань отриманий за результатами аудиту українських підприємств, звіти про який були оприлюднені 2017 року, проте вивчення та узагальнення міжнародного досвіду, який налічує значно триваліший період (з 2014 року) має і наукове, і прикладне значення. Аргументом необхідності такого дослідження може бути також той факт, що у звітах вітчизняних аудиторів достатньо часто ключові питання аудиту не визначалися, або їх опис не відповідав вимогам МСА 701. Окрім того, вітчизняні дослідники останнім часом надавали перевагу загальним питанням реформування аудиту та розкривали нову структуру аудиторського звіту в цілому [5].

Ознайомлення з результатами узагальнення досвіду ідентифікації ключових питань аудиту в різних країнах дозволило сформувати перелік найбільш розповсюджених (див. табл.). Потрібно зауважити, що він стосується в першу чергу лістингових компаній, фінансова звітність яких підлягає обов'язковому аудиту, тому серед ключових питань переважають такі, як: знецінення гудвілу; визначення, подання і розкриття відстроченого податку на

прибуток у консолідованій фінансовій звітності; придбання бізнесу; інвестиції в асоційовані та спільні підприємства тощо [6-9].

Перелік ключових питань аудиту

	Рада з фінансової звітності (Великобританія) [6, с. 16]	Австралія [7]	Нова Зеландія [8]	Група аудиторських фірм «Mazats» [9]
Знецінення гудвілу	+	+	+	+
Інвестиції / придбання	+	+	+	+
Розкриття та подання інформації	+			+
Відображення зобов'язань	+			+
Визнання доходу	+	+	+	+
Обчислення податків	+	+	+	+
Трансформація фінансових процесів (реструктуризація)	+			+
Шахрайство, в тому числі при визнанні доходу	+			+
Знецінення активів	+	+	+	+
Забезпечення за судовими позовами	+		+	+
Розкриття інформації за судовими позовами	+			+
Актуарні припущення та пенсійні забезпечення	+			+
Дохід за довгостроковими контрактами	+			+
Фінансові інструменти	+		+	+
Нехтування керівництвом процедурами контролю	+			
Системи внутрішнього контролю	+	+		+
Інформаційні технології і системи		+	+	
Витрати і списання	+			+
Витрати на дослідження і розробки		+		
Безперервність діяльності		+		
Основні засоби		+	+	
Запаси		+	+	+
Інші	+	+	+	+

Процес ідентифікації ключових питань аудиту повинен відбуватися на етапі планування аудиту. Відповідно до визначення, ключові питання можуть бути обрані тільки з поміж тих, які обговорювалися з керівництвом клієнта або особами, наділеними найвищими повноваженнями. Зазначимо, що фактично мова йде про оцінку аудиторами системи управління ризиками клієнта та її впливом на достовірність фінансової звітності. Тому до анкети оцінювання

системи внутрішнього контролю клієнта варто додати питання, які стосуватимуться ключових питань аудиту: чи такі ризики є на мапі ризиків компанії; якщо ні, то чому; які ризики керівництво компанії вважає «претендентами» на ключові питання аудиту; які запобіжні заходи вживаються керівництвом компанії для зниження цих ризиків тощо.

Для документування процесу ідентифікації, обговорення, опису та включення до аудиторського звіту ключових питань аудиту потрібно буде використовувати такі робочі документи як програма аудиту, протоколи зустрічей з керівництвом клієнта, анкети та інші.

Про необхідність включити обговорення з клієнтами таких питань, як управління ризиками, ефективність корпоративного управління, а також обґрунтованість припущень, які лежать в основі бізнес-моделі компанії, і її стійкості в майбутньому, повідомлялося ще 2010 р. в аналітичному огляді, підготовленому ACCA [10]. Експерти у сфері аудиту зазначали, що мова йде про розширення функцій зовнішнього аудиту. Таким чином, застосування нового МСА 701 можна розглядати як крок до розширення функцій зовнішнього аудиту та засіб підвищення його цінності.

Список використаних джерел

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 р. про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, яка вносить поправки до Директиви 2006/43 / ЄС Європейського парламенту і Ради і скасовує Директиви Ради 78/660 / ЄЕС і 83/349 / ЄЕС [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf
2. Директива 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/ attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання МФБ 2014 р.). [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://apu.com.ua.
4. Новые и пересмотренные стандарты подготовки аудиторских отчетов и заключений и поправки к отдельным МСА. IAASB. Краткий обзор.- Международная федерация бухгалтеров (IFAC). - 2015. -12 с.
5. Литвин Н. Аудиторський звіт: нові підходи до розкриття інформації// Бух облік і аудит. – 2016. -№7-8. – 47-53.
6. Extended auditor's reports. A further review of experience. Financial Reporting Council. London, 2016. – 64 p.
7. KPMG. Key Audit Matters. Auditor's report snapshot. 20 September 2017. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/au/pdf/2017/key-audit-matters-auditor-report-20-september-2017.pdf
8. Key Audit Matters. Auditor's report snapshot 6 July 2017 https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/nz/pdf/July/key-audit-matters-snapshot-march-kpmg-nz.pdf

9. Overview of the new auditor's audit report under the ISAs. Mazars Fact sheet – February 2016. https://www.mazars.com/.../News/.../Mazars-Fact-sheet/Overv.
10. Подтверждение ценности аудита. Аналитический отчет. Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров (АССА). – 2010. – 10 с.

УДК 657.1

Калюга Є.В.
Національний університет біоресурсів і природокористування України, завідувач кафедри обліку та оподаткування, д.е.н., професор

ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Біологічні активи є однією з найважливіших категорій у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств. Про біологічні активи, як про об'єкт обліку в Україні вперше стало відомо у зв'язку з прийняттям Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство»[2] (надалі - МСБО 41).

Реформування системи бухгалтерського обліку в кожній із країн колишнього Радянського Союзу призвело до необхідності прийняття відповідного стандарту щодо визначення, класифікації, оцінки та ведення обліку.

Відповідно до міжнародного стандарту біологічний актив – це жива тварина або рослина [2]. Таке неконкретне та всеосяжне визначення не тільки не розкриває зміст терміну, але й не конкретизує об'єкт обліку, оскільки не кожна жива тварина і рослина є активом і відповідно об'єктом обліку. Як справедливо зазначає О. О. Канцуров, «таке визначення характеризує тільки першу складову терміну – «біологічний» і зовсім ігнорує другу, але не менш важливу складову – «актив» [1].

Оскільки об'єктом бухгалтерського обліку є актив, незалежно від його форми, то до його складу можуть бути віднесені тільки ті біологічні активи, які контролюються підприємством у результаті минулих подій та використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. З огляду на це, тлумачення терміну «біологічний актив», що наведено у вітчизняному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [3] (надалі - П(С)БО 30) повністю відповідає його економічній сутності. Так, відповідно до даного стандарту, біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди».

В умовах виробництва сільськогосподарської продукції, де порівняно стабільний процес виробництва, оптимальним є використання нормативного методу з елементами позамовного (нормативно-позамовного). Окремий вид продукції (рослинництва, тваринництва) прирівнюється до окремого замовлення, а по кожному виду продукції складається нормативна калькуляція, що є основою для визначення фактичної собівартості продукції.

Виробництво продукції рослинництва можливо з використанням нормативного методу обліку витрат та елементами по процесного (нормативно-по процесного), в основі якого лежить формування витрат за кожним технологічним процесом та визначення нормативної собівартості продукції. Об'єктами калькуляції (у розрізі культур, груп культур, порід тварин тощо) є виробничі процеси та (або) виконані роботи, послуги згідно з технологічними картами виконання робіт та норм витрат. Склад витрат визначається залежно від організаційної та виробничої структури підприємства, які ведуть сільськогосподарську діяльність.

Витрати виробництва, що включаються до собівартості продукції, групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші операційні витрати, загальновиробничі витрати. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції установлюються підприємством на підставі діючих нормативних документів в наказі про облікову політику .

Матеріальні витрати становлять вартість насіння та садильного матеріалу, добрив, засобів захисту рослин, тварин, кормів, паливно-мастильних матеріалів. Стаття «Насіння і садивний матеріал" може включати витрати на насіння і садивний матеріал як власного виробництва так і куповані. Стаття «Добрива» - містить витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під сільськогосподарські культури.

Стаття «Витрати на оплату праці» може бути деталізована наступними елементами: основна і додаткова оплата праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва; витрати на заохочення за якість виконаних робіт; своєчасне і якісне збирання врожаю; високі надої молока, отримання приросту худоби і т. п..

До загальновиробничих витрат відносять витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням сільськогосподарського виробництва.

Загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, установленої підприємством: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати (за виключенням насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), тощо.

Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат в частині, що не суперечать вимогам ПКУ).

Витрати, які враховуються для визначення собівартості продукції, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують фактичне їх здійснення.

Для оформлення господарських операцій окремі форми первинних документів з відображення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції доцільно доповнювати нормативними показниками за видами витрат, відхиленнями, причинами (кодами причин) та виконавцями (винуватцями) із зазначенням коду причини відхилень. До складу таких форм доцільно віднести:

Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин , ф. № ВЗСГ-3;

Акт витрат насіння і садивного матеріалу, ф. № ВЗСГ-4;

Відомість витрат кормів, ф. № ВЗСГ-.

Застосування в практичній роботі запропонованих форм первинних документів (ф. № ВЗСГ-3, ф. № ВЗСГ-4, ф. № ВЗСГ-9) надасть можливість встановити місце, причини, характер і винуватців чи ініціаторів відхилень. У бухгалтерському обліку доцільно узагальнювати інформацію в накопичувальній відомості для систематизації відхилень та причин їх виникнення .

Об'єктом бухгалтерського обліку і контролю виробництва продукції можуть бути :

в рослинництві - види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи сільськогосподарської продукції, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

в тваринництві - види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи сільськогосподарської продукції, які складаються з певних статево-вікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

Узагальнення інформації аналітичного обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції доцільно здійснювати на кожний її вид на окремому аркуші, а в кінці року - підраховувати витрати за статтями, визначати вихід продукції, дохід та фінансовий результат від реалізації по кожному видута в цілому по рослинництву (тваринництву).

Таким чином, облік витрат, оприбуткування та рух продукції рослинництва і тваринництва повинні забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо їх кількості та вартості, трудових та матеріальних витрат на її виробництво по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо).

Список використаних джерел

1. Канцуров О.О. Визнання та класифікація біологічних активів / Канцуров О. О.// Облік і фінанси АПК – 2007. – №8-10. – С. 146-149. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/viznannya-ta-klasifikaciya-biologichnih-aktiviv.html

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027

3. П(С)БО 30 «Біологічні активи»: затв. наказом МФУ від 18.11.2005 р .за № 790 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/ laws/show/z1456-05/print1349895223036546.

Каменська Т.О.,
Голова Аудиторської палати України,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
доктор економічних наук, професор

РОЗВИТОК І СУЧАСНИЙ СТАН АУДИТУ В УКРАЇНІ

22 квітня 2003 року депутатами Верховної Ради України першого скликання був ухвалений Закон "Про аудиторську діяльність". У його преамбулі зазначалося: "Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника". Таким чином, вісім розділів і 30 статей цього Закону стали першою нормативною базою, юридичним фундаментом для становлення в Україні нової професії – аудитора.

Варто зазначити, що на той час в Україні вже діяли перші аудиторські фірми. Вони з'явилися на початку 90-х років у відповідь на розвиток ринкової економіки та у зв'язку з необхідністю проведення незалежного контролю діяльності господарюючих суб'єктів, насамперед спільних підприємств за участю іноземного капіталу. Представники цих фірм у лютому 1992 року провели установчий з'їзд та створили першу професійну організацію - Спілку аудиторів України.

Після прийняття Закону розпочався стрімкий розвиток аудиторської діяльності в Україні. Була створена Аудиторська Палата, розроблені Національні положення аудиту, почалася сертифікація аудиторів.

Поступово, рік за роком український аудит перетворювався в життєво необхідну складову економічних відносин в державі. Водночас він наближався до кращих міжнародних аудиторських практик.

У 2002 році за підтримки USAID, інших міжнародних партнерів Аудиторською палатою був впроваджений проект "Реформа бухгалтерського обліку та аудиту в України", який корінним чином змінив подальший напрям руху аудиту.

18 квітня 2003 року, 15 років тому, Аудиторською палатою було ухвалене рішення – прийняти Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту з 1 січня 2004 року.

Також з 2003 року сертифікація аудиторів України почала здійснюватися за новими правилами, які максимально відповідають загальноприйнятим міжнародним практикам.

У подальшому Аудиторська палата своїм рішенням від 27.09.2007 року затвердила Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг та започаткувала створення системи постійного моніторингу і контролю якості за аудиторськими послугами.

За результатами хронологічного аналізу, можна відзначити наступне. Кількість українських аудиторів зростала протягом першого десятиліття та досягла свого піку в 2003 році, коли аудиторів було майже три з половиною

тисячі. Далі був майже 10-літній період відносної стабільності, а починаючи з 2012 року – стрімке падіння. За останній рік вдалось спинити скорочення кількості сертифікованих аудиторів. Станом на березень 2018 року в Україні мають сертифікати аудиторів 2736 осіб, в тому числі сертифікат А – 2669 осіб, та сертифікат Б – 67 (шістдесят сім) осіб.

За підсумками роботи аудиторських фірм у 2017 році, на одного аудитора, який працює за основним місцем роботи в аудиторській фірмі, припадало 20 замовлень на рік. А якщо говорити про обов'язковий аудит, на якому виконують завдання тільки 321 суб'єкт або 30 відсотків аудиторських компаній, то там на одного аудитора може бути розподілено до 30-ти і 40-ка замовлень. Це, зрозуміло, не дозволяє забезпечити необхідну якість роботи та свідчить про недостатню кількість аудиторів на ринку обов'язкового аудиту.

Якщо розглядати чисельність аудиторів у розрізі регіонів, то найбільша кількість аудиторів (більше 40 відсотків) зосереджена у Києві та Київській області.

Загальна кількість працівників, зайнятих в аудиті, складає сьогодні 6046 осіб, в тому числі сертифікованих аудиторів за основним місцем роботі 1714, тобто, не всі сертифіковані аудитори працюють в аудиторських фірмах.

В Реєстрі АПУ станом на 1 квітня 2018 року перебувають 940 суб'єктів аудиторської діяльності, з них 51 (п'ятдесят один) - приватні підприємці.

У розрізі регіонів знову спостерігаємо, що переважна їхня кількість зосереджена в Києві та Київському регіоні – майже половина від усіх аудиторських компаній.

Обсяг ринку аудиторських послуг поступово збільшується та в 2017 році досягнув 2120 млн грн.

Аудиторські фірми надають різні послуги, яких потребує замовник. За кількістю виконаних замовлень у 2017 році найбільшу частку склали інші професійні послуги, до яких відносяться ведення бухгалтерського обліку та консультування. Безпосередньо послуги з аудиту фінасової звітності за кількістю завдань складають біля 25 відсотків.

У розрізі клієнтів можна стверджувати, що найбільшим попитом послуги аудиторських компаній затребувані товариствами з обмеженою відповідальністю- 30 відсотків, та акціонерними товаристами, для яких аудит є обовязковим.

Аналіз структури обсягів аудиторських послуг свідчить, що 66 % аудиторських послуг надаються лише двома відсотками аудиторських фірм. Переважна більшість субєктів (54 % або біля 500 компаній) мають обсяг аудиторських послуг до 500 тис грн, що говорить, з одного боку, про дишевизну аудиторських послуг, а з іншого, про існуючі проблеми з демпінгом, та про низьку платіжну спроможність замовників аудиторських послуг.

Для виконання завдань з обовязкового аудиту аудиторським компаніям необхідно мати свідоцтво про проходження перевірки системи контролю за якістю аудиторських послуг. На сьогодні дійсне свідоцтво мають 376 субєктів аудиторської діяльності (або 40 відсотків).

Перевірка системи контролю якості згідно з існуючими нормативними вимогами проводиться раз на пять років у відповідності до плану зовнішніх перевірок, затвердженому АПУ.

Проведення перевірок системи контролю якості демонструє, що якість аудиторських послуг поступово покращується. Аудиторські фірми створюють відповідну власну систему контролю якості. Однак ще для багатьох з них ця система має формальний характер, потрібна лише для отримання дозвільного документа у вигляді свідоцтва. У цьому напрямі є ще чимало питань, які необхідно вирішувати.

Символічно, що 25-річчя українського аудиту збіглося в часі з початком імплементації нового Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність", який було ухвалено наприкінці минулого року. Це як друге дихання, як новий поштовх на шляху до становлення сучасної системи незалежного аудиту, яку вже обрала більшість країн світу.

Уже зараз аудиторський ринок демонструє готовність перейти до застосування норм нового Закону. Так, станом на березень 2018 року 276 аудиторських фірм із різних регіонів або 29 відсотків від внесених до Реєстру, мають більше 3-х сертифікованих аудиторів за основним місцем роботи та відповідають критеріям для проведення обов'язкового аудиту. В тому числі 60 суб'єктів аудиторської діяльності відповідають вимогам для проведення обов'язкового аудиту для суспільно значимих підприємств, тобто мають в своєму складі не менше 10 працівників та 5 сертифікованих аудиторів одночасно.

Таким чином, можна констатувати, що незалежний аудит в Україні відбувся. Він пройшов від періоду романтики, коли все тільки починалося у дискусіях, пробах і помилках, через етап дикого капіталізму, і прийшов тепер, сподіваємось, до періоду сталого розвитку. Сучасний стан аудиту в цілому демонструє динамічне зростання, підвищення якості послуг, наближення до кращих міжнародних практик. Дуже важливо, щоб ці тенденції були збережені та розвинуті на новому етапі, етапі створення нової системи регулювання.

УДК 657.01:658.016.2.737

Карпенко О. В.,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, к.е.н., професор
Соболь Г. О.,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, к.е.н., доцент

ПОТЕНЦІАЛ СУЧАСНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Виходячи із нових парадигм менеджменту та диджиталізації управління, принципового оновлення підходів до створення, передачі та збереження інформації, забезпечення інформаційно-комунікативних зв'язків у середині підприємства, наукові дослідження у сфері управлінського обліку продовжуються на потребу практики ведення бізнесу [1, 3, 5–9].

Більшість вітчизняних авторів єдині у тому, що управлінський облік націлений на постійне зіставлення витрат і вигід (доходів) з метою моніторингу процесів забезпечення прибутковості постачальницько-заготівельної, виробничої, фінансово-збутової, організаційної діяльності. Вченими розкрито роль обліково-аналітичної інформації в забезпеченні економічної та фінансової безпеки підприємства, оскільки вона є стратегічним ресурсом підприємства [9,11]; виявлено закономірності розвитку управлінського обліку в Україні та його стратегічну спрямованість [1, 3, 7, 8].

Можливості застосування методик управлінського обліку для обліково-аналітичного забезпечення управління матеріальними, фінансовими, інтелектуальними та енергоресурсами, соціальними та екологічними проектами, трансфером технологій сьогодні не піддається сумніву. Між тим, в умовах глобалізації економіки, світової інтеграції, на перший план висуваються завдання підготовки інформації для всебічного управління вартістю та ризиками. Пріоритетом побудови сучасної системи управлінського обліку є не лише налагодження системи комунікацій для прийняття рішень на основі ретроспективної інформації. Наразі важливим постає оцінка потужності потенціалу управлінського обліку як інформаційної системи для забезпечення місії сталого розвитку.

Концепція сталого розвитку передбачає встановлення рівноваги між задоволенням чинних потреб суспільства і захистом інтересів майбутніх поколінь. Вважаємо, що потенціал управлінського обліку у контексті сталого розвитку необхідно розглядати як запас енергії (грецьк. ενεργια – дія, діяльність), достатній для реалізації економічної, соціальної, екологічної місії підприємства у довгостроковій перспективі на основі досягнення фінансової рівноваги витрат і вигід. Потенціал управлінського обліку не можна ототожнювати із наявними ресурсами (умовами). Наприклад, автократичний стиль управління породжує занепад професійної ініціативи з боку висококваліфікованих фахівців у сфері управлінського обліку; а придбання

сучасних професійних програм з обліку й управління не є гарантом виходу компанії із кризи неплатежів.

Ще на початку 2000-х років ми аргументували доцільність перекладу терміну «managerial accounting» / «management accounting» українською мовою як «інформація для управління». Адже у практиці бізнесу головним є рівень задоволення потреб менеджерів щодо релевантної, доцільної, своєчасно підготовленої інформації з необхідною глибиною деталізації, яка надає оцінку об'єкту управління та привертає увагу до критичних невідповідностей (відхилень).

Глобальні принципи управлінського обліку [2] позиціонують його місце в безперервному вдосконаленні процесу прийняття рішень. Розуміння і застосування глобальних принципів управлінського обліку ускладнено в умовах конкуренції та глобальних викликів, що зумовлюють ризики. За дослідженням, проведеним PwC у 2017 р., керівниками внутрішнього аудиту провідних компаній світу зазначено основні чинники, що дестабілізують управління: зміна нормативно-правової бази (чинник відмічений 58 % респондентів), зміна бізнес-моделі або стратегії (44 %), ризик порушення інформаційної безпеки та конфіденційності даних (37 %), фінансові ускладнення (36 %), розвиток технологій (34 %) [10]. Отже, бізнес потребує потенційно потужної системи управлінського обліку як сервісної служби, орієнтованої на забезпечення нарощування вартості капіталу, здатної підтримати управління в умовах невизначеності і ризику.

Потенціал управлінського обліку реалізують професійні бухгалтери, які в межах визначених компетенцій і побудованих комунікацій створюють інформацію, релевантну для управління вартістю й ризиками, фінансовою безпекою, діловим іміджем. Професіоналізація процесу прийняття рішень забезпечується безперервністю взаємодії компонентів «освіта – бізнес – інновації – професійні організації». Фахівці у сфері управлінського обліку повинні дотримуватися доброчесності та об'єктивності, компетентності, конфіденційності; запобігати діям, що суперечать нормам професійної етики. Вони повинні вміти відфільтровувати ціннісну інформацію, що ґрунтується на професійних судженнях і оцінках. Професійним бухгалтерам притаманна особиста відповідальність перед стейкхолдерами за рішення, що приймаються на основі підготовленої інформації [1]. У цьому реалізується лідерська парадигма у професії [12]. Знання, компетенції, професійні навички обліково-аналітичної та управлінської діяльності та міра їх реалізації для цілей сталого розвитку розглядається сталою цінністю особистості бухгалтера.

Отже, потенціал управлінського обліку реалізується у можливостях:

- врівноважувати потреби зацікавлених осіб, уникаючи конфлікту інтересів;
- формувати у менеджерів інтегроване мислення в управлінні, засноване на довірі;
- фокусувати увагу вищого керівництва на пріоритетах сталого розвитку бізнесу;

- розробляти моделі сценаріїв для оцінки готовності системи управління реагувати на зовнішні і внутрішні фактори;

- складати карти ризиків з оцінкою ймовірності їх дії, ознак прояву та наслідків;

- орієнтувати менеджерів усіх рівнів управління на пріоритетність стратегічних цілей;

- здійснювати самооцінку якості функціонування системи управлінського обліку підприємства;

- саморозвитку та удосконалення на основі застосування глобальних принципів управлінського обліку], сучасних методик на основі методологічного плюралізму з метою досягнення синергетичного ефекту в управлінні від використання інформації для прийняття рішень;

- впливати на зміст освітніх програм з управлінського обліку на основі компетентністного підходу та реалізації міжпредметних зв'язків з економічною кібернетикою, економіко-математичним моделюванням із застосуванням сучасних інформаційних технологій тощо.

Необхідність нарощування та реалізації потенціалу управлінського обліку на підприємстві посилюється змінами у порядку звітування підприємств і організацій України. За 2018 р. суб'єкти господарювання Україні, що становлять суспільний інтерес, подаватимуть Звіт про управління. Інформація Звіту про управління виходить за межі фінансових показників. Звіт про управління повинен продемонструвати ефективність управління соціально орієнтованими напрямами діяльності, екологічними проектами у площині сукупності економічних та нефінансових чинників.

Наразі в Україні відсутня єдина регламентація складання Звіту про управління. У світовій практиці засади підготовки Звіту про управління розкрито у Керівництві по звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative). Очевидним є те, що на етапах розробки формату та структури Звіту про управління, а також вибору методики розрахунку окремих показників результативності діяльності, збору даних і складання звіту про стійкий розвиток підприємствами України використовуватимуться інструменти управлінського обліку. Тому, з огляду на концепцію сталого розвитку, взаємозв'язок між управлінським обліком і бізнес-моделлю створення ціннісної вартості потребує поглибленого практичного вивчення.

Таким чином, потенціал управлінського обліку засвідчує керівникам можливість досягнення позитивного ефекту у бізнесі при використанні структурованої інформації, створеної із неструктурованих даних. Розробка системи кількісних параметрів та якісних ознак, за якими можна оцінити потенціал управлінського обліку для цілей сталого розвитку є пріоритетним напрямом подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Блакита А. В. Стейкхолдерський підхід до формування управлінської звітності / А. В. Блакита, Д. В. Карпенко, О. В. Фоміна // Науковий вісник

Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер.: Економічні науки. – 2014. – № 6. – С. 209–213.

2. Глобальні принципи управлінського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf.

3. Дерій В. А. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі / В. А. Дерій, С. Ю. Попіна // Облік і фінанси. – 2015. – № 2. – С. 15–21.

4. Зубілевич С. Я. Роль професійних організацій у підготовці бухгалтерів в Україні / С. Я. Зубілевич // Нова педагогічна думка. – 2013. – № 2. – С. 177–179.

5. Карпенко О. В. Зміни векторів інформаційних запитів користувачів облікової інформації / О. В. Карпенко // Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 22 лют. 2017 р.). – Ірпінь: Видавництво Університету ДФС України, 2017. – 195 с. – 144–147.

6. Карпенко О. В. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю: монографія / О. В. Карпенко, Г. О. Соболь. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 241 с.

7. Карпенко О. В. Прояви закономірностей розвитку управлінського обліку в Україні / О. В. Карпенко // Організаційно-методичні аспекти удосконалення управлінського обліку суб'єктів господарювання: звіт з науково-дослідної теми [номер державної реєстрації 0109U006955] / О. В. Карпенко, Г. О. Соболь [та ін.]. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2016. – 355 с. – С. 11–28.

8. Карпенко О. В. Управление эффективностью экологических проектов на основе информации бухгалтерского учета / О. В. Карпенко, А. О. Соболь // Икономиката на България и Европейския Съюз: наука и бизнес: дванадесета международна научна конференция на младите учени: сборник с доклади (11 ноември 2016 г.) – УНСС, София: Издателство на ВУЗФ «Св. Григорий Богослов», 2016. – 837с. – С. 243–251.

9. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку: монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів: ЛКА, 2015. – 239 с

10. Исследование современного состояния профессии внутреннего аудитора за 2017 год [Електронний ресурс]. – PwC, 2017. – 28 с. – Режим доступу: https://www.pwc.ru/ru/publications/internalauditstudy/SOTP-survey2017_rus_FINAL.pdf.

11. Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія / О. А. Лаговська. – Житомир: ЖДТУ, 2013.– 2012. – 676 с.

12. Нестуля О. О. Основи лідерства. Наукові концепції (середина XX – початок XXI ст.): навч. посібник / О. О. Нестуля, С. І. Нестуля. – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 375 с.

УДК 657.12

Кащена Н.Б.
Харківський державний університет харчування та торгівлі,
професор кафедри фінансів, аналізу та страхування, к.е.н., доцент
Носач Н.М.
Харківський державний університет харчування та торгівлі,
аспірант кафедри фінансів, аналізу та страхування

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ОПЕРАЦІЯМИ З ТОВАРАМИ

Посилення ролі торгівлі у системі національних та загальносвітових господарських відносин, динамічність розвитку галузі, зростання конкуренції та перспективи нових форматів бізнес-моделей інноваційного розвитку підприємництва в сфері доведення товарів від виробників до споживачів зумовлюють потребу створення якісної системи інформаційної підтримки управління реалізацією товарів, яка дасть змогу будь-якій управлінській ланці отримувати релевантну інформацію з продажу в режимі реального часу. Визначальним драйвером формування такої системи є об'єктивність, достовірність і точність облікового відображення операцій з товарами, що визначається відповідним рівнем опрацювання облікової політики на підприємстві.

Законодавство України визначає облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1, ст. 1]. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» під обліковою політикою розуміють певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [2, с. 2]. Розкриття підприємством облікової політики в частині методів оцінки, їх суттєвих змін та відповідності принципу безперервності розглядається як ключовий елемент фінансової звітності [3, п. 24].

Відповідно до вимог діючого законодавства [1, ст. 4, ст. 1 п. 5; 2, с. 4-5; 3, п. 16-19] облікова політика повинна забезпечити розкриття інформації:

– зіставної й еквівалентної на підставі дотримання принципів безперервності, обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат та інших принципів;

– суттєвої, що має обумовлюватися визнанням, оцінюванням, відображенням, представленням, розкриттям та консолідацією даних;

– достовірної шляхом дотримання принципу історичної (фактичної) собівартості в процесі оцінювання за ціною придбання чи вартістю виготовлення.

Облікова політика конкретного торговельного підприємства, як правило, фіксується у відповідному розпорядчому документі про облікову політику, який є основним внутрішнім регламентом, що регулює організацію облікового

процесу на підприємстві загалом та в розрізі його складових, зокрема в частині товарних операцій, і який містить три основних розділи, що відповідають основним етапам формування облікової політики підприємства: організаційний, методичний та технічний.

Аналіз практики формування облікової політики підприємствами роздрібної торгівлі м. Харкова та Харківської області виявив, що більшість з них не враховує вплив галузевих особливостей на облікове відображення операцій з товарами. На окремих підприємствах облікова політика в розрізі товарних операцій є спрощеною, без опису детальних облікових процедур. В наказі про облікову політику наводяться лише цитування та посилання на законодавчі нормативні документи, що не завжди висвітлюють конкретну методику ведення обліку товароруху. Така ситуація впливає на якість обліково-аналітичного забезпечення, і може призвести до неефективних рішень по управлінню реалізацією товарів.

Сучасна облікова політика підприємства за операціями з товарами, на нашу думку, має не лише забезпечувати виконання вимог законодавства щодо накопичення об'єктивної інформації про товари у фінансовій звітності, але й бути дієвим інструментом організаційного, технічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку, а також знаряддям контролю і аналізу наявності товарів та їх руху, спрямованим на обґрунтування управлінських рішень щодо підвищення ефективності товаропостачання, покращення асортименту та збільшення обсягів реалізації товарів.

З огляду на це пропонуємо при формуванні облікової політики в частині операцій з товарами виокремлювати два блоки елементів, що складають:

– основний функціонал облікової політики (елементи облікової політики, що обов'язково підлягають розкриттю у фінансовій звітності і є директивною інформацією для організації фінансового обліку);

– допоміжний функціонал облікової політики (елементи облікової політики, що зорієнтовані на організацію управлінського обліку та отримання інформації для забезпечення ефективного управління товарорухом, і є необов'язковими, але бажаними в мінливому ринковому середовищі, в якому функціонують сучасні підприємства торгівлі).

Складовими елементами основного функціоналу облікової політики підприємства за операціями з товарами є:

– організаційне забезпечення обліку, що встановлює: цілі облікової політики за операціями з товарами; сучасне нормативно-правове забезпечення обліку та його моніторинг; зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на організацію обліку товарних операцій; відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку операцій з товарами та визначення їх посадових прав і обов'язків; затвердження переліку посад, які відповідають за одержання, зберігання і списання товарів; визначення складу постійно діючої інвентаризаційної комісії та встановлення строків інвентаризації; перелік технічних та програмних засобів, за допомогою яких ведеться бухгалтерський облік товарів;

– методичне забезпечення обліку операцій з товарами, що визначає: порядок визнання активу товаром та встановлення облікової одиниці обліку товарів; методи оцінки товарів при їх надходженні, на дату балансу та при списанні; організацію аналітичного обліку руху товарно-матеріальних цінностей; методику бухгалтерського обліку товарів, торгової націнки;

– технологія обліку в частині операцій з товарами підприємства, що пов'язана із затвердженням: форм первинних документів, що використовуються для оформлення надходження і вибуття товарів; графіку документообігу; робочого плану рахунків; облікових регістрів; надання інформації у фінансовій звітності.

Елементи додаткового функціоналу облікової політики підприємства за операціями з товарами спрямовані на організацію їх управлінського обліку та регламентують: створення центру контролю та управління товарорухом; формування внутрішньої звітності щодо операцій з товарами з урахуванням запитів системи управління; контроль за станом та рухом товарів; прийняття рішень щодо покращення асортименту та збільшення обсягів реалізації товарів.

Для забезпечення належного рівня інформаційної підтримки управління операціями з товарами склад і зміст облікової політики необхідно регулярно переглядати та удосконалювати. При цьому сам процес вдосконалення повинен включати такий пункт як підвищення якості облікової політики, що полягає в поліпшенні її характеристик за такими критеріями, як: повнота, несуперечливість, обґрунтованість і раціональність методів обліку тощо. Керівництво підприємства має постійно здійснювати контроль за створенням і вдосконаленням облікової політики , а також за її застосуванням, оскільки він є важливим і невід'ємним елементом системи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності.

На завершення зазначимо, що процес формування і вдосконалення облікової політики за операціями з товарами є невід'ємною частиною в життєвому циклі торговельного підприємства, а внесені пропозиції щодо структури цього внутрішнього регламенту дозволять формувати різнобічну та всеохоплюючу інформацію про операції з товарами в розрізі інформаційних запитів системи управління.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

2. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

3. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013on 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 (Text with EEA relevance) [Electronic resource]. – Mode of access: http://eurlex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&rid=53.

УДК 657

Супрунова Ірина Валеріївна,
к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету
Кирилюк Богдан Леонідович,
аспірант кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗАПАСІВ В УМОВАХ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ КОМПЛЕКСНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Сучасні принципи та підходи до побудови системи обліку запасів потребують вдосконалення та врахування сучасних тенденцій розвитку інформаційних систем управління підприємством.

Інформаційні системи та технології автоматизації діяльності підприємства становлять науковий інтерес сучасників, оскільки являються новітнім засобом управління, що дозволяє систематизувати фінансові та інформаційні бази. Стосовно логістики та управління запасами до найрозповсюджених систем комплексного планування відносять Enterprise Resource Planning (ERP), що дозволяють управляти всіма процесами підприємства, та Supply Chain Management (SCM), що управляють логістичною системою у напрямі побудови взаємозв'язків.

Характеристика основних систем управління наведено у табл. 1

Таблиця 1

Системи комплексного управління інформаційно-логістичного напряму підприємства

Системи	Enterprise Resource Planning, планування ресурсів підприємства (ERP)	Supply Chain Management, управління ланцюгами поставок (SCM)	Customer Relationship Management, система управління взаємовідносин з клієнтами (CRM)	B2B business-to-business, бізнес для бізнеса
Сутність	Корпоративна інформаційна система для автоматизації, планування, обліку, контролю і аналізу бізнес-процесів	Комплексний підхід планування і управління інформації щодо сировини, матеріалах, продуктах, що використовуються на виробництві	Спеціалізовані системи, розроблені для автоматизації бізнес-процесів, направлених на управління взаємовідносин з клієнтами	Діяльність одних компаній, що спрямована для забезпечення інших компаній додатковими послугами, товарами для подальшого використання. Єдина база для постачальників та покупців

Переваги впровадження	Всі системи та відділи інтегровані в єдину систему, всі відділи працюють з єдиною інформаційною системою	Автоматизована система направлена на виявлення та впровадження шляхів мінімізації витрат в процесах закупівлі, виробництва та реалізації	Основне завдання направлене на підвищення прозорості діяльності підприємства в сферах продаж, маркетинга і клієнтського обслуговування	Направлена на підприємства, що бажають підтримувати взаємозв'язок з малими підприємствами і постачальниками, без встановлення спеціальних технологій
Складові	Модулі: Бухгалтерський і податковий облік, управління складом, перевезенням, кадровий облік, взаємовідносини з клієнтами	Блоки: Планування ланцюгів поставок (SCP) – планування календарних графіків; Виконання ланцюгів поставок (SCE) – виконання і контроль логістичних операцій	Автоматизація бізнес-процесів, управління інформацію про клієнтів, продаж, маркетинг, продуктовий портфель, робочий час, автоматизація документооборота, оптимізація комунікацій всередині компанії	Аналітика, додаткові сервіси (аукціони, фінансові послуги)

На великих підприємствах у сучасних умовах діяльності важко уявити управління запасами без використання відповідного програмного забезпечення, що фіксують в тому числі всю інформацію щодо запасів, а, враховуючи їх значне різноманіття і, як правило, швидкість використання матеріального потоку – таке забезпечення є технічною основою для прийняття управлінських рішень. Зокрема, таким системам характерне не тільки ведення всіх ділянок бухгалтерського обліку, але і актуальні на сьогодні напрями оперативного аналізу балансу та оборотів, багаторівневий аналітичний облік, мультивалютний облік та ін.

Першочергово автоматизація відповідних процесів направлена на задоволення інформаційних потреб управління і повинна вдосконалюватись відповідно до релевантних змін. Ефективна система управління запасами передбачає не лише реєстрацію фактів про рухи запасів, але й включає в себе цілі підсистеми логістики та планування, комбінаторики та математичного аналізу, алгоритми і правила використання яких повністю залежать від особливостей бізнес процесів підприємства.

Складові організаційної моделі бухгалтерського обліку запасів в умовах комплексного управління підприємством та побудови інформаційно-комунікативної системи підприємства зображено на рис. 1.

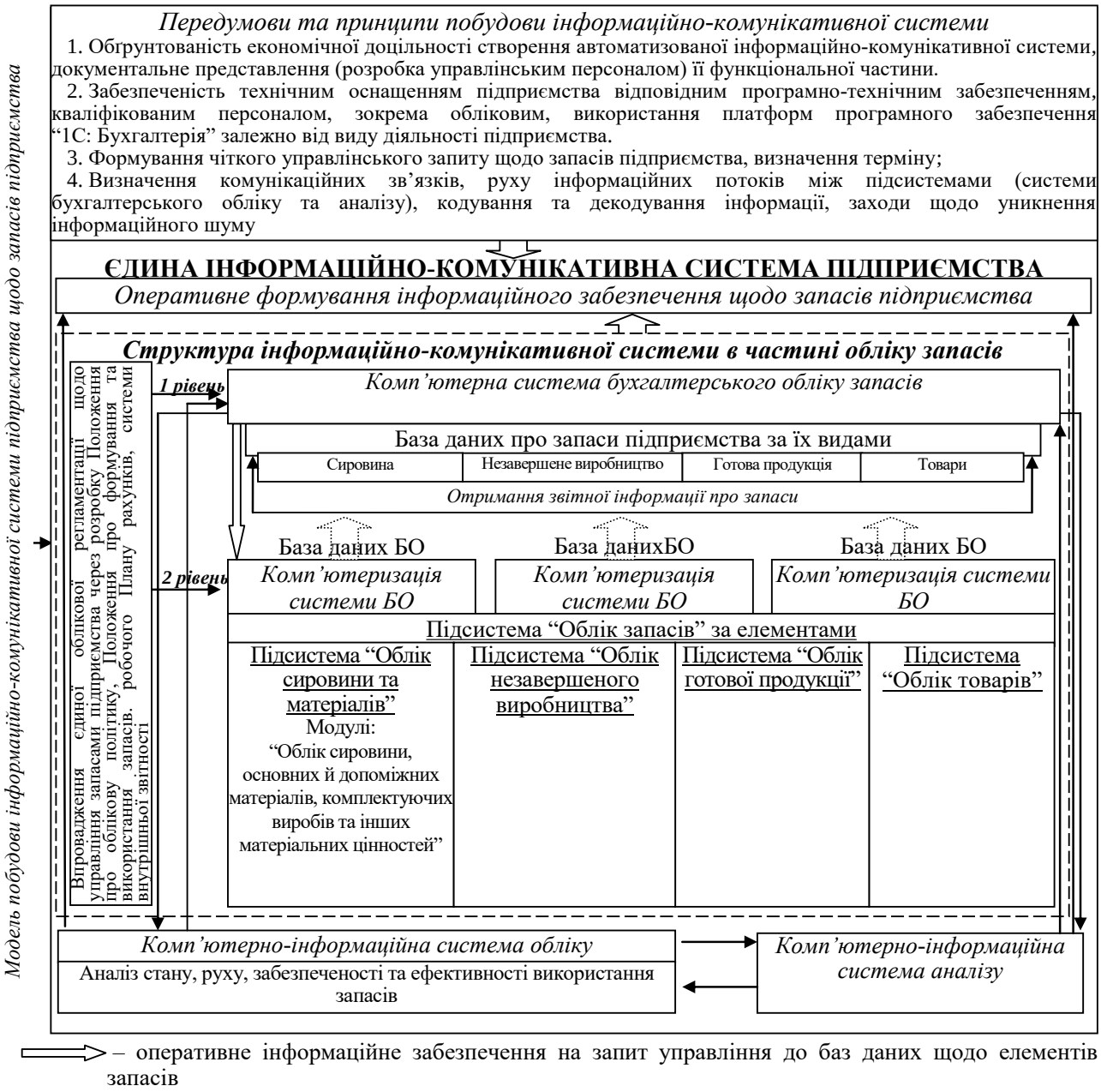

Рис. 1. Організаційна модель бухгалтерського обліку запасів в умовах побудови системи комплексного управління підприємством

Будучи організаційними складовими бухгалтерського обліку, первинний облік, документооборот, інвентаризація, план рахунків, форми бухгалтерського обліку та особливості ведення аналітичних досліджень, звітності, забезпечують інформаційно-комунікативний зв'язок на підприємстві. В сучасних умовах організація бухгалтерського обліку на великому підприємстві вимагає автоматизації та впровадженні технологій, що дозволяють не тільки оперативно формувати і передавати інформацію, але і налаштувати систему під запити управління. Отже, формування інформаційно-комунікативної системи підприємства забезпечується засобами комп'ютеризації бухгалтерського обліку та направлено на отримання якісної інформації з метою аналізу стану, руху, забезпеченості та ефективності використання запасів.

УДК 657.6

Кирильєва Л.О.
Харківський державний університет харчування та торгівлі
к.е.н., доцент
Наумова Т.А.
Харківський державний університет харчування та торгівлі
к.е.н., доцент
Шеховцова Д.Д.
Харківський державний університет харчування та торгівлі
к.е.н., асистент

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ФУНКЦІЯМИ КЕЙТЕРИНГУ: ПРОЦЕСНИЙ ПІДХІД

В умовах трансформації ринкової економіки запорукою отримання вірогідної інформації управлінського обліку, підвищення ефективності виробництва страв та напівфабрикатів, економічного використання ресурсів, здійснення високого рівня кейтерингового обслуговування замовників, попередження деструктивних явищ в операційній діяльності підприємств ресторанного господарства є раціонально побудована та постійно функціонуюча система внутрішнього аудиту витрат.

На думку багатьох науковців важливим елементом аудиторської перевірки витрат є вивчення специфіки обліку витрат процесу постачання, де основним об'єктом перевірки виступають транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), які найбільш впливають на зростання первісної вартості сировини та купованих товарів [1, с.244; 3, с.299; 4 с.187]. Ми вважаємо, що саме операційний аудит цих витрат сприятиме пошуку резервів підвищення ефективності процесу постачання та діяльності підприємства в цілому.

Перевірці підлягають операції з обліку та розподілу ТЗВ відповідно обраному на підприємстві методу, прописаному в Наказі про облікову політику. Проведені дослідження підприємств ресторанного господарства Харківського регіону свідчать про те, що в процесі придбання сировини та товарів вони використовують власний або орендований транспорт, в окремих випадках вдаються до послуг транспортних підприємств або доставку здійснюють постачальники. При використанні власного транспорту або орендованого підлягають перевірці ТЗВ в частині витрат на оплату праці водіїв, експедиторів, нарахування єдиного соціального внеску, витрат на використання паливно-мастильних матеріалів. Якщо на підприємстві галузі дослідження облік ТЗВ ведеться за допомогою рахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати», то аудитору слід здійснити його ретельну перевірку щодо формування суми витрат та проконтролювати правильність розподілу ТЗВ на відпущені сировину та куповані товари. У процесі проведення аудиту необхідно визначити та зібрати оптимальний обсяг доказів для формування ґрунтовної аудиторської думки. Ми підтримуємо думку К. Безверхого, який зазначає, що «при

визначенні розміру вибірки необхідно враховувати значущість обліково-звітної інформації, що перевіряється, і ступінь впевненості, яку встановив управлінський персонал підприємства» [2, с. 97].

Проведення операційного аудиту витрат процесу виробництва та його обслуговування є одним з ключових моментів перевірки організації управлінського обліку витрат. Здійснюючи аудит процесу виробництва страв кухні, необхідно оцінити дотримання вимог згідно встановлених норм щодо: взаємозамінності продуктів у калькуляційних картках; списання на витрати відходів овочів та плодів у залежності від сезонів року; списання спецій і солі. У цьому зв'язку в ході організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат для визначення ефективності процесу виробництва та діяльності підприємства в цілому вважаємо за доцільне застосовувати показник «foodcost», який визначається шляхом віднесення прямих витрат (вартість використаних продуктів згідно Збірнику рецептур) на виготовлення страви до ціни її реалізації в меню. Аудитору foodcost можна визначати як за окремими стравами, так і за процесом виробництва. В підприємствах ресторанного господарства foodcost є індивідуальним, однак вважається процес виробництва ефективним, коли цей показник знаходиться на рівні 20–30 %.

Наступним логічним кроком в організації внутрішнього (операційного) аудиту витрат є оцінка формування собівартості кейтерингових послуг. Задля цього аудитор повинен згідно первинним документам перевірити: законність віднесення витрат до собівартості кожного виду послуги; точність та обґрунтованість розміру прямих та загальновиробничих витрат за кожним видом кейтерингових послуг. Основним джерелом інформації про витрати на послуги є калькуляція. Тому в процесі аудиторського дослідження необхідно визначити наявність форматів калькуляцій на кейтерингові послуги в системі управлінського обліку, проаналізувати їх структуру та ступінь розкриття інформації. В цілях підтвердження інформації про достовірність обліково-аналітичних даних про витрати реалізації та визначення ефективності процесу реалізації в підприємствах з функціями кейтерингу, нами запропоновано під час проведення внутрішнього (операційного) аудиту витрат виконувати такі дії:

здійснювати аналіз правомірності та законності включення витрат до складу витрат реалізації та їх відображення в управлінському обліку;

-визначати відповідність даних про витрати реалізації в облікових регістрах та первинних документах (за сумами та датами виникнення);

-виконувати аналіз показників оцінки ефективності витрат із доставки продукції власного виробництва замовникам кейтерингових послуг;

-дослідити виконання управлінських рішень у частині регулювання витрат реалізації страв та кейтерингових послуг.

Після оцінки та аналізу витрат процесу реалізації аудиторській перевірці підлягає організація обліку витрат процесу управління з метою з'ясування дотримання та виконання стратегії, визначеної керівниками підприємства. На цьому етапі фахівцями внутрішнього (операційного) аудиту визначається достовірність та законність операцій, що призводять до виникнення та відображення адміністративних витрат за відповідними статтями в

управлінському обліку (рахунок 92 «Адміністративні витрати» в розрізі аналітичних ознак).

Предметом внутрішнього (операційного) аудиту повинні стати логістичні витрати. Вважаємо, що аудит логістичних витрат у підприємствах галузі дослідження повинен передбачати проведення оцінки правильності визнання логістичних витрат в управлінському обліку, визначення наявності відповідних первинних документів з обліку логістичних витрат, перевірку правильності відображення логістичних витрат в управлінському обліку за процесами постачання, виробництва та його обслуговування, реалізації страв та надання кейтерингових послуг, управління діяльністю. Також аудитор повинен проаналізувати правильність та доцільність включення маркетингових витрат, витрат на дослідження, витрат на рекламу до складу логістичних витрат управління.

Основною частиною логістичних витрат у підприємствах ресторанного господарства з функціями кейтерингу є транспортні витрати. Тому перевірці підлягають витрати на оплату праці водіїв-кур'єрів, кур'єрів, що доставляють замовлення, користуючись громадським транспортом, нарахування єдиного соціального внеску, витрати на використання паливно-мастильних матеріалів, витрати на оренду транспортних засобів, витрати на амортизацію та ремонт транспортних засобів, витрати на рекламу тощо.

Таким чином, проведенні дослідження свідчать про те, що отримати надійну та вірогідну обліково-аналітичну інформацію в розрізі операційних витрат для прийняття управлінських рішень у підприємствах ресторанного господарства можливо при використані рекомендованої організаційної моделі внутрішнього (операційного) аудиту витрат, яка передбачає виконання всіх стадій (етапів) процесу аудиту за допомогою розроблених організаційних регламентів (план, програма аудиту).

Список використаних джерел

1. Верига Ю. А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект / Ю. А. Верига, В. Ю. Захарченко, Є. А. Карпенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011. – № 20. – С. 186–193.
2. Безверхий К. Тестування системи внутрішньогосподарського контролю підприємства / К. Безверхий // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2014. – № 3. – С. 95–108.
3. Сопко В. В. Основні аспекти організації обліку витрат і доходів / В. В. Сопко, О. М. Ромашко // Actual problems of modern economy development: Collection of scientific articles. – Thorpe-Bowker, Melbourne, Australia, 2015. – P. 243–247.
4. Чумак О. В. Інформаційно-методичне підґрунтя аналізу витрат підприємств ресторанного господарства / О. В. Чумак, І. С. Андрющенко // Науковий журнал «Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Ужгород, 2016. – ДВНЗ «Ужгородський національний університет». – С. 297–301.

УДК 657:336

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

СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ДИНАМІКИ ПІДПРИЄМСТВА

Підприємства, формуючи стратегію розвитку, прагнуть збалансовувати внутрішні можливості та зміни у зовнішньому середовищі для досягнення визначених цілей. Ціль характеризує очікуваний результат розвитку підприємства за певний період, дає можливість виявити проблеми як різницю між прогнозним і досягнутим рівнем і сформувати відповідне управлінське рішення. Ціль включає такі елементи: показник як критерій виконання стратегії; засіб вимірювання показника; завдання – значення показника, якого треба досягти.

Одним з проблемних питань у цьому контексті є вибір показника, що буде орієнтиром для побудови цілей нижчих рівнів. Зарубіжні та вітчизняні науковці пропонують різні цільові показники, але найчастіше: прибуток на інвестований капітал, прибуток на акціонерний капітал, збільшення обороту фірми [1]. Опитування керівників фірм в різних країнах показало, що в них сформувано певні пріоритети, наприклад, для американських фірм основним цільовим показником є прибуток на інвестований капітал, а для японських – збільшення частки ринку.

Поглиблений стратегічний аналіз передбачає прогнозування не лише основних узагальнювальних показників, а й співвідношень між їхньою динамікою, зокрема за такими напрямами: дослідження кількісних співвідношень між темпами зростання підприємства та галузі (ринку); узгодження кількісних співвідношень між темпами приросту основних показників, які характеризують стійкість економічного зростання аналізованого підприємства.

Основою для першого напряму є визначення виду цілей підприємства за характером його діяльності: зростання, стабілізація, скорочення. Високими вважають темпи основних показників економічного зростання підприємства, якщо вони випереджують середні темпи зростання ринку, або найнебезпечніших конкурентів. Такі темпи є привабливими, але проблемними, оскільки з часом можуть призвести до стану «збіднюючого зростання» підприємства: обмеженого оновлення продукції чи впровадження інновацій, втрати конкурентних переваг тощо.

Середні темпи зростання (стан стабільного зростання) передбачає, що підприємство має такі ж темпи, як і галузь загалом, що може призвести до зниження його інвестиційної привабливості, ділової активності чи вартості. Підприємство вибирає ціль скорочення діяльності тоді, коли змушене з різних причин сповільнювати темпи порівняно з середньогалузевими, зокрема в кризових умовах, або за необхідності перегрупувати сили після періоду різкого зростання. Для досягнення таких цілей підприємство може обрати такі види стратегій скорочення: «збір урожаю», скорочення витрат, скорочення чи ліквідація підприємства [2].

Не менш принципове значення має аналіз кількісних співвідношень між прогнозними темпами зростання основних показників діяльності підприємства для забезпечення стійкості економічного зростання. Здебільшого такий аналіз здійснюють за показниками: капітал, інвестований у діяльність (обсяг активів); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий прибуток. Оптимальним вважають таке співвідношення прогнозних показників динаміки: темпи зростання активів підвищуються; темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) випереджують темпи зростання капіталу, інвестованого в активи, а темпи зростання чистого прибутку перевищують темпи зростання чистого доходу від реалізації продукції, тобто витрати виробництва знижуються**.** Дотримання таких пропорції дає можливість впорядкувати їхню динаміку та встановити причинно-наслідкові зв'язки між показниками. Хоча іноді співвідношення між темпами зростання узагальнювальних показників можуть відхилятися від оптимального, навіть для стабільно працюючих підприємств.

Одна з важливих проблем стратегічного аналізу – оцінювання і прогнозування допустимих, економічно доцільних темпів зростання підприємства з метою визначення швидкості розширення масштабів діяльності. Максимальну швидкість характеризують такі темпи зростання, за яких не погіршуватиметься фінансовий стан підприємства. Якщо фактичні темпи зростання обсягів продажу випереджують темпи стійкого зростання, то для їх підтримання необхідно залучити додаткові фінансові ресурси. На темпи зростання продажу продукції впливають такі фактори: рентабельність продукції, нагромадження капіталу, оборотність активів, фінансова залежність.

Загалом стратегічний аналіз економічної динаміки діяльності підприємства на тривалу перспективу є основою традиційної «системи регулярного стратегічного управління». Підвищення рівня нестабільності ринку, як показують опитування керівників великих підприємств, істотно впливає на прогнозування цільових орієнтирів, скорочення горизонтів планування і найголовніше – формування альтернативних стратегій розвитку та вибір найпривабливішої з них. За умов, коли проблеми виникають настільки швидко і несподівано, що їх проблематично передбачити, доцільно застосувати принципово новий підхід до прогнозування економічної динаміки у системі «стратегічне управління в реальному часі», яку можна реалізувати у таких формах [2]: ранжування стратегічних завдань, управління «за слабкими сигналами», управління в умовах стратегічних несподіванок.

Список використаних джерел

1. Хиггинс Р.С. Финансовый анализ: инструменты для принятия бизнес-решений/Хиггинг, Роберт С. — М.: ООО«И.Д. Вильямс», 2007. – 464 с.

2. Кіндрацька Г.І. Стратегічний менеджмент : навч. посіб. / Г. І. Кіндрацька. - 2-ге вид., переробл. і допов. - К. : Знання, 2010. – 408 с.

УДК 657:332.3

Коріненко А. І.
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»,
молодший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,
кандидат економічних наук

ВАЖЛИВІСТЬ ОБЛІКОВОЇ СКЛАДОВОЇ ЕКОНОМІЧНОГО ОБІГУ ПРАВ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЛЕЮ

Землі сільськогосподарського призначення є невід'ємною і незамінною складовою агропромислового виробництва. За експертними оцінками, земельні активи, з якими працює аграрний сектор економіки України, оцінюється від 0,8 до 1,2 трлн грн. Однак в Україні, ці активи повноцінно не задіяні в економічному обігу, зокрема на практиці відсутній бухгалтерський облік прав користування землею (права постійного користування та оренди). Як наслідок, підприємство не може використовувати такі активи в якості застави для залучення додаткових коштів, підвищення привабливості інвестицій тощо.

В той же час, попри відсутність прав користування на балансах аграрних підприємств, на практиці існує тіньовий обіг прав користування земельними ділянками, а вартість таких транзакцій досягає 200 доларів за 1 га. Виходячи з вище викладеного, на нашу думку, повноцінний економічний обіг прав користування землею включає дві складові: юридичну та бухгалтерську.

В правовій площині права користування вже давно є загальновизнаним об'єктом, щодо якого встановлені правові норми їх обігу. Зокрема, згідно ст. 92 Земельного кодексу України [1], право постійного користування земельною ділянкою – це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку. Право оренди земельної ділянки – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності (стаття 93 ЗКУ) [1].

Відтак в процесі господарської діяльності стосовно земельних ділянок виникають численні права, зобов'язання та інтереси – різні суб'єкти земельних відносин можуть володіти певним набором прав, які поширюються як на всю земельну ділянку, так і на її частину. Ці права посвідчуються юридичними документами і визначаються чинним законодавством, що встановлює правові режими використання земель в Україні.

Облікова складова прав користування землею представляє собою їх фіксацію на рахунках бухгалтерського обліку, що створює передумови для сприйняття таких об'єктів як активу та дозволяє реалізувати різноманітні операції з ними в економічному середовищі (рис.1.).

Для того, щоби земельні ділянки сільськогосподарського призначення та права користування ними повноцінно ввійшли в ринковий економічний обіг, вони повинні одержати визначений законодавством правовий статус, і як наслідок – набути економіко-правових характеристик, необхідних для визнання земельної ділянки активом (об'єктом бухгалтерського обліку).

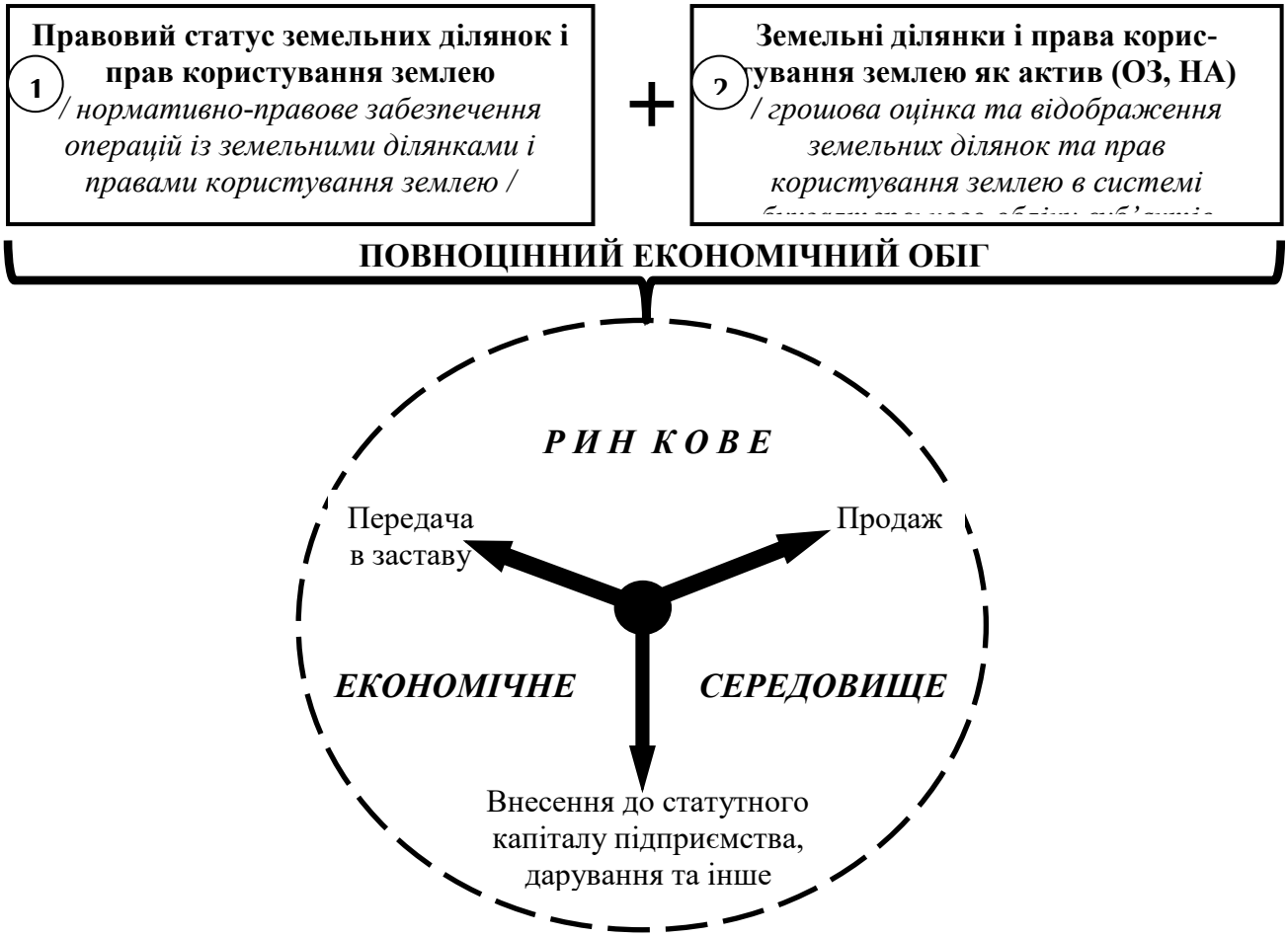

Рис. 1. **Юридична і бухгалтерська складова економічного обігу прав користування землею**

Правовий статус передбачає закріплення виду власності на земельну ділянку, встановлення державних гарантій безперешкодної реалізації усього спектру прав власниками і землекористувачами. В той же час економічний вимір земельних відносин не буде повноцінним без їх фіксації в бухгалтерському обліку, що, відповідно, вимагає визнання земельних ділянок сільськогосподарського призначення та прав користування ними об’єктами обліку.

Із вищенаведеного випливає наступна логічна послідовність реалізації права користування землею з позицій суб’єкта господарювання: встановлення правового статусу прав користування землею – ідентифікація як об’єкта бухгалтерського обліку (виявлення можливості відображення права користування в обліку шляхом використання елементів його методу) – реалізація операцій з ними в ринковому економічному середовищі.

Прикладом операцій з правами користування землею, реалізація яких пов’язана з відображенням останніх в бухгалтерському обліку, є: 1) Продаж прав користування землею на ринку як товару; 2) Використання прав користування землею як банківської застави; 3) Внесення до статутного капіталу підприємства, дарування та ін.

У зв’язку із черговим продовженням мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні створюються економічні передумови для визнання прав користування землею важливим та ліквідним ресурсом.

На сьогодні сільське господарство України потребує інтенсивних капітальних інвестицій для забезпечення стратегічних цілей розвитку даного сектору економіки. Додаткові кредитні ресурси, які отримують сільськогосподарські підприємства, повинні бути забезпечені відповідними активами. Водночас право оренди землі є нематеріальним активом агроформувань, використання якого дозволене законодавством та об'єктивно необхідне для додаткового стимулювання аграрного сектору економіки. Залучення прав оренди землі до економічного обігу передбачатиме можливість його застави та продажу. Крім цього, економічний обіг прав користування землею є складовою ринкового механізму зміни землекористувачів задля підвищення еколого-економічної ефективності використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення. Відповідно до ч. 5 ст. 93 Земельного кодексу України [1], право оренди земельної ділянки може відчужуватися, у тому числі продаватися на земельних торгах, а також передаватися у заставу, спадщину, вноситися до статутного капіталу власником земельної ділянки на строк до 50 років, крім випадків, визначених законом. До того ж ст. 15 Закону України «Про оренду землі» [3] передбачено з кінця 2008 року можливість передачі у заставу та внесення до статутного фонду права оренди земельної ділянки як істотну умову договору оренди.

Слід відмітити, що можливість застави права оренди землі визначається не тільки земельним законодавством, а й спеціальним законодавством про іпотеку. Згідно ст. 5 Закону України «Про іпотеку» [2], предметом іпотеки може бути право оренди чи користування нерухомим майном, яке надає орендарю чи користувачу право будувати об'єкт нерухомого майна, володіти ним та відчужувати його.

Реалізація зазначених можливостей стосовно прав оренди земельних ділянок землекористувачами вимагає відображення таких ділянок у складі балансових активів суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим виникає потреба в організації обліку прав користування землею суб'єктами аграрного землекористування та формування системи звітності і контролю їх раціонального й ефективного використання.

Таким чином, повноцінне включення прав користування землею в економічний оборот неможливе без виокремлення і посилення облікової складової економіко-правової сутності прав користування землею . Облікова складова, опираючись на правовий статус прав користування та їх економічні характеристики, сприймається нами як окрема інституціональна надбудова, що потребує відповідного наукового обґрунтування для її практичної реалізації.

Список використаних джерел:

1. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14.

2. Про іпотеку: Закон України від 05.06.2003 р. № 898-IV URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/898-15

3. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14.

УДК 657.01

Корягін М.В.,
д.е.н., проф., професор кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет

СКЛАДОВІ ОБЛІКОВОЇ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ЇХ СУЧАСНИЙ РОЗВИТОК

Методологія бухгалтерського обліку являє собою складне явище, що охоплює сукупність різноякісних методологічних складових з багаторівневими внутрішніми зв'язками. Як правило, у наукових працях облікова методологія розглядається як система елементів методу обліку. Такий класичний підхід на сьогодні є досить вузьким і вичерпав себе з точки зору розвитку бухгалтерського обліку як науки.

Центральну складову облікової методології становить сукупність методів бухгалтерського обліку, які забезпечують розвиток інструментарію, за допомогою якого вивчається об'єкт обліку. При цьому слід окремо виділяти такі групи методів, що використовуються бухгалтерським обліком: загальнонаукові; запозичені з інших наук; спеціальні (методи, сформовані безпосередньо у середовищі бухгалтерського обліку).

До загальнонаукових методів, що використовуються бухгалтерським обліком, відносимо насамперед діалектичний метод, а також моделювання. Групу методів, запозичених з інших наук, складають переважно статистичні методи та методи контролю. До основних методів контролю, що активно увійшли до облікового методологічного інструментарію, відносимо: аналіз, перевірку (звірку), інвентаризацію, спостереження (обстеження). Процедура інвентаризації поєднує прийоми кількісного визначення величини об'єкта, встановлення якісних параметрів і характеристик його стану та подальшого отримання реальної вартості цього об'єкта.

Тісний зв'язок бухгалтерського обліку і системи статистики обумовив взаємопроникнення їх методологічного інструментарію. Так, бухгалтерським обліком зі статистики запозичені первинне спостереження, вартісне вимірювання, групування (класифікація), узагальнення (зведення).

Як самостійна галузь наукових знань, бухгалтерський облік має власні спеціальні методи (документування, оцінку, калькулювання, рахунки і подвійний запис), що забезпечують виконання його завдань, дослідження предмета обліку та вивчення об'єктів. Кожен спеціальний метод бухгалтерського обліку реалізується з використанням облікових прийомів та способів.

В середовищі бухгалтерського обліку наведені вище поняття трансформуються і набувають такого змісту: бухгалтерський спосіб – це підхід до виконання бухгалтерських процедур, бухгалтерський прийом – сукупність логічних дій або окрема дія при виконанні бухгалтерської процедури.

Відповідно до прийомів бухгалтерського обліку відносимо: первинне та зведене документування; первинне оцінювання та оцінювання на дату балансу; планове та звітне калькулювання; балансове, позабалансове, небалансове рахунковедення; процедури підготовки фінансової, управлінської та податкової

звітності. До способів бухгалтерського обліку відносимо: простий та подвійний запис, калькулювання, а також балансування.

В своїй сукупності визначені прийоми та способи формують спеціальні методи бухгалтерського обліку, а саме: документування господарських операцій, оцінку, рахунки і звітність. Метод документування операцій в бухгалтерському обліку розгортається у прийомах первинного та зведеного документування.

Оцінка як метод бухгалтерського обліку розгортається у різних прийомах оцінювання на базі основних видів оцінки. Метод оцінки доповнюється можливістю використання способу калькулювання. Балансове, небалансове та позабалансове рахунковедення із застосуванням способів простого або подвійного запису формують такий метод бухгалтерського обліку як рахунки. При цьому необхідно розрізняти рахунок в системі бухгалтерського обліку і рахунок як метод бухгалтерського обліку.

Відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку може здійснюватись із застосуванням простого або подвійного запису. У зв'язку з цим вузьким вважаємо усталений підхід, за яким тільки подвійний запис розглядають в якості елементу методу бухгалтерського обліку.

Звітність як спеціальний метод бухгалтерського обліку розгортається у підсистеми фінансової, управлінської та податкової звітності, які складаються з використанням способу балансування. За усталеним підходом в системі елементів методу бухгалтерського обліку окремо виділяється баланс та звітність. Категорії балансу та балансування мають самостійне значення в бухгалтерському обліку. З нашої точки зору балансування виявляється не тільки в урівноваженні майна та його джерел. Балансування є складним способом знаходження рівноваги між різними обліковими об'єктами: активами і зобов'язаннями, доходами і витратами. Крім цього спосіб балансування покладається в основу урівноваження даних на рахунках обліку при визначенні дебетових і кредитових оборотів, веденні обліку на рахунках доходів і витрат 7, 8 і 9 класів, а також позабалансових рахунках.

Прийоми та способи бухгалтерського обліку, що формують його методи, реалізуються при виконанні певних бухгалтерських процедур.

На зміст процедур бухгалтерського обліку значно впливає технологія його ведення на кожному етапі розвитку. На сьогодні майже 90 % всієї бухгалтерської роботи комп'ютеризовано, що прямо впливає на зміст бухгалтерських процедур. Відповідно структура бухгалтерської процедури набуває спрощеного вигляду.

Сукупність прийомів, способів та процедур бухгалтерського обліку у логічно визначеній послідовності їх застосування формує бухгалтерський процес).

Серед складових методології бухгалтерського обліку є така важлива складова як бухгалтерські інструменти. У вітчизняних наукових працях така категорія широко не розкривається. Разом з тим, набір інструментів, якими оперує бухгалтерський облік, становить основу виконання облікових процедур.

Основними інструментами впливу на систему бухгалтерського обліку є нормативні документи, що визначають загальний методологічний підхід, а також окремі облікові процедури на рівні елементів фінансової звітності. Такі

документи визначають принципи організації та ведення бухгалтерського обліку на рівні країни, характер та зміст бухгалтерської інформації на рівні підприємства.

Інструменти бухгалтерського обліку визначають такі складові облікової методології як підходи та принципи.

В бухгалтерському обліку підходом слід вважати сукупність прийомів та способів, що використовуються при виконанні облікових процедур реєстрації, обробки та зведення інформації про факти господарського життя. Підходи до виконання облікових процедур визначаються у П(С)БО, МСФЗ або інших нормативних документах і закріплюються на рівні підприємства в його обліковій політиці.

Розкриття інформації у фінансовій звітності повинно здійснюватись за встановленими принципами. Згідно НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" принципом бухгалтерського обліку є правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

В Україні принципи бухгалтерського обліку визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та включають: повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування; превалювання сутності над формою; єдиний грошовий вимірник.

Дослідження принципів бухгалтерського обліку не є історично характерним для вітчизняної методології бухгалтерського обліку, їх формування пов'язано з реформуванням бухгалтерського обліку, а також запозиченням зарубіжного досвіду при побудові положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так, формування принципів бухгалтерського обліку М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера віднесли до головних досягнень англо-американської школи і саме вони становлять основу методології бухгалтерського обліку країн англо-американської моделі.

Таким чином, сучасна теорія бухгалтерського обліку відображає узагальнення багаторічної праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Базова основа бухгалтерського обліку є незмінною протягом століть, проте складові облікової методології трансформуються під впливом нових запитів користувачів і, як очікується, продовжуватимуть змінюватися надалі.

Проведене дослідження складових облікової методології показало, що її не слід зводити лише до сукупності елементів методу. Методологія бухгалтерського обліку є значно ширшою за змістом і являє собою систему прийомів, способів, бухгалтерських процедур, підходів, інструментів, принципів та методів бухгалтерського обліку, які на рівні практики суб'єкт ведення обліку використовує з метою дослідження предмету бухгалтерського обліку.

УДК 657.633

Коструба М. А.
Львівський торговельно-економічний університет,
аспірант

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ІННОВАЦІЙНИХ ПІДХОДІВ ДО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ ПОБУДОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Управління виробничими запасами відіграє значну роль у підвищенні ефективності функціонування промислових підприємств та їх конкурентних позицій на ринку. Облік витрат на утримання запасів на достатньому рівні на сьогоднішні не є достатньо налагодженою ланкою обліку запасів в цілому.

В останні роки суттєве місце в економічних дослідженнях виробничих процесів займає науково-теоретичне обґрунтування та розробка методичних засад і практичних рекомендацій, що спрямовані на удосконалення організації обліку виробничих запасів за так званим процесним підходом [1].

Очевидно, що обрана система управління витратами безпосередньо впливає на вихідну облікову інформацію, придатну для аналітичних та управлінських цілей. Існуючі методи обліку витрат можна систематизувати на основі проведеного аналізу праць науковців [2, 3] наступним чином:

1. Система Standart Costing – заснована на встановленні чітко фіксованих норм витрат на виробництво на основі технологічних розрахунків;
2. Система Absorption Costing – увага акцентується на механізмі розподілу виробничих витрат між реалізованою у звітному періоді продукцією і залишками нереалізованої продукції;
3. Система Direct Costing – враховується розподіл загальновиробничих витрат в залежності від впливу на них обсягу виробництва;
4. Система Target Costing – використовується для обліку витрат в інноваційних галузях та передбачає визначення собівартості продукції виходячи з розміру необхідного прибутку та встановленої ціни реалізації;
5. Система Kaizen Costing – покращена версія Target Costing – більш гнучка та придатна до можливих змін, спрямованих на підвищення ефективності виробничих процесів

Використання функціонально-орієнтованого підходу до управління запасами є більш простим у порівнянні з процесно-орієнтованим, адже управляти окремими елементами системи простіше, ніж системою в цілому. Охоплення усіх бізнес-процесів на підприємстві є достатньо складним завданням, для вирішення якого необхідні дані щодо:

- організаційної структури підприємства;
- перебігу усіх виробничих процесів на підприємстві;
- ролі кожного структурного підрозділу у виробничих процесах;
- відповідальних за перебіг процесу на кожному етапі діяльності підприємства тощо.

Перехід вітчизняних підприємств до процесно-орієнтованого управління запасами [2, 3] є не просто виправданим, а вкрай необхідним для його подальшого ефективного розвитку. Удосконалення обліково-аналітичного

процесу в системі управління запасами з переходом до процесно-орієнтованого управління запасами надасть можливість вирішити питання, які стосуються не лише досліджуваної ділянки, а підприємства в цілому, а саме:

- встановити зв'язок між визначеними стратегічними цілями підприємства та діяльністю його підрозділів;
- визначити роль окремих підрозділів у досягненні стратегічних цілей підприємства та довести розуміння цієї ролі кожному виконавцю;
- налагодити взаємний обмін необхідною інформацією між підрозділами підприємства;
- уникнути необґрунтованих витрат (матеріальних, часових, кадрових тощо), пов'язаних з розрізненою роботою підрозділів;
- налагодити більш тривалі та продуктивні відносини з постачальниками та споживачами, що дозволить в цілому підвищити ефективність діяльності.

Одним із елементів обліку, який сприяє реалізації основних функцій системи управління запасами, є організація обліку витрат за центрами відповідальності. Для типового промислового підприємства необхідно розрізняти такі центри відповідальності, як:

- центри витрат – організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність лише за витрати (робочі місця, ділянки, цехи обслуговуючого та допоміжного виробництва, відділи, служби тощо). Залежно від характеру здійснюваних функцій пропонується виділяти виробничі, допоміжні та номінальні центри витрат. Виробничі центри витрат виділяються в цехах основного виробництва. Допоміжні центри витрат виділяються в цехах та на ділянках, які займаються матеріально-технічним забезпеченням та обслуговуванням основного виробництва. Номінальні центри витрат виділяються в функціональних (адміністративних) відділах і службах підприємства;
- центри доходів – організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність за доходи (відділи збуту, секції продажу, регіональні представництва тощо);
- центри прибутку – структурні підрозділи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за витрати і доходи та мають можливість оцінити фінансовий результат їх діяльності (відділення, філії тощо);
- центри інвестицій – це підприємство в цілому, керівник якого контролює витрати, доходи, фінансові результати та інвестиції у власні активи.

Отже, удосконалення науково-методичних положень щодо управління запасами повинно здійснюватись на основі логістичного підходу із застосуванням процесно-облікової моделі обліку запасів в діяльності підприємства та розробці інформаційної моделі обліку витрат за центрами відповідальності.

Список використаних джерел

1. Кудіна О. М. Процесний підхід до організації обліку виробничих запасів підприємства // Інноваційна економіка, 2015, №1(56), с. 220-226.

2. Дзёбко И. П. Методы калькулирования себестоимости. Попроцессный метод АВС / И. П. Дзёбко // Энциклопедия бухгалтера и экономиста. – № 28 (202). – Харьков : Центр "Консульт", 2006. – 152 с.

3. Пилипенко А. А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: наукове видання / А. А. Пилипенко. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.

УДК 657.37

Крупка Я.Д.
Тернопільський національний
економічний університет,
д.е.н., професор

ІННОВАЦІЙНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ОСТАННІХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН

Сучасні тенденції світового розвитку ставлять нові завдання перед обліком. Глобальна інформатизація суспільства потребує більш повної, складної і витонченої інформації про стан майна, капіталу та господарські процеси на підприємстві. В сучасному постіндустріальному суспільстві змінюється структура цінностей, майна суб'єктів господарювання. Все більше у її складі займають місце інформаційні технології, об'єкти інтелектуальної власності, посилюється соціальне значення підприємництва, враховуються чинники екологічної безпеки.

Облік виступає важливою складовою управління підприємством. Він забезпечує менеджмент інформацією і також потребує значних новацій. Потреба в інноваційному розвитку обліку викликана суттєвими змінами, які відбулися в останній час у структурі об'єктів обліку та облікових номенклатурах, видах та методах ведення бухгалтерського обліку та формування звітних показників.

Розглядаючи сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку проф. Легенчук С.Ф. акцентує увагу на розширенні облікової інформації перспективного та прогнозного характеру, наданні поглибленої інформації стосовно об'єктів постіндустріальної економіки (людський капітал, інновації, торгові марки, бренди, що формують ціну підприємства), виокремленні в обліку і звітності інформації про соціальні та екологічні напрями діяльності підприємства [1, с.61-62].

Корягіним М.В. і Куциком П.О. розроблена детальна класифікація тенденцій розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності за критеріями об'єктивності, іманентності, методичними рівнями, що може бути покладена в основу, як заявляють автори, нової теорії бухгалтерської звітності XXI століття [2, с.78-93].

В Україні на даний час розвиток обліку та вдосконалення звітної інформації спрямоване в основному на вирішення двох важливих завдань:

- наближення національних облікових стандартів з метою трансформації вітчизняної звітності до міжнародних стандартів;

- розробки нових концепцій формування публічної звітної інформації з врахуванням динаміки розвитку світової економіки, суспільних запитів, а також уникнення можливих ризиків і загроз.

Зокрема, на вдосконалення вітчизняної системи обліку спрямоване прийняття змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 5 жовтня 2017 року, що в основному базуються на

Директиві про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язану звітність певних типів підприємств, затвердженій Європарламентом і Радою ЄС 26.06.13 р. № 2013/34/ЕС, і спричинені сучасними тенденціями розвитку світової економіки та суспільства загалом.

В умовах значного виснаження запасів корисних копалин, енергоресурсів світова економіки все більше втрачає ознаки індустріалізації, пріоритети віддаються ресурсозберігаючим технологіям, економії матеріальних та енергетичних ресурсів. Зважаючи на те, що облік повинен більш глибоко розкривати інформацію про використання природних ресурсів, ставити їх в основу при визначенні відповідальності, враховувати при стимулюванні, змінами до зазначеного вище Закону уведена нова звітність, в якій має розкриватися інформація стосовно податків, зборів та інших платежів на користь держави для підприємств, що здійснюють видобуток корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес.

Все більш нагальними, актуальними у світовому масштабі стають екологічні проблеми. Тому немаловажного значення на підприємстві повинні набувати природоохоронні заходи. Мінімізація викидів і забруднень в процесі виробництва, організація переробки відходів людської діяльності, випуск екологічно чистої продукції потребують нових технологій, додаткових витрат. Ці витрати мають відображатися окремими позиціями в обліку, їх здійснення потрібно заохочувати, а за ігнорування – накладати відповідні санкції.

Значних масштабів у багатьох країнах з розвиненою економікою набирає у даний час соціальна спрямованість обліку, посилена увага до суб'єктів, що становлять суспільний інтерес. Соціалізація обліку проявляється через: заходи і видатки соціального характеру для колективів працівників підприємств – формування спеціальних фондів, резервів для забезпечення соціальних виплат працівникам, надання послуг соціального характеру; випущену продукцію підвищеної якості, зменшення у ній шкідливих для здоров'я речовин; природоохоронні та інші заходи, спрямовані на охорону навколишнього середовища.

Важливим сегментом обліку стають корпоративні відносини. Специфічними об'єктами обліку стають капітал та його розподіл між власниками, вкладення коштів в інші суб'єкти у формі фінансових інвестицій, розподіл прибутку (дивідендів) між учасниками відповідно до належних часток, взаємовідносини між пов'язаними у спільному інвестуванні суб'єктами: материнськими і дочірніми, асоційованими і спільними підприємствами. Розробляються нові підходи до формування консолідованої на інвестиційній основі фінансової звітності групи підприємств.

Відповідно до внесених змін до вище зазначеного Закону виведений зі складу пріоритетних метод оцінки активів за історичною (фактичною) собівартістю, у рівні умови поставлені як витратні, так й ринкові та доходні методи оцінювання. Зараз важливими об'єктами обліку вважаються активи інтелектуального походження, а головним продуктом світового господарства і світової економіки стають інформаційні ресурси. Тому специфічною має бути

оцінка таких активів. Для об'єктів інтелектуальної власності, зазвичай, мають застосовуватися ринкові підходи у вартісній оцінці за справедливою вартістю, оцінкою активів за величиною майбутніх грошових надходжень від їх використання.

Змінюються й інші облікові принципи. Так, вилучення з основних принципу обачності може означати лише відхід України від більш консервативної континентальної (особливо німецької) облікової школи та прийняття американських підходів до ведення обліку та подання звітної інформації. Таку позицію не можна вважати в достатній мірі обґрунтованою, оскільки вітчизняний бізнес є більш ризиковим, ніж американський, як для інвесторів, так й для кредиторів. Зважаючи не тільки на економічні чинники, але й на політичні, соціальні (найбільше, на корупційну складову бізнесу, військові дії), варто було б ще на деякий час залишити такі важелі захисту від системних та несистемних ризиків, як дотримання принципу обачності в оцінці активів та зобов'язань вітчизняних підприємств.

Проте найбільш складно зрозуміти вилучення принципу відповідності доходів і витрат. Вважаємо, що цей принцип має бути основоположним, оскільки вимагає чіткого зіставлення доходів і витрат за періодами як основних критеріїв прибутковості і, загалом, оцінки ефективності діяльності підприємства. Прибутковість, поряд з фінансовою стійкістю, є одним із двох напрямів оцінювання діяльності, на які найбільшу увагу звертають потенційні та реальні інвестори, а також інші користувачі облікової та звітної інформації. Ігнорування принципу відповідності може призвести до суттєвих викривлень та необ'єктивного подання інформації в обліку і звітності.

Ці та інші інноваційних підходи як до економіки, технології, організації виробництва, так й стосовно прийняття нових ефективних рішень з питань одержання, обробки і передачі інформації, ведення обліково-аналітичної роботи направлені на використання прогресивних методів ведення діяльності вітчизняними підприємствами, покращення обліково-інформаційного забезпечення господарських процесів у відповідності з міжнародними правилами та вимогами часу.

Список використаних джерел

1. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С. Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8(158). – С. 53-63.

2. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – К.: Інтерсервіс, 2016. – 276 с.

УДК 657.92

Кубік В.Д.
Одеський національний економічний університет,
ст. викладач

ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Для сучасного розвитку підприємства особливу роль відіграють властиві ринковим відносинам особливості – конкурентоспроможність виробництва, оперативність, своєчасність і ризик прийнятих рішень.

Високий ступінь залежності фінансових та управлінських рішень від якості бухгалтерської інформації підносить її на новий рівень в суспільному масштабі. Наслідком такого підходу є надання підприємствам прав та можливостей самостійного вибору облікової політики.

Кожній галузі притаманні особливості організації облікового процесу, як з метою фінансового обліку, регламентованого законодавством обліку, так і внутрігосподарського (управлінського) обліку, який формується з потреб та особливостей виробничого процесу.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів показало, що дискусії, пов'язані з дослідженням проблем організації та методології обліку витрат, посідають значне місце в теорії та практиці сучасного стану реформування бухгалтерського обліку. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми внесли такі вітчизняні вчені-економісти: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Є.В. Мних, В.М. Пархоменко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко та інш.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 «Витрати». Управління витратами є важливою функцією економічного механізму будь-якого підприємства. Актуальність проблеми управління витратами зумовлена необхідністю прийняття ефективних рішень в сучасних умовах, для яких характерні ризик та невизначеність ринкового середовища функціонування підприємств. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» елементами облікової політики щодо виробничих витрат підприємства є:

- перелік статей калькуляції виробничої собівартості;
- методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції (робіт, послуг).

Так, згідно з чинним законодавством підприємства мають право самостійно розробляти перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості виробничим підприємствам рекомендується застосовувати типовий перелік статей калькуляції. Проте цей перелік може коригуватися і уточнюватися кожним підприємством самостійно залежно від організаційно-технологічних особливостей його діяльності,

складності продукції, вагомості та контрольованості витрат, їх питомої ваги у собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг).

Визначення переліку статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) є важливим для організації аналітичного обліку витрат виробництва та складання калькуляцій.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються загальновиробничі витрати. Це непрямі виробничі витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництвом (цехів, дільниць). Зауважимо, що згідно із нормами п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні [1]. Підприємство самостійно своєю обліковою політикою визначає перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, а також бази їх розподілу.

При цьому розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію (роботи, послуги), щовиробляється підприємством, здійснюється по-різному:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду;
- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Водночас, підприємство самостійно визначає перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому відповідно до п. 2.16. Методичних рекомендацій № 635 [2] витрати, пов’язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції, номенклатура яких може включати: - сировину та матеріали; - купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; - паливо й енергію на технологічні цілі; зворотні відходи (вираховуються); - основну заробітну плату; - додаткову заробітну плату; - відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування; - витрати на утримання та експлуатацію устаткування; - втрати від браку; - інші прямі витрати; - змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Таким чином, номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції (робіт, послуг) [4, с. 19-21]. Отже, розробляючи облікову політику з метою грамотного та ефективного функціонування облікової системи на підприємстві, посадовим особам потрібно прораховувати вплив її елементів на формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Дослідивши зміст та особливості формування облікової політики у практичній та науковій площині, можемо зробити висновок, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються

підприємством з метою ефективної організації облікового процесу у межах чинної нормативно-правової бази із врахуванням специфіки діяльності. Із прийняттям ПКУ облікова політика перестала бути виключно бухгалтерським орієнтиром, оскільки окремі положення Кодексу під час податково-прибуткового обліку витрат вимагають застосовування норм національних П(С)БО. Ураховуючи це, посадовим особам підприємства потрібно прораховувати вплив обраного та закріпленого у наказі варіанту облікової політки на показники декларації з податку на прибуток. Наприклад, платникам податку на прибуток підприємства, які не затвердили внутрішнього документа про облікову політику, представники податкового відомства під час проведення документальної перевірки можуть поставити під сумнів податкові витрати.

Отже, облікова політика в частині витрат на виробництво має величезне значення для ефективної організації бухгалтерського обліку, тому що доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу обліку виробничих витрат потрібна для ухвалення управлінських рішень, визначення фактичної ефективності організаційно-технічних заходів щодо розвитку й вдосконалення виробництва.

Список використаної літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерство фінансів України: від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/z0027-00

2. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: затв. наказом Міністерство фінансів України: від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

3. Царевська Т. Бухполітика у податковій колисці / Т. Царевська // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – № 3. – С. 15-21

Кузнецова С. О.
Харківський торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету, м. Харків

ПИТАННЯ ОЦІНКИ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

На сьогоднішній день існує багато наукових досліджень щодо проектування, розробки та впровадження управлінської звітності в практичну діяльність вітчизняних підприємств [1, 2]. Адже управлінська звітність є носієм облікової інформації для потреб менеджменту і складається на основі даних управлінського обліку. Управлінська звітність, як відомо, не регламентується і складається в залежності від адресних потреб в обліковій інформації конкретного підприємства в залежності від видів діяльності, структури, масштабів та ще багатьох факторів.

В подальшому у практичній діяльності на основі управлінської звітності менеджмент приймає управлінські рішення від яких залежить ефективність роботи бізнесу.

Оскільки підприємство є складною системою, рішення приймаються людьми, то існує цілий ряд факторів, що впливають на прийняття рішень. До них належать: особисті оцінки менеджменту, середовище прийняття рішень, інформаційні обмеження, психологічні обмеження, взаємозалежність рішень тощо. Тобто, на прийняття рішення впливають і суб'єктивні і об'єктивні фактори. Проблемним питанням є уникнення суб'єктивізму.

Вважаємо вкрай необхідним пошук методів оцінки облікової інформації, яка міститься в управлінській звітності. Оцінка облікової інформації є складною задачею, що включає в себе ряд міждисциплінарних досліджень і виходить за межі облікової науки.

Привертають увагу дослідження, які вивчають роль візуальної уваги в оцінці облікової інформації. Як зазначає Ocasio W. вивчення зв'язку між візуальною увагою та прийняттям рішень має вирішальне значення для розуміння поведінки менеджерів [3, с. 200]. Також потрібно відноситись вибірково до типів облікової інформації.

Hoffman A. J. та Ocasio W. припускають, що роль візуальної уваги в прийнятті управлінських рішень ґрунтується на суб'єктивній інтерпретації наявної облікової інформації [4, с. 421]. На основі уваги та часового аспекту менеджери можуть ігнорувати деякі аспекти облікової інформації, а іншу інформацію обробляти більш ефективно.

Деякі вчені зазначають важливість у прийнятті рішення обізнаності менеджменту у стратегічних завданнях бізнесу [5].

На сьогодні у вітчизняній і зарубіжній обліковій літературі відсутній єдиний підхід до оцінки облікової інформації в умовах прийняття управлінських рішень. Така ситуація пояснюється існуванням різноаспектних підходів вчених до розуміння сутності оцінки облікової інформації і потребує подальших досліджень окреслених проблем

Список використаних джерел

1. *Корягін М. В.* Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.

2. *Садовська І. Б.* Критерії оцінки якості управлінської звітності / І. Б. Садовська, К. Є. Нагірська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 3. – С. 899-904.

3. Ocasio W. Towards an Attention-Based View of the Firm / W. Ocasio // Strategic Management Journal. – No. 18. – 1997. – P. 187–206.

4. Hoffman A. J. Not All Events Are Attended Equally: Toward aMiddle-Range Theory of Industry Attention to External Events / A. J. Hoffman, W. Ocasio // Organization Science. – No. 12. – 2001. – P. 414–434.

5. Management accounting: information for decision making and strategy execution / [A. Atkinson, R. Kaplan, E. Matsumura et al.] ; 6th ed. – Upper Saddle River, N.J. : Pearson Education, 2012. – 526 p.

Кузьма Х. В.,
Львівський торговельно-економічний університет,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку,

ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ КОМІСІЙНОЇ ТОРГІВЛІ

Основою інформаційного забезпечення управління підприємством, яке здійснює комісійні операції є облік, оскільки без його даних неможливо дати об'єктивну оцінку результатам його діяльності.

Вагомий внесок у дослідження питань обліку на підприємствах, які здійснюють комісійні операції зробили вчені О. Г. Дроздова, Н. М. Бондаренко [1], В. І. Бачинський, В. Я. Плаксієнко [4], П. О. Куцик [2], О. А. Полянська, Р. В. Ліпський, В. О. Озеран [3] та ін. Проаналізувавши наукові дослідження, доходимо висновку, що питання обліку в управлінні підприємством комісійної торгівлі потребують дослідження.

На думку В. Я. Плаксієнка та Р. В. Ліпського бухгалтерський облік як складова системи управління є впорядкованою системою збору, накопичення, реєстрації, класифікації, й узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, капітал і зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного й документального відображення всіх господарських операцій [4].

Н. М. Бондаренко стверджує, що бухгалтерський облік – це складний механізм, призначення якого надавати та забезпечувати інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою здійснення ефективного й оперативного управління суб'єктом господарювання в сучасних умовах [1].

Ми вважаємо, що бухгалтерський облік – це одна із найважливіших функцій управління підприємствами комісійної торгівлі, оскільки забезпечує підприємство потрібною обліковою інформацією щодо його діяльності.

За окремими оцінками "облік як одна із функцій управління незалежно від форм власності підприємства й типу економічних відносин обслуговує управлінський процес, створюючи понад 80 % інформаційної бази управлінських рішень, що приймаються на підприємстві" [4].

За результатами проведеного дослідження нами сформульовані основні завдання обліку для підприємств комісійної торгівлі:

– надання менеджменту середньої ланки інформації для управління операціями за рухом товарів, пов'язаних з комісійними операціями;

– контроль за раціональним використанням фінансових ресурсів, пов'язаних з комісійними операціями;

– повне, своєчасне та достовірне визначення витрат, пов'язаних з комісійним операціями, та мінімізації непродуктивних витрат;

– достовірне обчислення та відображення усіх фактичних витрат і доходів за комісійними операціями, з їх деталізацією за статтями і видами товарів, для визначення результативності діяльності;

– визначення та контроль результатів діяльності структурних підрозділів підприємства комісійної торгівлі, оцінка ефективності його роботи в цілому.

Отже, правильно побудована система обліку дозволить підприємствам комісійної торгівлі мати належну інформаційну базу для системи менеджменту.

Список використаних джерел

1. Бондаренко Н. М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві / Н. М. Бондаренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 4. – С. 10-14. – (Серія : Економічні науки).

2. Куцик П. О., Бачинський В. І., Полянська О. А. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : монографія [за ред. проф. П. О. Куцика]. – Львів : Видавництво "Растр-7", 2015. – 312 с.

3. Озеран В. О. Стратегічний управлінський облік як складова обліково-аналітичної системи управління витратами періоду / В. О. Озеран, Т. М. Бойчик // Вісник Львівської комерційної академії. – 2014. – Вип. 44. – С. 61-65.

4. Плаксієнко В. Я. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії і практики / В. Я. Плаксієнко, Р. В. Ліпський / Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2013. – Вип. 2 (7), Т. 2. – С. 39-43. – (Серія: Економічні науки).

УДК 338.512:629.73

Кузьмінська К. І.
Львівський торговельно-економічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, к.е.н.
Плекан М. В.
Національного університету «Львівська політехніка».
старший викладач кафедри обліку та аналізу,

ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В УПРАВЛІННІ ВИТРАТАМИ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

Рівень витрат виробництва на промислових підприємствах залежить від великої кількості чинників, і значна увага менеджменту будь-якого підприємства приділяється управлінню ними. Низький рівень витрат є одним із важливих резервів підвищення економічної ефективності діяльності гірничо-збагачувальних підприємств. Це пояснюється тим, що такі підприємства не мають змоги суттєво впливати на рівень цін на власну продукцію.

На досліджуваних підприємствах у межах кожного виробничого переділу використовують нормативний метод обліку витрат, який передбачає розроблення норм витрат за кожною статтею та контроль відхилень фактичних витрат від норм. Зазначений метод дає можливість виявити причини виникнення відхилень, фактори та резерви зниження витрат. Тобто одночасно

виконуються функції контролю й аналізу. На основі здійснюваного аналізу підприємство планує заходи щодо зниження витрат.

Планування витрат, як важливий елемент управління виробничими витратами, на гірничо-збагачувальних підприємствах здійснюється послідовно – спочатку розробляється бюджет реалізації продукції, далі формується план виробництва і відповідний бюджет витрат. У межах кожного технологічного процесу розробляються нормативи витрат, що передбачають раціональне використання ресурсів за конкретної технології виробництва та заданої виробничої потужності.

С. О. Попов зазначає, що "собівартість видобутку виступає основним показником, який використовується для визначення ефективності відпрацювання запасів руди" [1]. Тому важливим і актуальним завданням для менеджерів різних рівнів підприємств досліджуваної галузі під час розроблення заходів зі зниження витрат є визначення їх оптимальних величин з урахуванням існуючих обмежень технологічного характеру, що дасть змогу оцінити резерви скорочення собівартості. Проте слід враховувати, що собівартість видобутку та збагачення руди складається з собівартості кожного виробничого процесу.

Сучасні умови господарювання гірничо-збагачувальних підприємств вимагають розроблення методів прогнозування обсягів їх діяльності для оптимального співвідношення між витратами періоду та фінансовим результатом. Зокрема, прогнозування, як функція системи управління виробничим процесом, полягає у визначенні майбутнього результату на основі даних виробництва у минулі періоди. Саме за допомогою методів економіко-математичного моделювання може бути розв'язане основне завдання управління – вибір оптимальних рішень щодо результатів виробництва у майбутньому.

Слід зазначити, що математичне моделювання як апарат надійного прогнозу та важливий чинник прийняття оптимальних управлінських рішень існує уже декілька століть. Застосування математичних методів прогнозування не набуло поширення через відсутність кваліфікованих спеціалістів та відповідного фінансування. Питанням прогнозування рівня собівартості продукції гірничо-збагачувальних підприємств за допомогою економіко-математичних залежностей витрат від природних і технологічних чинників значну увагу приділено в працях С. О. Попова, Л. Н. Варава, М. І. Іщенко.

Найчастіше у прогнозуванні економічних чинників використовують математичні моделі Хольта–Уінтерса, Чоу, Бонса–Дженкінса, Леоньтьєва–Форда, трендові моделі. Основні переваги математичного прогнозування собівартості видобутку та збагачення руди – об'єктивність отриманих результатів, висока точність і можливість автоматизації процесу прогнозування. При цьому основною умовою отримання достовірних результатів є наявність чітко сформульованої математичної моделі, яка ефективно описує поведінку прогнозованого об'єкта – процесу формування витрат.

Економіко-математична залежність собівартості товарної продукції суб'єкта господарювання має бути індивідуальною для кожного підприємства, оскільки в ній треба враховувати специфіку господарської діяльності та

конкретні умови зовнішнього і внутрішнього середовища його функціонування. Такими особливостями для гірничо-збагачувальних підприємств із видобутку та збагачення ільменітовмісних руд є міцність руди, глибина її залягання, відстань транспортування для збагачення, вміст металу в руді, коефіцієнт співвідношення гірничої маси і готової продукції.

Отже, для оперативного прийняття управлінських рішень доцільно розробляти економіко-математичну модель. Вона дасть змогу не тільки прогнозувати окремі види витрат, а й визначати ефективність запланованих заходів. Дослідивши специфіку та умови формування поточних витрат промислового підприємства, зазначимо, що значна частка витрат є умовно-постійними та не залежать від обсягу видобутку і збагачення руди. Тому розглянемо економіко-математичну залежність собівартості продукції від рівня витрат основних видів ресурсів.

Список використаних джерел

1. Попов С. О. Економічне обґрунтування кондицій та контуру запасів залізних руд при їх підземному видобутку // С. О. Попов, І. І. Максимова // Інноваційна економіка : всеукр. наук.-виробн. журн. – 2012. – № 5 (31). – С. 178–186.

УДК 657.6

Кундря-Висоцька О.П.
Львівський ННІ ДВНЗ «Університет банківської справи»
К.е.н.,проф. кафедри обліку і оподаткування,
Шурпенкова Р.К.,
Львівський ННІ ДВНЗ «Університет банківської справи»
К.е.н.,доцент кафедри обліку і оподаткування

КОНТЕНТ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Результатом багатовекторної реалізації інформаційної функції сучасного бухгалтерського обліку є створення, а точніше – розширення інформаційного поля для широкого кола користувачів. Такий висновок є ключовим підґрунтям сучасного етапу наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку у контексті оприлюднення інформації про результати діяльності. Йдеться про новий формат фінансової звітності.

Оскільки звичайна фінансова звітність часто не відображає реальної вартості сучасних підприємств і не дає цілісного уявлення про їх діяльність, висвітлюючи лише окремі аспекти, назріла необхідність появи і формування нової - інтегрованої звітності.

На сьогодні, безумовно, поняття інтегрованої звітності далеко не нове. Це логічне продовження концепції «сталого розвитку», яка полягає у розширенні спектру інформації, що включається в звітність підприємств і

передбачає складання нової моделі звітності, як можливого способу отримання більш повної картини діяльності звітуючого підприємства, що відображає ризики і можливості та більш логічно погоджує воєдино фактори ESG (екологічні, соціальні і управлінські) та фінансові результати.

Дискусійні моменти та наукові проблеми складання інтегрованої звітності перебувають у полі зору українських науковців. Значний вклад у їх розв'язання внесли С. Голов, Т. Давидюк, Р.Костирко, В.Костюченко, Н.Лоханова, Н. Малюга, Л. Чижевська, В. Шевчук та інші. Наукові підходи до формування фінансової звітності, обґрунтування сутності і взаємозв'язку елементів фінансової звітності, принципи її формування висвітлено в працях зарубіжних вчених: Л. Бернстайна, М. Ван Бреда, М. Кутера, Е. Хендріксена, К.Сорокіної,Т.Шимоханської та інших. Проте, попри наявність значної кількості пропозицій, на сьогодні відсутня цілісна концепція формування та якісного наповнення, чіткого змісту, контенту інтегрованої звітності, що потребує напрацювань та удосконалення.

Інтегрована звітність вже застосовується в ряді компаній. Більше ніж 1000 компаній по всьому світі використовують її, щоб спілкуватися зі своїми інвесторами. В Україні 9 грудня 2013 р. відбувся запуск Міжнародного формату інтегрованої звітності. Національні компанії поки що на шляху складання інтегрованої звітності.[1]

В Україні існує близько 60 форм звітності сталого розвитку, в той час як лише чотири підприємства (ДТЕК, Метінвест, СКМ, Оболонь) готують їх за відповідними стандартами. Не дивлячись на те, що механізм складання інтегрованої звітності ще не досконалий, значна кількість підприємств може експериментувати в складанні звітності та вносити свої правки в механізм і принципи її складання. Така свобода дій приваблює тих, хто не боїться застосовувати у своїй діяльності інноваційні технології.

Чіткі методичні підходи до формування контенту інтегрованої звітності регламентує Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності, розроблений Міжнародною радою з інтегрованої звітності, прийнятий у грудні 2013 року. Метою даного стандарту є встановлення провідних принципів і елементів, які визначають загальний зміст інтегрованого звіту, а також пояснення фундаментальних концепцій, що лежать в їх основі. [2]

Отже, відповідно Стандарту інтегрований звіт націлений на надання докладної інформації про зовнішнє середовище, що має вплив на підприємство; ресурси і сформовані ділові зв'язки, які використовує і на які впливає. Ключовими є вимоги стосовно відображення капіталу підприємства - фінансового, виробничого, інтелектуального, людського, соціально-репутаційного і природного. Висвітлення результативної інформації у такому контенті дозволяє користувачам звітності оцінити здатність підприємства створювати цінність протягом часу. Безумовно, це набагато ширший спектр інформаційного наповнення звітності.

Контент інтегрованого звіту буде залежати від конкретних обставин даного підприємства. Елементи змісту, таким чином, встановлюються

швидше в формі питань, а не в формі контрольних списків розкриття певної інформації (Таблиця 1).

Таблиця 1

Контент інтегрованої звітності

Елементи	Зміст
Огляд підприємства і зовнішнє середовище	Чим займається підприємство і які умови, в яких воно працює?
Управління	Як структура управління підприємством підтримує його здатність створювати вартість у короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективах?
Бізнес-модель	Яка бізнес-модель підприємства?
Ризики та можливості	Які конкретні ризики та можливості, що впливають на здатність підприємства створювати вартість протягом коротко-, середньо- і довгострокового періодів, і як підприємство використовує такі можливості та управляє такими ризиками?
Стратегія і розподіл ресурсів	В якому напрямку хоче розвиватися підприємство і як воно має намір робити це?
Результати діяльності	Наскільки підприємство досягло своїх стратегічних цілей за вказаний період і які результати його діяльності з погляду приросту/убутку капіталів?
Перспективи на майбутнє	Які складнощі і невизначеності можуть виникнути у підприємства при реалізації стратегії, і які потенційні наслідки для бізнес-моделі та майбутньої діяльності?
Основні принципи презентації	Як підприємство визначає, які питання слід включити в інтегрований звіт і як такі питання оцінюються кількісно або якісно?

Джерело: сформовано на основі 2

Слід зауважити, що за міжнародним стандартом інтегрованої звітності в основі принципових підходів до складання і якісного наповнення інтегрованої звітності має застосовуватися професійне судження. Тому, безумовно, контент інтегрованої звітності різних підприємств матиме свої характеристики. Відповідно, неможливо створити єдиний алгоритм складання та подання інтегрованої звітності, оскільки кожна компанія має свої особливості функціонування та розвитку. Попри все, превалюючою характеристикою інтегрованої звітності для усіх зацікавлених сторін є презентація інформації щодо оцінки здатності підприємства створювати вартість протягом визначеного терміну. Інтегрована звітність дозволяє корпоративним підприємствам показувати зв'язок між організаційною стратегією, управлінням, фінансовими результатами та соціальним, екологічним та економічним контекстом діяльності.

Отже, інтегрована звітність, а відповідно, її якісне наповнення, має еволюціонувати через необхідність відображення змін у самому підприємстві, у зовнішньому середовищі, у бізнес-середовищі, в потребах користувачів.

Список використаних джерел:

1. Костюченко В. М. Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності корпоративних підприємств України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http: http://global-national.in.ua/archive/8-2015/236.pdf.

2. Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://csr-ukraine.org/news.

Куцик П. О.,
Львівський торговельно-економічний університет,
ректор, професор кафедри бухгалтерського обліку

ЕВОЛЮЦІЙНИЙ РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Чинна облікова система не забезпечує належної інформаційної підтримки управління вартістю, що є однією із причин її нищівної критики. Результатом еволюції облікової системи щодо забезпечення зростаючих вимог користувачів, прозорості і релевантності облікової інформації є інтегрована звітність. На відміну від інших форм звітності, порядок складання яких регулюється, інтегрована звітність стала наслідком поступового накопичення досвіду корпоративного звітування під впливом вимог ринку.

Для ідентифікації інтегрованої звітності, як нового елемента сучасної облікової системи, важливе значення має її орієнтація на виявлення тих аспектів діяльності підприємства, які впливають на його стратегічну стійкість та довгострокову перспективу. Така характеристика звітності знайшла прихильність серед компаній країн, де історично сформувалися традиції функціонування підприємств, а їх репутація і досвід є визначальними цінностями. Підготовка такої звітності базується на "комплексному мисленні", яке дає підприємству (компанії) змогу періодично публікувати інтегровані звіти про створення вартості та пов'язані з ними інформаційні повідомлення про різні аспекти цього процесу [1, с. 2].

Щодо створення вартості, то успіх суб'єкта бізнесу дедалі більше залежатиме від спроможності її генерувати, використовуючи різні види ресурсів – природні, соціальні, людські чи фінансові. Зацікавлені сторони дедалі частіше шукатимуть інформацію про те, як компанії пов'язують свою бізнес-стратегію з фінансовою та нефінансовою діяльністю [2, с. 5]. Надання користувачам облікової інформації про взаємозв'язок фінансових драйверів вартості із нефінансовими драйверами в контексті соціальних, екологічних та управлінських аспектів дає змогу актуалізувати роль облікової системи як основного інформаційного джерела системи стратегічного управління.

Визначальною особливістю інтегрованої звітності є подання в ній інформації стосовно структури капіталу підприємства, поділу його на: фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний, природний [3, с. 2]. Це викликає необхідність зміни класифікації об'єктів в системі обліку та внесення змін до складу критеріїв визнання активів, оскільки окремі види капіталу сьогодні або взагалі не відображаються в чинній системі бухгалтерського обліку або обліковуються у складі витрат періоду.

---

[1] Integrated Reporting: A Force for Financial Stability and Sustainability [Електронний ресурс]. – IIRC // Режим доступу : http://www.sustainabilitysa.org/Portals/0/Documents/IIRC_a5_leaflet _FINAL_HIRES _2mm.pdf .

[2] Integrated Reporting. The Future of Corporate Reporting. – PricewaterhouseCoopers, 2012. – 80 p.

[3] Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR> [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://bdo.com.ua/integrirovannaja_otchetnost

Побудова ефективної системи бізнесу неможлива без правильних і своєчасних форматів прогнозних звітів, що є частиною інтегрованої звітності. При побудові системи інтегрованої звітності основою правильно визначена прогнозна облікова політика підприємства (вибору видів прогнозних показників, баз для прогнозування, форм і форматів складання прогнозної звітності тощо). Представники компанії "KPMG" вважають, що формування прогнозних показників у складі інтегрованої звітності дає змогу подолати інформаційний розрив між публічною корпоративною звітністю та запитами менеджменту. Особливо це стосується управлінського планування з часовим горизонтом 3-5 років [4].

Одним із основних шляхів розвитку концепції інтегрованої звітності є застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних і інтернет-технологій. Наприклад, у банку "Wells Fargo" для формування прогнозних показників грошових потоків в інтегрованій звітності розроблена спеціалізована автоматизована система, яка дає змогу формувати прогнози на кожні наступні 30 хвилин. Відповідно, на ті операції щодо прогнозування грошових коштів, на які раніше було потрібно більше 40 годин, сьогодні витрачається близько 10 годин [5].

Таким чином, за загальною концепцією інтегрованої звітності, у звіті має бути відображено те, які позитивні зрушення з позиції суспільства принесе діяльність компанії (підприємства) або які негативні явища в житті суспільства будуть змінені або усунені в наступному році. Інтегрована звітність має великий потенціал і на думку Ш. Віллерса [6, с. 120] вона може зробити свій вагомий внесок у захист планети соціально та екологічно, спонукаючи корпоративних суб'єктів замислитися про наслідки своєї діяльності не тільки в фінансовому аспекті, а й з точки зору стійкості.

[4] Integrated Reporting: Addressing the reporting gap. – March 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kpmg.com/...reporting/...reporting/.../addressing-the-reporting-gap.pdf

[5] Integrated reporting gives Wright Express insight on cash position [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://treasuryinsights.wellsfargotreasury.com/?elqPURLPage=1584

[6] Villiers Ch. Integrated Reporting for Sustainable Companies: What to Encourage and What to Avoid / Ch. Villiers // European Company Law. – 2014. – Vol. 11. – No. 2. – P. 117–120.

УДК 657

Лазаришина І.Д.
Національний університет біоресурсів
та природокористування України, м. Київ
д.е.н., професор

ЗАВДАННЯ ДИФЕРЕНЦІАЛЬНОГО АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Ефективне управління підприємствами у сучасних економічних умовах неможливе без запровадження і використання у системі бухгалтерського обліку підсистеми управлінського (внутрішньогосподарського) обліку. Саме завдяки йому, як показує досвід країн з розвинутою ринковою економікою, забезпечується зниження витрат підприємства, і, відповідно, збільшення його прибутків від різних видів діяльності. Важливою складовою управлінського обліку є аналіз співвідношення «витрати – обсяг діяльності - прибуток».

При його проведенні розраховуються і аналізуються дані про постійні та змінні витрати, виручка (дохід) від реалізації, операційний прибуток, маржинальний дохід, запас міцності та інші показники. Для формування виважених управлінських рішень доцільно менеджерам приділяти більше уваги результатам диференціального аналізу та аналізу чутливості прибутку. Питанням, пов'язаним з методикою управлінського обліку та аналізу беззбитковості, приділяють увагу багато українських та зарубіжних вчених – С.Голов, В. Друрі, З.Задорожний, Г.Кірейцев, Л.Нападовська, М.Пушкар та інші.

Основна увага науковцями приділяється питанням визначення беззбитковості, маржинального доходу, постійним та змінним витратам. Однак недостатньо дослідженими є ряд питань, пов'язаних з методикою диференціального аналізу та аналізу чутливості прибутку в системі управлінського обліку.

Аналіз диференціальний (DifferencialIncrementalAnalysis) – це складова аналізу релевантної інформації щодо альтернативних управлінських рішень. Використаннярелевантноїінформаціїбазується на данихщодорелевантнихдоходів і витрат. Диференціальні доходи і витрати є частиною релевантних доходів та витрат, тобто такими, що змінюються внаслідок управлінських рішень. Склад диференціальнихвитратзалежитьвідтривалостіперіоду, няякийрозрахованеуправлінськерішення. Диференціальні доходи і витрати - церізницядоходів та витратальтернативнихваріантівуправлінськихрішень. Диференціальнийаналіз слід використовувати у поточному та стратегічномууправлінні. Він є необхідноюінформаційною базою стратегіїдиференціації.

Суб'єктамидиференціальногоаналізу, яка показали наші дослідження, є власники, керівникипідприємств, бухгалтери, економісти, аналітики, аудитори та іншізацікавленісторони. Метою диференціальногоаналізу

єобґрунтуваннявиборуваріантууправлінськихрішень, при якомурелевантні доходи і витратибудутьоптимальними.

До числа завданьдиференціальногоаналізу слід віднести:

- ідентифікаціюваріантівуправлінськихрішень;
- визначеннярелевантнихдоходів і витрат за кожною альтернативою управлінськихрішень;
- розрахунокдиференціальнихдоходів, витрат, маржинального доходу та диференціальногоприбуткуваріантівуправлінськихрішень;
- вибір оптимального варіантууправлінськогорішення за критеріямимаксимальних: диференціального маржинального доходу та диференціальногоприбутку.

Релевантнаінформація для проведеннядиференціальногоаналізу базується на вихіднихданихгосподарськихситуацій та експертнихоцінкахосіб, щоприймаютьуправлінськерішення.

Значною складовою частиною диференціального аналізу, його математичним апаратом є аналіз чутливості прибутку.

Аналіз чутливості прибутку полягає у визначенні розміру впливу на прибуток зміни витрат, обсягу реалізації та ціни одиниці продукції. Такий аналіз варто проводити за плановими (розрахунковими) та фактичними значеннями показників.

Він є складовою аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, а також диференціального аналізу.

Метою аналізу чутливості прибутку є забезпечення більш виваженого вибору серед альтернатив шляхом оцінки характеру реагування прибутку на допущення щодо змін факторів (витрат, ціни одиниці, обсягу реалізації). Завданнями такого аналізу є, на наш погляд:

- визначення величини зміни фактора (факторів);
- розрахунок очікуваного (бажаного) прибутку внаслідок впливу факторів з урахуванням змін (у абсолютних та відносних показниках) методом ітерацій;
- вибір оптимального варіанту рішення стосовно зміни очікуваного (бажаного) прибутку відповідно до обраної тактики фінансового менеджменту та критеріїв відбору.

Аналіз чутливості може проводитися як стосовно окремих видів продукції (робіт, послуг), так і підприємства в цілому.

Для аналізу чутливості прибутку слід використовувати такі показники: Дохід від реалізації та темпи його зміни; Запас міцності; Коефіцієнт запасу міцності; Структуру витрат; Фактор операційного важеля; Ефект операційного важеля; Коефіцієнт маржинального доходу.

Основними чинниками зміни чутливості прибутку, які слід враховувати при аналізі, є такі: А) знаходження у «зоні» збитків; Б) характер зміни структури витрат; В) зміна комбінації продажу; Г) зміна релевантного діапазону; Д) тривалість впливу факторів.

Негативно впливає на динаміку прибутку:

- зменшення частки постійних витрат у структурі витрат у релевантному діапазоні;

- зменшення у комбінації продажу частки високорентабельної продукції, зменшення маржинального доходу на одиницю продукції.

Основні методичні прийоми аналізу чутливості прибутку відрізняються у залежності від характеру впливів зміни витрат, ціни одиниці продукції та/або обсягу реалізації на прибуток. В умовах одиничних впливів зміни витрат, ціни одиниці продукції та/або обсягу реалізації на прибуток - слід розраховувати: запас міцності; показники операційного важеля; коефіцієнт маржинального доходу та проводити їх порівняння.В умовах постійних сукупних впливів зміни витрат, ціни одиниці продукції та/або обсягу реалізації на прибуток – необхідно проводити маржинальний аналіз, диференціальний аналіз, порівняння звітів про прибуток.

Для обох випадків обов'язковим також є проведення факторного та графічного аналізу, що значно посилить інформативність результатів аналізу чутливості.

Достовірність та релевантність інформації для проведення аналізу чутливості забезпечується використанням даних первинних документів, внутрішніх звітів про прибуток, контрольних звітів за центрами відповідальності (звітів про виконання).

Отже, застосування диференціального аналізу та його складової – аналізу чутливості прибутку дозволяє управлінському персоналу підприємства при виборі поточних управлінських рішень обирати оптимальні, що значно підвищує ефективність господарювання у поточному та довготерміновому періодах.

УДК 657

Лайчук С.М.
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту, к.е.н., доц.

МОДЕЛІ ЦІНОУТВОРЕННЯ ВАРТОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ

На сьогоднішній день система ціноутворення послуг бухгалтерського аутсорсингу залишається малозрозумілою і непрозорою не тільки для потенційних клієнтів, але і для більшості постачальників професійних послуг. Ціна на послуги з ведення обліку встановлюється на рівні договірної без обґрунтування доцільності використання тих чи інших тарифів.

Аутсорсингові компанії при визначенні вартості своїх послуг, як правило, встановлюють диференційований підхід до фірм-замовникам. В основному, при бухгалтерському аутсорсингу використовуються декілька видів тарифів: 1) так званий «нульовий» тариф для новостворених організацій, які мають нульовий баланс; 2) базовий тариф, що використовується відносно замовників, що мають невеликі обсяги облікових робіт; 3) тариф, розроблений для підприємств, що мають потребу у повному спектрі бухгалтерських послуг.

Фактори, які впливають на формування ціни на послуги з ведення бухгалтерського обліку, наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Фактори, які впливають на вартість аутсорсингових послуг

Фактори, які впливають на вартість аутсорсингових послуг	
основні	*додаткові*
організаційно-правова форма господарювання	час, який витрачено спеціалістами на виконання робіт
система оподаткування	кількість контрагентів
кількість господарських операцій	ступінь відповідальності спеціалістів
чисельність штату працівників	досвід спеціалістів
вид діяльності	кваліфікація спеціалістів

Аутсорсингові фірми можуть запропонувати своїм замовникам ряд додаткових послуг (розробка і формування облікової політики, трансформація звітності відповідно до МСФЗ консультування з приводу оптимізації оподаткування, розробка внутрішньої звітності, аналіз господарської діяльності), які також вплинуть на цінову політику аутсорсингової компанії.

Основним компонентом для довготривалого успішного співробітництва у сфері аутсорсингу є ефективна модель ціноутворення. Незважаючи на те, що давно відомі класичні (традиційні) моделі ціноутворення, більшість з постачальників аутсорсингових послуг до сих пір не знають їх і, як наслідок, не можуть у доступному вигляді представити потенційним клієнтам, що породжує в більшості випадків проблему непорозуміння у взаєминах між клієнтом та аутсорсером.

Приділимо увагу основним моделям, які найчастіше використовуються саме для визначення вартості бухгалтерських послуг.

Модель на основі фіксованої ціни передбачає домовленість сторін про низку базових послуг, за які клієнт платить фіксовану суму, як правило, у вигляді щомісячних платежів. Проблемою цієї моделі є визначення переліку послуг, які входять і не входять в рамки послуги, а також управління вартістю послуги у разі зростання бізнесу або, навпаки, в разі зменшення обсягів діяльності компанії. На нашу думку, дана модель не досить зручна для використання при наданні бухгалтерських послуг, оскільки неможливо точно передбачити всі обсяги робіт, які можуть виникнути в ході виконання договору, що в подальшому може призвести до непорозумінь та розірвання договору.

Модель ціноутворення на основі оплати за один бізнес-процес передбачає оплату послуг в залежності від обсягу робіт. У випадку надання послуг щодо ведення бухгалтерського обліку ціноутворення здійснюється на основі кількості господарських операцій, здійснених підприємством-замовником. Як правило, в договорі встановлена ціна за певну базову кількість господарських операцій, і якщо їх кількість змінюється, замовник доплачує на підставі заздалегідь обумовленої ставки. Наприклад, за базу ціноутворення послуг з розрахунку заробітної плати виступає ціна одного розрахункового листа. Ця

модель ціноутворення є більш доцільною, ніж попередня, через прозорість встановлення вартості за відповідні послуги.

При використанні моделі ціноутворення з плаваючою ставкою існує можливість оплачувати надання додаткових послуг або платити менше, коли знижується ринкова ціна.

Модель на основі витрат і прибутку передбачає оплату клієнтом тільки фактичних витрат на послуги аутсорсера, а також відсоток прибутку від загальної вартості за домовленістю. Сторони повинні домовитися заздалегідь, які витрати будуть враховуватись, а які ні (наприклад, витрати на утримання, витрати на навчання і т.д.).

Отже формування цін на послуги бухгалтерського аутсорсингу в різних компаніях має індивідуальний характер, тобто вони формуються по-різному. Найбільш поширеним способом є розрахунок вартості на основі системи оподаткування та кількості господарських операцій в періоді. В даному випадку за розрахунковий період приймається один місяць.

Вартість бухгалтерського обслуговування в форматі аутсорсингу має визначається на договірній основі на підставі опитувального листа переддоговірного обстеження підприємства з врахуванням чинників, що безпосередньо впливають на обсяг облікових робіт. Проте з часом аутсорсерам слід перейти до нових комбінованих моделей, що зорієнтовані на результат.

УДК 658.15

Лахтіонова Л.А.,
КНЕУ ім. Вадима Гетьмана,
к.е.н., доцент

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПИТАННЯ ПЛАТОСПРОМОЖНОСТІ ТА ЛІКВІДНОСТІ ПОТЕНЦІЙНОГО КЛІЄНТА ПРИ ВИЗНАЧЕННІ БАНКАМИ ЇХ КРЕДИТНОГО РИЗИКУ

Відповідно до статей 7, 15 та 56 Закону України "Про Національний банк України", статей 44 та 66 Закону України "Про банки і банківську діяльність", з метою визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями з урахуванням принципів і рекомендацій Базельського комітету з банківського нагляду 30 червня 2016 року Постановою № 351 Правління Національного банку України затверджено Положення «Про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями» з останніми змінами, внесеними згідно з Постановою НБУ № 3 від 23.01.2018 р. Відповідно до нього банкам України необхідно було розробити внутрішньобанківські положення згідно з вимогами Положення про визначення розміру кредитного ризику і, починаючи з 03 січня 2017 року, здійснювати розрахунок розміру кредитного ризику згідно з вимогами Положення про визначення розміру кредитного ризику. Дане Положення визначає порядок оцінки банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями. Воно встановлює мінімальні вимоги до банків щодо визначення розміру очікуваних втрат (збитків) за активними банківськими операціями внаслідок реалізації кредитного ризику.

Проте в даному Положенні існують проблемита дискусійні питання щодо сутності, змісту, методики визначення та навіть назв окремих фінансових показників. Це стосується, насамперед, методологічних питань платоспроможності та ліквідності підприємств як потенційних контрагентів банку. Тому тема дослідження є актуальною.

Мета дослідження – уточнити методологічні питання платоспроможності та ліквідності в Положенні НБУ № 351 «Про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями».

В Положенні вказується інтервальний коефіцієнт покриття боргу за кредитами під інвестиційний проект (Debt-Service Coverage Ratio interval/DSCR*i*) - показник, який відображає співвідношення розрахункового (згідно з бізнес-планом) значення чистого грошового потоку юридичної особи - боржника за кредитом під інвестиційний проект за і-тий тримісячний період часу до суми боргу (основна сума боргу та нараховані доходи) боржника за усіма кредитами, отриманими для реалізації цього інвестиційного проекту, яка відповідно до умов кредитних договорів має бути сплачена ним в і-му тримісячному періоді часу [1].

В загальних положеннях вказується:

- коефіцієнт ліквідності забезпечення - кількісний показник, що характеризує зниження ринкової вартості майна, наданого в забезпечення за кредитною операцією, яка може бути отримана за умови продажу такого майна в строк, що є

значно коротшим від строку експозиції подібного майна, протягом якого воно може бути продано за ціною, що дорівнює ринковій (справедливій) вартості, а також ураховує мінімальний рівень витрат на реалізацію забезпечення, що ґрунтується на нормах законодавства України;

- платоспроможність - здатність боржника/контрагента банку здійснювати розрахунки за всіма видами своїх зобов'язань відповідно до умов договорів;

- кредитний ризик (CR) - розмір очікуваних втрат (збитків) (EL) за активом унаслідок дефолту боржника/контрагента [1].

Банк розробляє внутрішньобанківські положення, а також установлює оптимальні, економічно обґрунтовані значення показників оцінки фінансового стану боржників/контрагентів, що забезпечують своєчасну та адекватну оцінку розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями, з урахуванням законодавства України, у тому числі нормативно-правових актів Національного банку, особливостей, видів, обсягів та складності здійснюваних операцій.

Банк визначає кредитний ризик за такими видами активних операцій: 1) кредити, надані юридичним та фізичним особам; 2) кредити та вимоги до банків (включаючи операції зворотного репо, розміщення коштів на кореспондентських рахунках, кошти в розрахунках); 3) фінансова дебіторська заборгованість; 4) дебіторська заборгованість за господарською діяльністю; 5) боргові цінні папери; 6) акції та інші фінансові інвестиції; 7) похідні фінансові активи контрагента [1].

Банк із метою розрахунку розміру кредитного ризику за активом відповідно до вимог цього Положення та внутрішньобанківського положення визначає значення кожного з компонентів кредитного ризику (PD, LGD та EAD) залежно від виду боржника/контрагента [юридична особа (крім банку та бюджетної установи), фізична особа, бюджетна установа, банк, боржник - емітент цінних паперів], виду активу, виду забезпечення, валюти боргу (національна або іноземна), способу оцінки активу (на індивідуальній або груповій основі) .

Банк визначає клас боржника - юридичної особи (крім банку та бюджетної установи) та боржника - емітента цінних паперів, що є юридичною особою (крім банку та бюджетної установи), за одним із 10 класів.

Банк здійснює оцінку фінансового стану боржника - юридичної особи з установленою у п. 48 розділу IV цього Положення періодичністю, але не пізніше ніж протягом трьох наступних календарних місяців після подання боржником - юридичною особою фінансової звітності відповідно до законодавства України. Банк здійснює оцінку фінансового стану боржника - юридичної особи шляхом розрахунку інтегрального показника фінансового стану боржника. Банк розраховує інтегральний показник із застосуванням логістичної моделі. Він розраховується за даними фінансової звітності юридичнихосіб, які можуть бути великими, середніми та малими підприємствами з відповідним пакетом фінансової звітності (відповідно до НП(С)БО 1, П(С)БО 25).

Внутрішньобанківські положення щодо визначення розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями мають передбачати, зокрема, окремі методики оцінки фінансового стану та визначення класу (у тому числі опис переліку основних джерел інформації та даних, що використовуються) боржника/контрагента, в тому числі який є учасником групи юридичних осіб під

спільним контролем/групи пов'язаних контрагентів, для: юридичних осіб; фізичних осіб (у тому числі суб'єктів господарювання); банків (у тому числі нерезидентів); бюджетних установ; боржників - емітентів цінних паперів.

Банк визначає клас боржника - юридичної особи залежно від значення інтегрального показника згідно з таблицями 4 та 5 додатка 7 до цього Положення.

З урахуванням останніх світових та вітчизняних результатів в методології та методиці аналізу платоспроможності та ліквідності [2] слід зазначити та внести наступні коригування в загальну частину (загальні положення) Положення НБУ № 351 «Про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями», а саме:

- ввести поняття платоспроможності юридичних осіб – це один із головних індикаторів розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями, який являє собою можливість та здатність боржника/контрагента банку грошовими коштами своєчасного і в повному розмірі здійснювати розрахунки за всіма видами своїх кредитних зобов'язань відповідно до умов кредитних договорів;

- ввести поняття ліквідності юридичних осіб – це один із головних індикаторів розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями, який являє собою швидкість та здатність оборотних активів боржника/контрагента банку трансформуватися в грошові кошти для своєчасного і в повному розмірі здійснення розрахунків за всіма видами своїх кредитних зобов'язань відповідно до умов кредитних договорів;

- ввести поняття ліквідності майна (активів) юридичних осіб – це один із головних індикаторів розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями, який являє собою швидкість та здатність майна боржника/контрагента банку трансформуватися в грошові кошти без значного ризику зменшення ринкової вартості з метою своєчасного і в повному розмірі погашення всіх видів кредитних зобов'язань відповідно до умов кредитних договорів.

Внесені пропозиції та рекомендації покращать якість аналічного дослідження кредитоспроможності потенційного контрагента банку, що сприятиме упередженню фінансових проблем у вітчизняних банків-кредиторів та підвищать до світового рівня методологічні засади Положення НБУ № 351 «Про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями».

Список використаних джерел

1. Положення «Про визначення банками України розміру кредитного ризику за активними банківськими операціями» // Затверджено Постановою Правління Національного банку України від 30.06.2016 № 351(із останніми змінами, внесеними згідно з Постановами Національного банку № 3 від 23.01.2018 р.).

2. Лахтіонова Л.А. Аналіз платоспроможності та ліквідності суб’єктів підприємницької діяльності: монографія / Л.А. Лахтіонова. – К.: КНЕУ, 2010. - 657 с.

УДК 657.1

Легенчук С.Ф.,
Житомирський державний технологічний університет,
завідувач кафедри обліку і аудиту, д.е.н., проф.

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ І НАПРЯМИ РОЗВИТКУ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ З БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

В умовах сьогодення наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку в Україні, як процес формування бухгалтерського наукового знання, перебувають в стані когнітивного дисонансу, що характеризується виникненням конфлікту між існуючими підходами до здійснення наукових досліджень (існуючих уявлень, традицій, парадигм) та вимогами до оцінки їх якості та вагомості, що висуваються суб'єктами регулювання освітньо-наукової діяльності в Україні. Результати спостережень та опитувань вітчизняних вчених і дослідників в сфері бухгалтерського обліку дозволяють констатувати виникнення стану дискомфорту, що викликається необхідністю здійснення наукових публікацій у зарубіжних виданнях, які входять до наукометричних баз даних "Scopus" та "Web of Science", та існуванням значної кількості проблем на шляху до опублікування статей в таких виданнях, які можна об'єднати в дві основні групи: 1) Змістовного характеру; 2) Методологічного характеру.

Проблеми змістовного характеру пов'язані з об'єктом дослідження вчених-обліковців, оскільки актуальність облікової проблематики на сьогодні визначається не існуючими традиціями до здійснення наукових досліджень (удосконалення методики відображення облікових об'єктів, дискусії щодо доцільності поділу бухгалтерського обліку на окремі види тощо), а потребами бухгалтерської практики і загальними тенденціями здійснення соціально-економічних досліджень.

Аналіз існуючих підходів вчених дозволив виявити два основні напрями розвитку бухгалтерського обліку: 1) Розвиток бухгалтерського обліку в цілому; 2) Розвиток бухгалтерської звітності. На основі їх узагальнення розроблено матрицю тенденцій розвитку бухгалтерського обліку, яка дозволяє виділити чотири групи об'єктів, на які має бути спрямована увага дослідників в сфері бухгалтерського обліку (табл. 1).

З метою забезпечення відповідності бухгалтерського обліку зростаючим потребам практики вчені повинні удосконалювати теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку таким чином, щоб забезпечувати генерування облікової інформації в розрізі чотирьох виділених груп. В іншому випадку, існуючий на сьогодні розрив між інформацією, що генерується обліковою системою підприємства, та потребами і запитами користувачів облікової інформації, може ще більше поглиблюватись.

Окрім цього, до проблем змістовного характеру відноситься необхідність акцентування наукових досліджень не на питаннях внутрішньої логіки облікової системи, а на питаннях зовнішньої логіки, що є загальною тенденцією

наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку в світі. Так, мейнстримом світових наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку є вивчення впливу облікової системи на її зовнішнє середовище – поведінку внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації в процесі прийняття рішень, що передбачає розгляд бухгалтерського вибору та облікової політики основними об'єктами дослідження вчених-бухгалтерів. Основні теоретико-методичні засади реалізації бухгалтерського вибору та шляхи розвитку бухгалтерського обліку в умовах застосування концепції багатоваріантності розкрито в наших попередніх дослідженнях [2].

Таблиця 1. Матриця тенденцій розвитку бухгалтерського обліку

Тенденцій розвитку бухгалтерського обліку в цілому	*Тенденції розвитку бухгалтерської звітності*	
	Перспективна і прогнозна фінансова інформація	*Нефінансова інформація*
Від майна – до ресурсів (від власності – до контролю чи неповного контролю)	1. Інформація про ресурси, що забезпечують стратегічний розвиток та генерування вартості підприємства	2. Інформація на основі нефінансових показників про ресурси підприємства (соціальний, клієнтський, людський, екологічний капітал)
Від концепції оцінки – до концепції прийняття рішень (від достовірності – до релевантності та ймовірності)	3. Перспективна і прогнозна ймовірнісна інформація для прийняття рішень	4. Нефінансова ймовірнісна інформація для прийняття рішень

Проблеми методологічного характеру стосуються методів здійснення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку. Оскільки з кінця 1970-х років і до сьогодні в світі лідируючу роль займає позитивістська модель наукових досліджень, то найбільш затребуваними з позиції редакторів журналів, що включені до провідних наукометричних баз даних, є наукові статті емпіричного характеру, який передбачають обов'язкове використання математичного та статистичного інструментарію для обґрунтування одержаних результатів. Дану тенденцію також підтверджують проф. С.В. Івахненков та проф. А. Георгіаді [1, с. 52], які в результаті дослідження особливостей здійснення наукових досліджень в обліку і аудиті в світі пропонують удосконалити вітчизняну систему шляхом використання більш надійних (у тому числі математичних, статистичних) методів, які б забезпечували високу достовірність і можливість належної перевірки колегами одержаних результатів.

Таким чином, з метою наближення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні до світових вимог необхідним є удосконалення змістовного спрямування таких досліджень та використання позитивістської моделі їх здійснення, що передбачає використання математичного і статистичного інструментарію для підтвердження одержаних наукових результатів. В цілому це сприятиме підвищенню якості наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку з точки зору суб'єктів регулювання

освітньо-наукової діяльності в Україні, а також забезпечуватиме зростання наукового статусу бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки.

Список використаних джерел:

1. Івахненков С.В., Георгіаді А. Філософсько-світоглядні основи наукових досліджень в обліку та аудиті: англомовний світ // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 3. С. 48–53.

2. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти. Житомир: ЖДТУ, 2017. 204 с.

УДК 657.635

Литвиненко Н.О.
Національний університет
«Львівська політехніка»
доцент кафедри обліку та аналізу,
к.е.н., доцент

БАЗОВІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

Зважаючи на структурні зміни в економіці, деякі теоретичні і практичні поступи у сучасних регламентаціях щодо формування аудиторського висновку не відповідають потребам практики. Недостатньо аргументованими є оновлена структура звіту незалежного аудитора та перелік визначальних чинників, які впливають на його змістове наповнення.

Потреба у теоретичному та практичному вирішенні зазначених вище проблем, а також пошуку напрямів удосконалення теоретичних, і методологічних засад формування звіту незалежного аудитора зумовлюють актуальність теми дослідження, визначають його мету й основні завдання публікації.

Метою дослідження є аналіз базових методологічних положень та розроблення практичних рекомендацій щодо формування аудиторського висновку.

Для досягнення поставленої мети передбачалося проаналізувати методологічне забезпечення формування аудиторського висновку, окреслити його базову структуру та виокремити ключові чинники, які впливають на змістове наповнення висновку незалежного аудитора.

Базові норми щодо структури та змістового наповнення аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) визначено Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА) видання 2015 року, що прийняті в якості національних згідно з рішенням Аудиторської палати України від 04.05.2017 № 344, зокрема таких ключових Міжнародних стандартів аудиту: 700 (переглянутий) «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», 705 (переглянутий)

«Модифікація думки у звіті незалежного аудитора».

Відповідно до норм вищенаведених стандартів аудиту структура аудиторського висновку така:

1. Адресат аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора).

2. Звіт з аудиту фінансової звітності, який включає в себе такі параграфи: думка (висловлення думки); основа для думки; ключові питання аудиту; інша інформація; відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваження, за фінансову звітність; відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності.

3. Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів.

4. Обов'язкові реквізити звіту незалежного аудитора: підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції; адреса аудитора; дата і номер аудиторського висновку.

Під час формування розділу аудиторського висновку «Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів», крім норм Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2015 року, необхідно враховувати нормативні документи органів-регуляторів: Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР) та Національної комісії, що здійснює державне рулювання у сфері ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг).

Базовими є такі нормативні документи, розроблені органами-регуляторами:

– Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затвердженого рішенням НКЦПФР від 03.12.2013 року за № 2826;

– Вимоги до аудиторського висновку, що подається до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації про результати діяльності інститутів спільного інвестування (пайових та корпоративних інвестиційних фондів) та компанії з управління активами, затверджені рішенням НКЦПФР від 11.06.2013 року за № 991;

– Положення щодо пруденційних нормативів професійної діяльності на фондовому ринку та вимог до системи управління ризиками, затверджені рішенням НКЦПФР від 01.10.2015 року за № 1597;

– Методичні рекомендації щодо аудиторських звітів, що подаються до Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, за результатами аудиту річної звітності та звітних даних фінансових установ за 2017 рік, затверджені Розпорядженням Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 01.02.2018 року № 142.

Визначальними чинниками, які впливають на змістове наповнення висновку є такі:

– вид думки (табл. 1)

– приналежність суб'єкта господарювання до тих емітентів, чиї цінні папери допущені до організованих торгів;

– концептуальна основа складання фінансової звітності, щодо якої виконується завдання з надання впевненості;

– вид звітності (індивідуальна чи консолідована);
– користувач фінансової звітності.

Таблиця 1

Методологічне забезпечення аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) залежно від виду професійної думки

Стандарт, який регламентує оформлення результатів виконання професійних послуг	Вид думки
МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»	Немодифікована
МСА 705 (переглянутий) «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора»	Модифікована: думка із застереженням
	Модифікована: негативна думка
	Модифікована: відмова від висловлення думки

За результатами дослідження проаналізовано базове методологічне забезпечення щодо формування аудиторського висновку, сформульовано його структуру та виокремлено визначальні чинники, які впливають на змістове наповнення звіту незалежного аудитора.

УДК 657.42:330.322.5

Лоханова Н.О.
Одеський національний економічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
д.е.н., професор

ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ПІСЛЯ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ 16 «ОРЕНДА» - ОГЛЯД ЗМІН

Питання обліку оренди основних засобів, як однієї з достатньо широко розповсюджених операцій, що зазвичай впливають на фінансову звітність багатьох компаній, завжди були під пильною увагою вчених. Між тим, в умовах оновлення Міжнародних стандартів фінансової звітності і, зокрема, у зв'язку з розробкою і запровадженням нового МСФЗ 16 «Оренда», облік оренди суттєво змінився і виник цілий ряд нових питань з цього приводу [1; 2].

Звернемо увагу на окремі з дискусійних аспектів обліку оренди за новим МСФЗ 16 з точки зору необхідності їх врахування під час розробки облікової політики підприємств і подальшого ведення обліку і складання звітності.

Як відомо, головне, що змінюється в обліку орендних операцій, це облік операційної оренди у орендаря. У даному випадку з'являється новий об'єкт обліку «право користування активом оренди», який враховується у Звіті про фінансовий стан компанії орендаря за первісною вартістю, до складу якої входять витрати, пов'язані з активом, що представляє собою право користування, у т.ч.: суми первісної оцінки зобов'язання по оренді (визначається за дисконтованою вартістю орендних платежів); орендні платежі орендодавцю, проведені на дату початку оренди або до цієї дати за

вирахуванням стимулів для укладання договору оренди; первісні прямі витрати, понесені орендарем; оцінка витрат, які будуть понесені орендарем під час демонтажу чи вибуття активу, відновлення землі, на якій від був розташований, чи відновлення активу, який є предметом оренди, до стану, передбаченого умовами договором оренди.

Проаналізуємо до яких наслідків це призводить.

1. Об'єкт «право користування активом» з'являється на балансі у складі необоротних активів і тим самим змінюється структура активів компанії, а зобов'язання по оренді відповідним чином змінюють структуру пасивів, що вплине на показники оцінки фінансового стану. Відповідні статті наводяться окремо від інших активів і зобов'язань у самому Звіті про фінансовий стан, або шляхом розкриття інформації по статтях, в які вони включені.

2. Витрати, що виникають по операційній оренді у орендаря, змінюють свій вид і статтю Звіту про сукупний дохід, в якій вони наводяться. Замість витрат по оренді у складі операційних витрат, як це має місце зараз, виникають фінансові витрати у вигляді відсотків по зобов'язаннях з оренди, а також витрати з амортизації права користування активом.

3. Змінюється структура грошових потоків у Звіті про рух грошових коштів, оскільки грошові платежі з основної суми зобов'язання з оренди – потрапляють у фінансову діяльність, а не в операційну, як нині; грошові виплати за відсотками з оренди наводяться аналогічно іншим відсотковим платежам; і тільки платежі по короткостроковій оренді, платежі по оренді активів з низькою вартістю і змінні орендні платежі, котрі не включаються в оцінку зобов'язання з оренди – продовжують залишатися у складі грошових потоків від операційної діяльності. Стосовно останнього, зазначимо, що в МСФЗ 16 вводиться поняття «короткострокова оренда» і «оренда з низькою вартістю» [1].

Короткострокова оренда визначається як оренда, яка не передбачає права придбання активу, що орендується, і термін якої складає 12 місяців чи менше на початок строку оренди.

Що стосується оренди з низькою вартістю, то вона сформульована досить нетипово – мається на увазі оренда нових активів, що є предметом договору оренди в розмірі 5 тис. доларів США чи менше. Таке вартісне обмеження стосується лише активів, які мало залежать від інших активів чи мало з ними зв'язані. Зазначимо, що нетиповість такого формулювання пов'язана з тим, що воно взагалі не враховує оцінку суттєвості оренди і розмір компанії, що звітує.

4. Значно розширюється склад кількісної та якісної інформації, яка має бути розкрита у примітках до фінансової звітності з операційної оренди у орендаря. Дуже цікавими є вимоги стосовно якісним характеристик, зокрема має розкриватися інформація, яка дозволяє користувачам звітності зрозуміти найбільш важливі аспекти, що стосуються договору оренди: обмеження, що накладаються орендою; гнучкість умов, що передбачена договором оренди; чутливість до зміни ключових змінних; наявність додаткових ризиків і відхилень від галузевої практики тощо. І суттєво змінюється склад основної кількісної інформації, що підлягає розкриттю, зокрема мають бути подані: суми

амортизації по активах, що становлять право користування, з розмежуванням за класами; відсотки по зобов'язаннях з оренди; витрати за короткостроковою орендою; витрати з оренди активів з низькою вартістю; витрати, що відносяться до змінних орендних платежів, які не включені до оцінки зобов'язань з оренди; дохід від суборенди права користування активом; загальний відтік грошових коштів за орендою; надходження активів, що становлять права користування активами; прибутки або збитки від операцій продажу з зворотною орендою; балансова вартість активів, що становлять собою право користування на кінець звітного періоду по класах активів, що є предметами договорів оренди.

Всі ці зміни мають бути враховані під час запровадження МСФЗ 16 в практичну діяльність вітчизняних підприємствах. І вони мають бути взяті за основу зміни національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» для забезпечення його відповідності міжнародній практиці.

Список використаних джерел

1. Leases. A Summary of IFRS 16and its effects [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leases-a-summary-of-ifrs-16/$FILE/ey-leases-a-summary-of-ifrs-16.pdf

2. МСФО 16 – новый стандарт по учету аренды. Влияние на рынок недвижимости [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://www.pwc.kz/en/services/accountingadvisory/ifrs-16/22-IFRS-16-Real-Estate.pdf

УДК 657.471

Любенко А.М. д.е.н. проф.
Кійко Ю.Т. аспірант
Львівський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Львів

АКТУАЛЬНІСТЬ ОЦІНКИ РОБОТИ ПІДРОЗДІЛУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ «ОБ'ЄКТОМ» ПЕРЕВІРКИ

Відповідно до рекомендацій міжнародних організацій, науковців і практиків аудиту вважаємо за доцільне внутрішню оцінку роботи ПВА розділити на п'ять основних блоків. В межах яких варто враховувати оцінку роботи внутрішнього аудиту з нижніх ланок – об'єктів перевірок, вищих ланок – правління банку (якщо воно не є одним з об'єктів внутрішнього аудиту), наглядової ради (аудиторського комітету, якщо такий створений), самооцінку персоналу (методом заповнення попередньо розробленої анкети), оцінку результатів діяльності підрозділу керівником ПВА і оцінку аудиторів керівником ПВА.

Під анкетним опитуванням керівників (кураторів) об'єктів аудиту, які проходили перевірки, ми маємо на увазі врахування думки і вражень осіб чию ділянку роботи, або поле відповідальності було перевірено. Така оцінка є

важливою для оцінки кваліфікації (меншою мірою) аудитора і уміння співпрацювати. З першого погляду здається абсолютно недопустима оцінка такого типу, але ми, все таки, рекомендуємо її проводити з позиції підтримання високого рівня уміння аудитора вести ділові переговори. Вважаємо що в результаті перевірки в об'єкта аудиту, а саме у його (об'єкту) працівників не має залишитись негативних вражень від спілкування з аудитором. Погана манера спілкування, хамство і зверхність зі сторони аудиту можуть спричинити небажання співпраці, не надання додаткових доказів і пояснень з сторони об'єкта перевірки. Загалом ваговий коефіцієнт, за яким ми рекомендуємо зараховувати оцінку по цьому блоку, доцільно встановлювати на рівні 10%. Заповнений зразок анкети для оцінювання подано у таблиці 1.

Таблиця 1

Критерії оцінки роботи підрозділу внутрішнього аудиту об'єктом перевірки

Критерій	**Вага включення в результат**
1). Аудитор (и) був (ли) привітний (ні), вітався (лися) і прощався (лися) при кожній зустрічі, не допускав (ли) порушень правил етикету та норм спілкування.	0,1
2). Аудитор (и) вживав (ли) лише зрозумілі слова і логічно формулював речення.	0,1
3). Всі вимоги аудитора (ів) були чітко і зрозуміло аргументовані	0,25
4). Аудитор (и) був (ли) компетентний (ні) в сфері роботи об'єкту перевірки, і приклав (ли) максимум зусиль в дослідженні всіх процесів.	0,3
5). Аудитор (и) надав (ли) компетентний і справедливий висновок про проведену роботу	0,25
Разом	**1**

Оцінка роботи ПВА об'єктом його перевірки, звичайно, є спірним моментом, але ми відстоюємо думку що коректність поведінки, ввічливість та компетентність в області діяльності об'єкта є питаннями на які мають право впливати особи роботу яких перевіряли. Звичайно ж думка таких має бути верифікована та ідентична до оцінки цих самих аспектів (факторів) керівником ПВА. У випадку розбіжності таких оцінок існує внутрішньо корпоративний десонанс і суб'єктивність сторін при оцінці на що у свою чергу варто звернути увагу аудиторському комітету (раді банку).

Список використаних джерел:

1. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир, 2008. – № 2 (44). – С. 31-42.

2. Васюренко О. В. Облік і аудит у банках : навч. посіб. / О. В. Васюренко. — К. : Знання, 2006. — 613 с.
3. Любенко А. М. Концептуальні засади державного фінансового контролю відповідно до міжнародних стандартів : моногр. / А. М. Любенко. – К. : Університет банківської справи Національного банку України, 2014. – 406 с.
4. Kiziukiewicz T. Zasady audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych. Difin, Warszawa. - 2012

УДК 657

Макарович В.К.,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,
доцент кафедри обліку і аудиту, к.е.н.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ КЕЙТЕРИНГОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Присутність конкуренції на ринку ресторанних послуг ставить перед підприємствами ресторанного бізнесу ряд завдань щодо збільшення ефективності виробництва, а зростання конкурентоспроможної позиції пов'язано, в першу чергу, з впровадженням в практику ведення бізнесу сучасних форм обслуговування, серед яких варто виділити послуги кейтерингу. Виходячи з того, що подібні послуги є новими для українського ринку, існує проблема недостатнього дослідження особливостей організації бухгалтерського обліку кейтерингу на підприємствах ресторанного бізнесу. Це, в свою чергу, зумовлює необхідність поглибленого вивчення складових організації обліку в даному напрямі задля налагодженості облікового процесу на підприємствах ресторанного бізнесу та ефективного управління суб'єктом господарювання з використанням, одержаного від системи бухгалтерського обліку, інформаційного забезпечення.

Термін «кейтеринг» походить від англійського дієслова «cater», що в перекладі означає «поставляти провізію», «обслуговувати споживачів», та словосполучень «publice catering» – ресторанне господарство, а також «catering trade» – ресторанний бізнес [1, с.314]. Під цим терміном розуміють виїздне ресторанне обслуговування, яке включає в себе вміння не тільки смачно приготувати, гарно оформлювати, але і ефективно подавати їжу та напої в будь-який час і в будь-якому місці, яке покаже клієнт.

Вважаємо, що кейтеринг є сервісною діяльністю сфери ресторанного бізнесу, метою якого є задоволення суспільних і індивідуальних потреб населення. Основною особливістю кейтерингу є обслуговування за межами приміщень закладів ресторанного господарства, у місцях, обраних замовниками кейтерингових послуг.

Організація кейтерингу – процес складний і багатогранний, що включає в себе загальну концепцію майбутнього заходу. Специфіка кейтерингових послуг полягає в тому, що кейтеринг поєднує в собі елементи виробничо-торгівельної діяльності та організаційно-розважальної діяльності. Це зумовлює специфіку організації облікового процесу на підприємствах ресторанного господарства, які надають кейтерингові послуги, яка полягає в поєднанні послуг, характерних для підприємств ресторанного бізнесу і невластивих підприємствам даної сфери, тобто при наданні послуг з приготування і організації харчування, надаються послуги з транспортування готової продукції, а також додаткові послуги з надання в оренду обслуговуючого персоналу, наметів, іншого обладнання, художньомого і музичномого супроводу замовлених заходів тощо. Проце надання кейтерингових послуг передбачає такі господарські операції: реалізація організації-замовнику продукції гастрономії; надання послуг з доставки продукції гастрономії на місце проведення заходу замовника; надання послуг з обслуговування гостей на заході замовника офіціантами; реалізація розважальної програми тощо.

Під раціональною організацією бухгалтерського обліку слід розуміти систему елементів і засобів найбільш оптимальної побудови облікового процесу з метою отримання достовірної, своєчасної і доречної (корисної) для управління інформації про діяльність підприємства та здійснення контролю за ефективністю використання виробничих ресурсів [2, с.43].

Організація обліку кейтерінгових послуг є законодавчо нерегламентованою та потребує регламентації обліковою політикою. Облікова політика зумовлена потребою визначення меж конкретизації даних обліку для управлінців різних рівнів.

Обліковою політикою створюються передумови повного відображення об’єктів обліку в обліковій системі шляхом застосування обґрунтованих методів, які формують вартісні показники для забезпечення дотримання таких характеристик обліку, як повнота, точність, оперативність та достовірність.

При формуванні облікової політики підприємств ресторанного бізнесу, перш за все, необхідно звернути увагу на функції, які виконує підприємство. На практиці діяльність підприємств і підрозділів ресторанного бізнесу охоплює три взаємопов'язані функції, а саме: виробництво, торгівлю, організацію споживання. Кейтеринг при цьому додатково включає функції транспортування та надання цілого комплексу додаткових послуг. При формуванні облікової політики важливо визначити співвідношення цих функцій (рис. 1).

В обліковій політиці підприємств ресторанного бізнесу, при наданні кейтерингових послуг, вважаємо за необхідне передбачити специфіку:

- ✓ обліку товарних запасів в бухгалтерії;
- ✓ обліку товарних втрат: нормовані і ненормовані втрати, взаємозалік недостач одних товарів надлишками інших, природний спад, норми природного убутку, товарні втрати при транспортуванні, зберіганні і реалізації, облік втрат внаслідок бою, зламу, і псуванні;
- ✓ обліку переоцінки продуктів;
- ✓ обліку тари;

- ✓ обліку сировини у виробництві і облік випуску продукції;
- ✓ обліку посередницьких послуг;
- ✓ обліку основних засобів;
- ✓ обліку спеціального форменого одягу;
- ✓ обліку одноразового посуду, паперових серветок, скатертин тощо;
- ✓ обліку транспортних витрат, облік ТЗВ, на тому ж субрахунку, що і рух сировини і товарів (прямий спосіб обліку ТЗВ) або загальною сумою на окремому субрахунку «Транспортно-заготівельні витрати» (з розподілом за середнім відсотком в кінці місяця);
- ✓ обліку витрати на медичні огляди працівників;
- ✓ оформлення операцій первинними документами;
- ✓ особливості формування фактичної собівартості послуг кейтерингу. Розподіл видатків між різними функціями діяльності підприємств ресторанного бізнесу;
- ✓ особливості бухгалтерського обліку продукції власного виробництва та покупних товарів при наданні кейтерингових послуг;
- ✓ калькулювання продажних цін кейткрингу: формування ціни продажу на готову продукцію, націнка, складання калькуляційного розрахунку, порядок складання плану-меню;
- ✓ порядок і терміни визнання доходів, облік знижок і бонусів;
- ✓ особливості обліку витрат: витрати на придбання товарно-матеріальних цінностей, паливно-мастильних матеріалів, витрати на оплату виступу музикантів і артистів, інші витрати, що враховуються при визначенні фінансових результатів тощо.

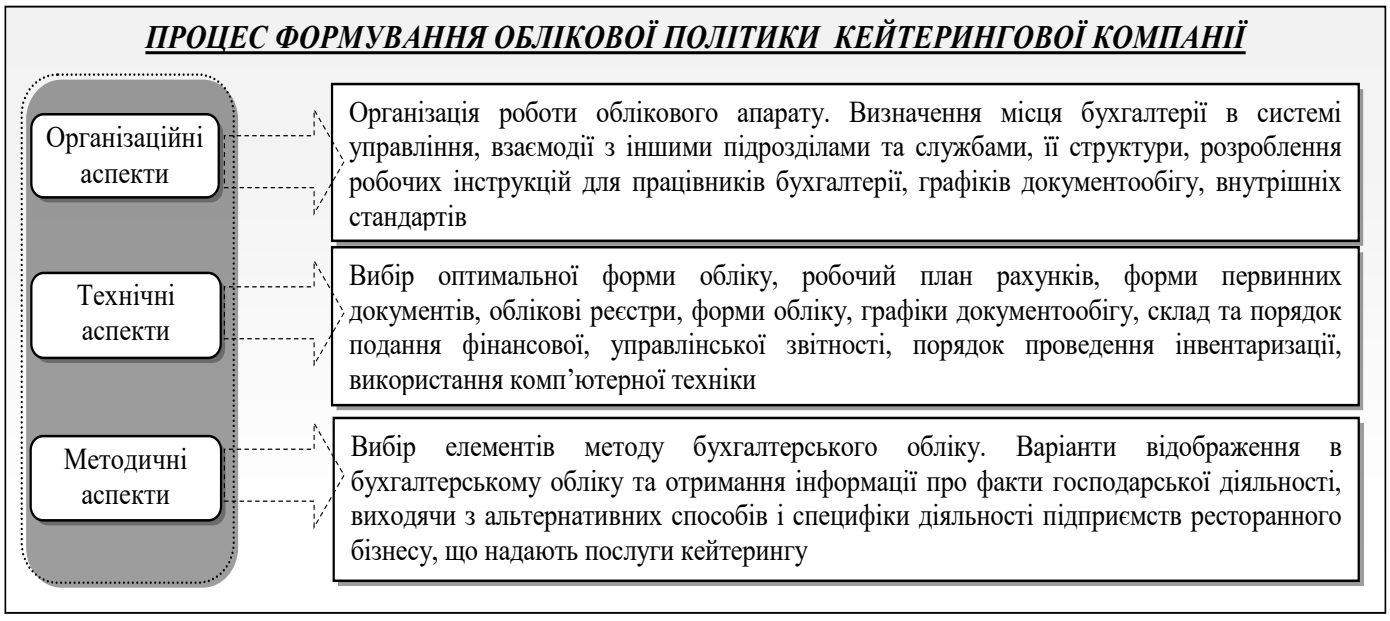

Рис. 1. Складові облікової політики кейтерингової компанії

Визначені вище положення облікової політики сприяють раціональній організації бухгалтерського обліку кейтерингу, формуванню достатнього інформаційного забезпечення управління діяльністю кейтеринговою компанією

та у подальшому дозволять визначити проблемні питання методики обліку кейтерингу і окреслити напрями їх вирішення.

Список використаних джерел:

1. Івашина Л.Л. Перспективи та проблеми кейтерингу в Україні / Л.Л. Івашина // Глобальні та національні проблеми економіки: Електронне наукове видання. – Миколаїв: Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського, 2017. – Випуск 7. – С. 314-317. – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/17-2017/67.pdf

2. Нор-Аревян Г.Г. Принципы формирования учетного процесса / Г.Г. Нор-Аревян // Современные наукоемкие технологии. – 2006. – № 1. – С. 43-45;

УДК 657.1

Марценюк Р. А.
Львівський торговельно-економічний університет
доцент кафедри бухгалтерського обліку, к.е.н.

МЕЖА СУТТЄВОСТІ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ: ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

В сучасних умовах господарювання при побудові системи обліку важливо враховувати всі принципи бухгалтерського обліку, зокрема і принцип суттєвості.

Суттєвість – характеристика облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності [1].

С. І. Ковач стверджує, що суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту певного підприємства [2, с. 285].

С. М. Лайчук вважає, що суттєвість – це кількісні та якісні критерії облікової інформації, важливі для внутрішніх та зовнішніх користувачів, що вказує на відповідні рамки, в яких інформація може ігноруватися або обов'язково братися до уваги під час ухвалення рішення керівниками чи власниками суб'єкта господарювання [3, с. 21].

Кількісний вираз суттєвості визначається на основі порогу суттєвості, під яким слід розуміти абсолютну або відносну величину, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Відповідно до рекомендацій Міністерства фінансів України ознаками суттєвості облікової інформації є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Об'єктами застосування суттєвості є: господарська діяльність підприємства в цілому; певні господарські операції та об'єкти обліку; статті фінансової звітності.

У П(С)БО межа суттєвості щодо окремих статей не завжди конкретизується, а тому суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Особами визначення межі суттєвості в системі обліку є уповноважені органи з регулювання обліку та звітності (центральний рівень) та засновники або керівник чи уповноважений орган (рівень суб'єкта господарювання), що наділене функціями менеджменту відповідно до законодавства та установчих документів.

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 % від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

На даний час відповідно до Податкового кодексу України, вартісна межа віднесення матеріальних активів до основних засобів складає 6000 грн [4].

Результати дослідження дають підстави стверджувати, що інформацію про межу суттєвості слід чітко прописувати в Положенні про облікову політику підприємства. Межу суттєвості найбільш доцільно вибирати кожному суб'єкту дослідження окремо, з врахуванням обсягів та специфіки діяльності й наявності активів.

Вартісні ознаки активів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до національного Положення (стандарту) 7 "Основні засоби" можуть встановлюватися підприємством самостійно [5]. Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в системі обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що більшість підприємств до цього питання підходять формально. Частина суб'єктів господарювання у положенні прописує межу суттєвості, відповідно до чинного податкового законодавства, а в інших підприємствах така інформація – взагалі відсутня.

Таким чином, суб'єкти підприємництва повинні самостійно враховувати межу суттєвості та її вплив на облікову інформацію й формування звітності з метою отримання реальної вартості активів, що сприятиме здійсненню оперативного контролю та підвищенню ефективності системи управління діяльністю підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист Міністерства фінансів України від 29.07.03 №04230-04108 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.kmu.gov.ua

2. Ковач С. І. Концепція суттєвості в обліку і звітності / С. І. Ковач // Бізнесінформ. – 2014. – № 6. – С. 284-288.

3. Лайчук С. М. Об'єкти суттєвості в обліковій політиці підприємства / С. М. Лайчук // Вісник ЖДТУ. – 2014. – № 1 (67). – С. 20-23.

4.Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями : [Електронний ресурс]. − Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

5.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : наказ Міністерства фінансів України від 27.04. 2000 р. № 92 : [Електронний ресурс]. − Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.

УДК 657.633:658.7:005.53

Медвідь Л.Г.
Львівський торговельно-економічний університет,
професор кафедри бухгалтерського обліку, к.е.н., проф.
Левкович А.В.
Львівський торговельно-економічний університет,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку

СУТНІСТЬ УПРАВЛІННЯ ЛОГІСТИЧНИМИ ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У трансформаційній економіці України високий рівень конкурентоспроможності виробничих підприємств можливий лише за умови використання ефективних методів управління логістичними витратами, що забезпечить оптимальну величину цих витрат в умовах виробництва.

У науковій літературі дослідженням проблем управління та оптимізації логістичних витрат присвячені праці Р. Баллоу, Л. Безчасного, П. Бейка, П. Бєлєнького, П. Бондарєва, Ф. Бутинця, Ф. Веєра, М. Васелевського, Ф. Гюнтера, А. Гаджинського, М. Данилюка, Є. Крикавського, М. Крістофера, О. Кузьміна, Д. Ламберта, Л. Лукінова, О. Мельник, Л. Міротіна, О. Орлова, М. Окландера, Ю. Пономарьова, О. Хромова, Р. Патори, П. Перерви, С. Покропивного, І.Продіуса, А. Родникова, К. Рутковського, Ю. Стадницького, Д. Стока, І.Тивончука, І. Ташбаєва, Ю. Цал-Цалка, Н. Чухрай, та інших.

Одночасно корифеї української науки такі як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Т.П. Карпова, Л.В. Нападовська, Ю.С. Цал-Цалко, В.М. Панасюк, О. Попов, стверджують, що реальним напрямом зменшення будь-яких витрат виробничого підприємства є система управління ними.

Так, С.Ф. Голов розглядає управління витратами як систему, яка дає змогу чітко відстежувати, аналізувати й контролювати витрати [3, с.30], Своєю чергою О. Попов вважає, з одного боку, управління витратами процесом розробляння і реалізації управлінських впливів, що ґрунтуються на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей, а з іншого, складовою системи управлінського обліку [7, с. 736]. Відповідно Т. П. Карпова до управління витратами відносить такі складові: планування, нормування, облік, калькулювання, економічний аналіз, контроль, регулювання та прогнозування витрат [6, с. 55],

У більшості наукових джерел логістичні витрати розглядаються як частина загальної системи витрат. При тому, слід зазначити, що логістичні витрати входять складовою частиною в структуру постачальницьких, виробничих, збутових та адміністративних витрат, не виокремлюються в окремі статті в фінансовому та управлінського обліку, окремо не відображаються у фінансовій звітності, а відповідно виникають труднощі з їх ідентифікацією, обліком, контролем, аналізом і, як наслідок, оцінкою їх ефективності.

Означені проблеми свідчать, що для забезпечення стратегічних переваг підприємства в умовах конкурентного середовища необхідно сформувати теоретико-методичні підходи до ефективного управління логістичними витратами та, насамперед, визначити поняття "управління логістичними витратами", проблеми в управлінні логістичними витратами на виробничих підприємствах й дослідити переваги та недоліки існуючих методів управління логістичними витратами.

Огляд наукових джерел дав можливість виявити достатньо різні підходи до трактування дефініції "управління логістичними витратами".

На думку Г. Дж. Болта, основні питання системи управління логістичними витратами пов'язані з виділенням і класифікацією логістичних витрат, на основі яких досліджуються окремі явища і процеси, які відбуваються у логістичному ланцюгу; з визначенням основних елементів логістичного потоку, ресурсів, учасників логістичної діяльності; з співвідношенням взаємозв'язків, що виникають між учасниками логістичної діяльності; з вирішенням питань логістичної організації для побудови комплексу управління логістичними витратами [2]. Вчені Дж. Браун та Дж. Говінд вважають, що управління логістичними витратами передбачає їх зниження до раціонального рівня, що й дозволяє досягати зростання економічної ефективності діяльності [1]. А. Г. Кальченко до управління логістичними витратами відносить процес підвищення оборотності ресурсів у ланцюгу руху товарів, підключення нових джерел фінансування, зниження логістичних витрат [5]. Своєю чергою О. М. Сумець вказує, що управління логістичними витратами являє собою процес прийняття логістичних рішень, які впливають на використання резервів економії ресурсів підприємства, а витрати логістики, не пов'язані зі створенням нової вартості, слід мінімізувати і тим самим домогтися скорочення загальних витрат [8]. К. М. Таньков вважає, що управління логістичними витратами можливо шляхом логістизації діючої господарської структури, побудови логістичної системи і акцентування уваги менеджменту на проблемі мінімізації логістичних витрат підприємства, що можливо лише в умовах впливу логістики як загально системного науково-методичного інструмента на потокові процеси виробничо-комерційної діяльності [9]. Однак Л. Ю. Шевців під управлінням логістичними витратами розуміє технологію, що дозволяє знижувати витрати логістичної діяльності [10]. Хоча, М. І. Данько більш конкретизує досліджуване поняття, визначаючи, що "управління логістичними витратами полягає в обліку всієї сукупності витрат управління матеріальними і пов'язаними з ними інформаційними та фінансовими потоками в усій логістичній системі і плануванні витрат з метою їх зниження" [4].

На нашу думку, управління логістичними витратами являє собою процес ідентифікації, обліку, контролю, оцінювання логістичних витрат за фазами логістики та логістичними процесами, які здійснюють відповідні структурні підрозділи та, як наслідок, прийняття управлінських рішень для оптимізації витрат логістичної діяльності.

Список використаних джерел

1. Браун Дж. Стратегическое управление логистичскими издержками / Дж. Браун, Дж. Говинд. – С.- Пб. : Бизнес Микро, 2001. – 382 с. С. 27-29.

2. Болт Г.Дж. Практическое руководство по управлению сбытом: Пер.с англ./Под Ред. Ф.А.Кружикова. – М.: Економика, 1991. – 271 с.

3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

4. Данько М. І. Транспортна логістика. Складові частини логістики [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. І. Данько [та ін.] ; Українська держ. академія залізничного транспорту. – Х. : УкрДАЗТ, 2004. – 157 с.

5. Кальченко А. Г. Логістика [Текст] : підручник / А. Г. Кальченко ; Київський національний економічний ун-т. - К. : КНЕУ, 2003. – 284 с.

6. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 350 с.

7. Попов О. Управління витратами // Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т. 3. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.

8. Сумець О.М. Логістичні витрати підприємства: теоретичний аспект [Текст] : монографія / О. М. Сумець ; Харк. нац. техн. ун-т сіл. госп-ва ім. Петра Василенка. – Х. : Міська друкарня, 2013. – 223 с.

9. Таньков К.М. Виробнича логістика [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / К. М. Таньков [и др.] ; Харківський держ. економічний ун-т. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2004. – 352 с.

10. Шевців Л.Ю. Логістичні витрати підприємства: формування та оцінювання [Текст] : монографія / Л. Ю. Шевців, І. Петецький ; Львів. держ. фін. акад. – Л. : Вид-во Львів. політехніки, 2011. – 244 с.

УДК 657.44:677

Мельничук Інна Василівна
ТНЕУ,
доцент кафедри обліку у виробничій сфері, к.е.н., доцент

ВАРІАТИВНІСТЬ МЕТОДИКИ НЕТРАДИЦІЙНИХ ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ

В сучасних умовах організації господарської діяльності підвищуються вимоги до менеджменту, а отже й до обліково-аналітичного забезпечення управління господарськими процесами та формування інформації в аспекті нових нетрадиційних об'єктів обліку. Виконуючи основну інформаційну функцію, облік створює інформаційний ресурс, який відповідає сучасним вимогам до інформації. Для прийняття ефективних управлінських рішень в поточному періоді, з урахуванням минулих подій та стратегічних цілей і планів, інформація повинна відповідати таким вимогам як правдивість, своєчасність, доречність, повнота, ефективність (раціональність), оптимальність тощо. Про ці та інші вимоги до облікової інформації для задоволення управлінських потреб багато уваги приділено в працях Я. Д. Крупки [3, 4], М. С. Пушкаря [7], В. В. Сопка [8], Н. М. Ткаченко [9], І. Я. Омецінської [6] та ін. Варто зауважити, що основою для продукування обліково-аналітичної бази щодо нових об'єктів обліку є інформаційна потреба, сформована виходячи з рівня менеджменту та

складності виробничо-господарських процесів. В зв'язку з цим, і вимоги до облікової системи для управління в частині забезпечення ефективності, повноти, оптимальності встановлює управлінський персонал і керівництво компанії, при цьому за якість, правдивість, достовірність, доступність і зрозумілість обліково-аналітичної інформації відповідає бухгалтерська служба суб'єкта господарювання.

Еволюція і напрями розвитку об'єктів обліку прямо залежна з особливостями сучасного розвитку менеджменту, а саме необхідність ведення нових видів діяльності – інноваційної та науково-дослідної, природоохоронної (екологічної), маркетингової, соціальної, діяльності із забезпечення економічної безпеки та ін. Ці нові підходи в організації фінансово-господарської діяльності розширюють вимоги до обліково-інформаційної системи підприємства і до пошуку методичних облікових підходів й технологій створення облікових даних. Разом з тим, всі види діяльності пов'язані між собою і базуються на єдиних облікових даних, тільки з різним ступенем деталізації і реєстрації. Так, незалежно від того чи продукція є типовою або інноваційною, інформація про неї відображається у первинному та синтетичному обліку на відповідних рахунках, а результативність (прибутковість) виробництва визначається шляхом порівняння витрат і доходів від операційної діяльності у встановленому методологічному порядку. Однак, для управління важливо володіти інформацією про ефективність наявних виробничо-господарських процесів з деталізацією витрат і доходів, пов'язаних із здійсненням тієї чи іншої діяльності (ефект від впровадження інвестиційно-інноваційних проектів і програм, екологічних та природоохоронних заходів, ефект від реалізації соціальної програми, заходів із виявлення і запобігання загроз порушення економічної безпеки тощо). В цьому випадку виникає потреба в деталізації синтетичного обліку і конкретизації аналітичної складової регістрів (звітності), і особливо, рахунків бухгалтерського обліку як способу групування і розшифрування інформації про елементи господарської діяльності підприємств.

Таким чином, при організації такої системи управління, коли менеджмент веде пошук та освоєння нових форм діяльності, сприяє прогресу і/або удосконаленню існуючих технологій виробництва, нові об'єкти обліку повинні розкривати повну інформацію з метою прийняття ефективних управлінських рішень, облікова система має бути варіативною і креативно налаштованою до змін господарського середовища і сприяти забезпеченню управлінських потреб у необхідній інформації.

Багатоваріантність обліку інноваційної діяльності випливає з різновидності джерел фінансування і покриття інноваційних витрат. Відтак, Я. Д. Крупка виділяє 28 варіантів обліку інновацій [2], а О. В. Кантаєва деталізувала їх, і пропонує 44 варіанти обліку інноваційної діяльності на підприємствах [1]. Разом з тим, така варіативність обліку може порушити інформаційну цінність і бути зайвою, тому варто оптимізувати ці методики за певними напрямами. Нами запропоновано методичні підходи до оцінки, обліку і відображення у звітності інновацій підприємства та структуровано об'єкти обліку й аналізу інноваційних процесів у сфері випуску і реалізації продукції підприємств, які

узагальнено за трьома напрямами: капіталізованих витрат інвестиційного характеру; інновацій, що відшкодовуються за рахунок поточних витрат операційної діяльності; інноваційних витрат, що визнаються витратами звітного періоду, й таких, які належать до майбутніх періодів. Застосування такого підходу дасть змогу чітко розмежовувати витрати за періодами та джерелами покриття.

В частині технологічних особливостей обліку нових об'єктів важливим є автоматизація АРМ-бухгалтера, що значно підвищує аналітичні можливості обліку і внутрішньої (управлінської) звітності. М. С. Пушкар вважає, що існуюча модель обліку, яка базується на фінансовому, не відповідає вимогам часу і вимагає її перегляду в сторону запровадження креативного обліку, «для більш повного забезпечення інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження» [7, с. 90].

Важливим етапом щодо обліково-аналітичного забезпечення управління повинна приділятись процесу реєстрації витрат і доходів в процесі визначення ефективності конкретних процесів і програм, а також для визначення повної собівартості, аналізу життєвого циклу товарів (продукції) і планування діяльності підприємства за окремими стратегічними напрямами і в цілому.

Відтак, для облікового забезпечення інноваційних процесів та розроблено регістри й форми внутрішньої звітності для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації інноваційних витрат у текстильній галузі та джерел їхнього покриття, а саме: «Відомість аналітичного обліку інноваційних витрат», «Відомість обліку джерел фінансування інноваційної діяльності», «Відомість аналітичного обліку витрат майбутніх періодів інноваційного характеру» [5]. Застосування такого підходу сприятиме розширенню інформаційних потоків для розкриття інформації про інноваційні витрати, інноваційні доходи, прибутки (збиток) від виконання і впровадження інноваційних проектів та програм і прийняття на основі цього відповідних управлінських рішень. Така облікова інформація є достовірною базою для оцінки й аналізу ефективності фінансово-господарських процесів підприємства.

Список використаних джерел:

1. Кантаєва О. В. Бухгалтерський облік і аналіз інноваційної діяльності підприємств: організація і методологія : [Монографія] / О. В. Кантаєва. – Житомир, 2010. – 424 с.

2. Крупка Я. Д. Варіанти обліку інноваційних процесів на підприємстві / Я. Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №5. – С. 11-18.

3. Крупка Я. Д. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : [навч. посіб.] / Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – Тернопіль : Крок, 2017. – 264 с.

4. Крупка Я. Д. Облікова інформація в системі управління інвестиційною діяльністю / Й. Я. Даньків, Я. Д. Крупка, М. Я. Остап'юк

// Науковий вісник УжНУ. Сер. Економіка. – Ужгород : УНА, 2014. – Вип. 2 (43). – С. 173-178.

5. Мельничук І. В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості : [дис. канд. екон. наук : 08.00.09] / І. В. Мельничук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – 253 с.

6. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості / І. Омецінська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. – Вип. 3. – С. 131-141.

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

8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посіб.] / В. В.Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

9. *Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік*, оподаткування і звітність : [підручник] / *Н. М. Ткаченко*. – 5-те вид., доп. і перероб. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.

Михальчишина Л.Г.
Вінницький національний аграрний університет
доцент кафедри аудиту та державного контролю
к.е.н., доцент
Мазур В.О.
Вінницький національний аграрний університет
магістр факультету обліку і аудиту

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Судова експертиза - це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об’єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду (ст.1 Закону України «Про судову експертизу») [1].

Судова експертиза – це процесуальна дія, спрямована на отримання доказів шляхом проведення дослідження судовим експертом на основі його спеціальних знань матеріальних об’єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про фактичні дані та обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду.

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про судову експертизу» [1] судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання у певній галузі. Спеціальними є знання та вміння у відповідній галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо, крім знань у галузі права, що необхідні для вирішення питань, які виникають при розслідуванні та розгляді у суді конкретних справ. Спеціальними іменують знання, які не є

загальнопоширеними, загальновідомими, а лише ті, якими володіють спеціалісти-професіонали у тій чи іншій галузі.

Експертна спеціальність – це окремий напрямок спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла, що визначає компетенцію судового експерта з проведення певного виду судових експертиз, за яким присвоюється кваліфікація судового експерта. Однією з них є судово-економічна експертиза.

Сутність судової експертизи полягає в аналізі експертом за дорученням слідчого судді, суду, за зверненням сторони кримінального провадження, особи або органу, що здійснює провадження у справі про адміністративне правопорушення, речових доказів, які надають в його розпорядження з метою встановлення фактичних даних, що мають значення для правильного вирішення справи. За результатами дослідження експерт складає висновок, який є одним із передбачених законом джерел доказів, а фактичні дані, що містяться в ньому, – доказами.

Важливу роль в економічних процесах, що відбуваються у нашій державі, відіграє економічна експертиза діяльності підприємств. Її роль постійно збільшується у зв'язку з посиленням конкурентної боротьби та ускладненням глобалізаційних процесів [2, с. 509].

Боротьба з правопорушеннями в сфері економіки є однією з найважливіших проблем, що потребують спеціального дослідження. За умов трансформації економічних відносин в Україні загострюються проблеми функціонування структур власності, завзято продовжує своє існування криміналізація господарських і пов'язаних з ними відносин. Це обумовило поширення масштабів правопорушень у сфері економіки, збільшення «якісного» і кількісного росту злочинів економічного напрямку. Впровадження в практику бухгалтерського обліку господарської діяльності нових автоматизованих форм обліку призводить до зміни межі спеціальних бухгалтерських знань, що застосовуються при розслідуванні та судовому розгляді кримінальних справ про розкрадання майна. Експертиза в сучасних умовах збільшує свої науково-технічні можливості, розширює коло питань, що вирішуються нею [3, с. 265].

Науково обґрунтовані результати експертизи отримуються дослідним шляхом із використанням спеціального інструментарію експертних методик. Експертна методика передбачає використання певних методів дослідження об'єктів, послідовність і процедуру їх застосування. Аналіз діючих на сьогодні методик судової експертизи в різних галузях знань, і зокрема у економіці, дозволяє констатувати факт відсутності єдиного методичного підходу до їх змісту і структури. Це становить важливу методологічну проблему судової експертизи.

С.І. Ольховенко зазначає, що атестація експертних методик становить окрему проблему судової експертології [4]. Так, згідно з діючою постановою Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 року № 595, якою затверджений Порядок атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз, атестація методик полягає в оцінці звіту про наукову роботу,

виконану з метою розроблення методик, шляхом проведення його рецензування та апробації методик спеціалізованими установами.

Згідно положень даної постанови рецензування звіту про наукову роботу та апробація методики проводиться фахівцями з певних галузей знань, які не брали участь у розробленні методики, з метою визначення актуальності та новизни з урахуванням сучасних досягнень науки і техніки, а також перевірки обґрунтованості методик, а також оцінки їх ефективності та результативності для виконання експертних завдань [5].

Результати атестації методик розглядаються науковими радами спеціалізованих установ та у разі прийняття науковою радою рішення про рекомендацію до впровадження методики в експертну практику – вона подається для державної реєстрації, яка проводиться Міністерством юстиції України.

У цій постанові йдеться про рецензування звіту про роботу над методикою та апробацію останньої, а от специфічна структура методики та її зміст залишені поза увагою, окрім цього не розкривається сама процедура проведення апробації, її порядок.

Також проблемним є питання щодо того, що науковими спільнотами, які розглядають звіти про наукові роботи, з яких випливають методики експертних досліджень, визначені наукові ради спеціалізованих установ та Координаційна рада, яка вивчає всі ці документи для прийняття рішення про реєстрацію. На думку С.І. Ольховенко, методичний орган повинен бути один і передбачати у своєму складі певну структуру із залученням представників інших експертних відомств, яка буде і вивчати методику і приймати рішення про її реєстрацію. Наявність тільки одного такого органу дозволить усунути міжвідомчі колізії, які інколи трапляються у експертній практиці [4].

Також погоджуємось з його думкою про те, що Порядок атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз необхідно передбачити, що окрім експертів спеціалізованих установ, методики можуть розробляти та подавати на реєстрацію фахівці, які працюють поза їх межами, оскільки, згідно зі статтею 7 Закону України «Про судову експертизу» [1], для проведення деяких видів експертиз, які не здійснюються виключно державними спеціалізованими установами, за рішенням особи або органу, що призначили судову експертизу, можуть залучатися, крім судових експертів, також інші фахівці з відповідних галузей знань. Це актуально також у зв’язку з тим, що у альтернативних проектах нової редакції Закону про судову експертизу пропонується обмеження залучення до виконання певних експертиз експертів-не працівників державних спеціалізованих експертних установ.

Вирішення організаційно-методичних проблем судової експертизи сприятиме підвищенню наукового рівня й повноти вирішення експертних завдань, зокрема і у сфері дослідження економічних явищ і процесів.

Список використаних джерел

1. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12.

2. Дерій В.А. Економічна експертиза діяльності підприємств / В.А. Дерій, Д.І. Дема // Економіка і суспільство. – 2017. – №11. – С. 508-514.

3. Ужва А. М. Проведення судово-бухгалтерської експертизи як складової економічного контролю / А.М. Ужва, Т.В. Ротару // Финансы, учет, банки. – 2014. – №1(20). – С. 264-269.

4. Ольховенко С.І. Проблемні аспекти створення та використання експертних методик проведення судових експертиз / С.І. Ольховенко // Науковий вісник Херсонського державного університету [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.lj.kherson.ua/2014/pravo03/part_3/52.pdf.

5. Про затвердження Порядку атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз: Постанова Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 р. № 595 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/595-2008-%D0%BF.

УДК 657

Мичак Н.О.
аспірант кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРОДАЖУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Введення до наукового обігу поняття «необоротні активи, утримувані для продажу» змінило порядок обліку продажу необоротних активів, зокрема постала по новому необхідність виділяти різні види операцій, пов’язаних з продажем таких активів, та правильно відображати їх в обліку. Залишається недостатнім нормативне регулювання таких операцій, оскільки багато аспектів продажу необоротних активів не регулюється, створюючи широкі можливості для досліджень.

Вивченням проблематики продажу необоротних активів займались Ф. Бутинець, О. Вареник, Л. Гнилицька, С. Голов, З. Задорожний, В. Костюченко, Я. Крупка, П. Кузьмович, Л. Ловінська, А. Максименко, В. Моссаковський, О. Мойсеєва, О. Наумчук, Я. Соколов, Л. Сук, С. Хома та інші автори. Питанням обліку продажу основних засобів присвятила велику кількість публікацій В. Якимащенко [1]. Гужел Ю. також займалась вивченням обліку продажу, в тому числі продажу основних засобів на аукціоні [2; 3]. Занько Б. приділяв достатньо уваги бухгалтерському та податковому обліку продажу основних засобів [4].

Метою дослідження є виявлення проблемних питань, пов'язаних з веденням бухгалтерського обліку операцій з продажу необоротних активів, для їх подальшого усунення.

В цілому операції з продажу необоротних активів можна поділити на дві групи – операції з їх надходження для подальшого продажу, та операції з їх вибуття, яке може відбуватися як в результаті продажу, так і в інші способи. Дослідження операцій з продажу показали, що існує потреба приділити увагу таким питанням:

1) проведення продавцем ремонтів та поліпшень необоротних активів перед їх визнанням утримуваними для продажу, що становить проблему в частині створення відповідного документу, який би підтверджував домовленість сторін операції купівлі-продажу про подальше її здійснення ще на етапі проведення ремонтних робіт за умови, якщо покупець наявний на цьому етапі та дійсно придбає об'єкт, що поліпшується;

2) відмова покупця від наміру придбати об'єкт на етапі проведення ремонтних робіт, якщо покупець був готовий придбати об'єкт, що поліпшувався;

3) відмова покупця від придбання об'єкта в періоді утримування його для продажу;

4) відмова продавця від наміру продати об'єкт необоротних активів на етапі проведення його ремонту;

5) суб'єктивність покупця, яка випливає із П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (далі – П(С)БО 27) [5, п. 1 р. ІІ] в контексті виконання вимоги готовності активу до продажу у його теперішньому стані, оскільки вона може означати також готовність до продажу активу, робочий стан якого не відповідає стану готовому для продажу, з визнанням його в якості утримуваного для продажу, якщо є згода покупця на придбання ним такого об'єкта;

6) недостатнє висвітлення у П(С)БО 27 вимоги надходження необоротних активів з метою продажу різними шляхами [5, п. 8 р. ІІ], що створює уявлення про можливість отримання необоротних активів, що будуть визнані утримуваними для продажу, різними способами;

7) відсутність у П(С)БО 27 [5] вимоги визнання необоротних активів утримуваними для продажу, якщо вони вибувають іншими способами, ніж продаж, незважаючи на те, що в бухгалтерському обліку таке визнання проводиться;

8) питання продажу необоротних активів, що перебувають у податковій заставі, що регулюється Податковим кодексом України [6, ст. 95 гл. 9], в бухгалтерському обліку не досліджене науково на предмет визнання їх утримуваними для продажу;

9) відсутність у П(С)БО 27 [5] норм в частині питань продажу щодо операції продажу необоротних активів з укладанням угоди про подальшу оренду, яку в частині орендних питань регулює П(С)БО 14 «Оренда» [7, п. 19, 20].

З представлених вище проблем слідує, що порядок обліку продажу в частині визначення видів операцій, пов'язаних з продажем, їх здійснення та правильне відображення в обліку потребує удосконалення. Деяким видам операцій потрібно приділити більше уваги. З метою усунення недоліків в

обліку продажу необоротних активів на основі різних видів операцій з продажу є доречним:

- створити документ, який би підтверджував домовленість сторін операції купівлі-продажу про подальше її здійснення ще на етапі проведення ремонтних робіт за умови, якщо потенційний покупець наявний на цьому етапі та має твердий намір придбати об'єкт, що поліпшується продавцем;
- доповнити п. 12 П(С)БО 27 [5] вимогою щодо відмови покупця від придбання активу;
- доповнити П(С)БО 27 [5] нормою щодо надходження необоротних активів з метою продажу різними способами;
- вказати в П(С)БО 27 [5] норми, що регулювали б: визнання необоротних активів утримуваними для продажу, якщо вони вибувають іншими способами, ніж продаж; продаж необоротних активів, які будуть отримані продавцем в оренду, а також продаж необоротних активів, що знаходяться у податковій заставі.

Вирішення питань, що виникають, дасть такі результати:

- підвищить гарантію подальшого продажу необоротних активів ще на етапі проведення ремонтних робіт активу, щодо якого прийнято рішення про продаж, оскільки означає високу ймовірність подальшого укладення договору продажу після завершення ремонту;
- розширить положення П(С)БО 27 [5] в частині здійснення операцій з продажу необоротних активів.

Список використаних джерел:

1. Якимащенко В. Продажа основных средств: главные правила учета [Електронний ресурс] / Виктория Якимащенко. – 2016. – Режим доступа: https://uteka.ua/publication/Prodazha-osnovnyx-sredstv-glavnye-pravila-ucheta
2. Гужел Ю. Автомобиль продали или списали: учетные моменты [Електронний ресурс] / Юлия Гужел. – 2018. – Режим доступа: https://uteka.ua/publication/Avtomobil-prodali-ili-spisali-uchetnye-momenty?from=balance.ua
3. Гужел Ю. Продаєте майно на аукціоні? Відобразіть продаж в обліку правильно! [Електронний ресурс] / Юлія Гужел. – 2017. – Режим доступу: https://uteka.ua/ua/publication/Prodaete-imushhestvo-na-aukcione-Otrazite-prodazhu-v-uchete-pravilno
4. Занько Б. Бухгалтерський та податковий облік продажу основних засобів [Електронний ресурс] / Борис Занько // Вісник. Офіційно про податки. – Електронні дані. – 2015. – № 29-30. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8666?issue=226
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, що утримуються для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом МФУ від 07.11.2003 р. № 617 : станом на 18 березня 2014 р. / Міністерство фінансів України. – Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 2003 р. – № 47. – С. 180
6. Податковий кодекс України : станом на 26 липня 2017 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Відомості Верховної Ради України, 2011. - № 13. – С. 556
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене Наказом МФУ від 28.07.2000 р. № 181 : станом на 9 серпня 2013 р. / Міністерство фінансів України. – Офіц. вид. – К.: Офіційний вісник України, 2000 р. – № 33. – С. 114

Моисеева Т.М.
к.т.н., доцент,
Ковальчук Е.В.,
старший преподаватель
УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации»
(г. Гомель, Республика Беларусь)

ПОДХОДЫ К АВТОМАТИЗИРОВАННОМУ СОСТАВЛЕНИЮ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ В ФОРМАТЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ

В настоящее время для многих организаций возникает потребность организации учета и составления отчетности в формате международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Это связано с тем, что идет привлечение инвестиций и заемного капитала (кредиты банков и инвестиционных компаний), организации выходят на новые рынки сбыта, в том числе и международные, или готовятся к публичному размещению акций, осуществляются сделки по объединению бизнеса с иностранными компаниями и другое.

На белорусском рынке программного обеспечения представлен достаточно большой выбор программных продуктов, которые позволяют вести учет и формировать отчетность в формате МСФО. Анализ рынка бухгалтерского программного обеспечения показывает, что наибольший удельный вес имеют программы семейства 1С, в которых реализована возможность формирование отчетности в формате МСФО.

Поэтому остановимся на новом программном продукте, который появился на рынке осенью 2015 года – *«1С:ERP Управление предприятием 2.0»*. Это инновационное решение для построения комплексных информационных систем управления деятельностью многопрофильных предприятий, в том числе с технически сложным многопередельным производством, с учетом лучших мировых и отечественных практик автоматизации крупного и среднего бизнеса [2].

Учет по международным стандартам в этой программе предусматривает комбинацию следующих подходов:

- трансляция операций из подсистемы бухгалтерского учета (РСБУ) в формат МСФО по гибким, настраиваемым правилам переноса учетных записей (проводок);
- возможность ведения международного учета по шаблонам проводок по данным оперативного учета без использования трансляции из регламентированного стандарта бухгалтерского учета (РСБУ) и привязки к срокам закрытия периодов по регламентированному учету;
- ведение параллельного учета по белорусским и международным стандартам для максимального соблюдения требований МСФО по тем участкам учета, где различия между белорусскими нормативами и требованиями МСФО существенны;
- трансформация отчетности по РСБУ в МСФО.

В ERP решении для формирования отчетности МСФО может использоваться один из трех методов: ведение параллельного учета, трансляция операций или

трансформация отчетности (рисунок 1).

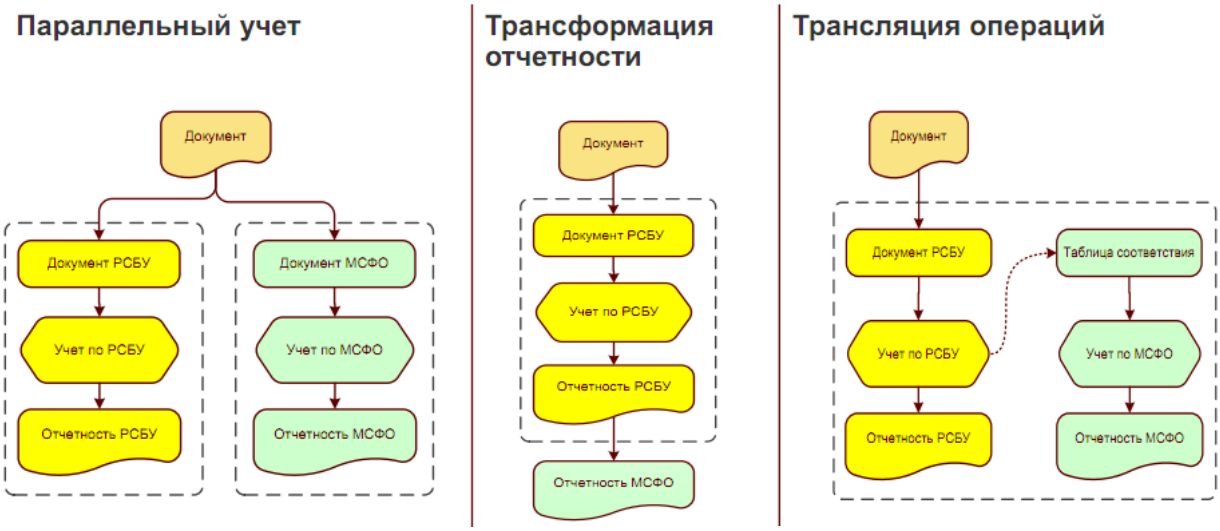

Рисунок 1 – Методы, реализованные в «1С: ERP Управление предприятием 2.0»,
для построения отчетности в формате МСФО

Однако следует отметить, что наиболее оптимальным является сочетание трех выше перечисленных методов. При таком построении конфигурации программы операции фиксируются документами оперативного учета, по которым в финансовом учете отражаются проводки параллельно по принципам РСБУ и по МСФО, при этом отсутствует необходимость двойного ввода информации. Сверка оборотов регламентированного и международного учета проводится с использованием специального отчета и таблицы соответствия планов счетов двух видов учета. При этом существует возможность формирования показателей отчетности по МСФО трансформацией из проводок, сделанных по РСБУ.

Кроме того, для составления отчетности в формате МСФО в Республике Беларусь достаточно широко используется программа *«1С: Управление производственным предприятием 8.»*. Она также обеспечивает ведение финансового учета и подготовку как индивидуальной, так и консолидированной финансовой отчетности в соответствии МСФО. Финансовый учет по стандартам МСФО может вестись для отчетности перед инвесторами, партнерами по бизнесу, финансовыми институтами, к которым предприятие обращается за финансированием; может использоваться менеджментом самого предприятия.

Для учета по МСФО в этой системе разработан отдельный план счетов со структурой, ориентированной на учет по МСФО. В большинстве случаев учет по МСФО ведется в валюте, совпадающей с валютой бухгалтерского учета. Но при трансляции проводок остается возможность задать правила отражения данных бухгалтерского учета в другой валюте. Программа «1С: Управление производственным предприятием 8.» позволяет не только минимизировать трудоемкость ведения учета по МСФО за счет использования данных российского учета, но и сопоставлять данные российского бухгалтерского учета и учета по МСФО, тем самым, облегчая выверку данных перед подготовкой отчетности по МСФО.

УДК 657

Мороз Ю. Ю.,
Житомирський національний агроекологічний університет, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування і аудиту, доктор економічних наук, професор

АУТСОРСИНГ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ ДЛЯ ГОСПОДАРЮЮЧИХ СТРУКТУР ОБ'ЄДНАНИХ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ГРОМАД

Зміна моделі управління в Україні з чітким акцентом на посилення ролі місцевого самоврядування в розвитку територій регіонів, а відтак і держави, передбачає запровадження ефективного механізму виконання всіх бізнес-процесів і управлінських функцій в територіальній громаді з метою створення доданої вартості.

Комплексний підхід до об'єднання зусиль всіх господарюючих структур територіальної громади, особливо на сільських територіях, передбачає створення в ній єдиного економічного механізму господарювання за участі домашніх господарств, фізичних осіб – підприємців, кооперативів, підприємств, фермерських господарств. громадських організацій, бюджетних організацій та управлінських установ щодо ведення бізнесу та надання різноманітних послуг.

Саме такий підхід створює умови для розвитку і забезпечення конкурентоспроможності всіх учасників господарської діяльності, які є основною податковою і бюджетною базою територіальної громади та інструментом забезпечення зайнятості населення.

Розвиток територіальних громад залежить від ефективного господарювання всієї сукупності їх господарюючих структур шляхом максимальної концентрації підприємницьких здібностей на профільній діяльності (виробництво, обслуговування, управління, торгівля).

Однак всі господарюючі структури територіальної громади обтяжені непрофільними, але не менш важливими для їх функціонування службами. До такої діяльності відноситься ведення бухгалтерського обліку.

Досягти ефективного та успішного функціонування господарської діяльності господарюючими структурами територіальної громади без витрачання власних зусиль на ведення обліку можливо за допомогою виведення облікового процесу на аутсорсинг (від англ. "outssourcing" – використання чужих ресурсів).

Сутність аутсорсингу полягає в розподілі всіх складових діяльності господарюючої структури за принципом "залишаю собі тільки те, що здатен зробити краще за всіх, передаю зовнішньому виконавцю те, що він виконує краще за інших" [1, с. 68 - 91].

Поняття ведення бухгалтерського обліку на умовах аутсорсингу на законодавчому рівні в жодному нормативному документі України не закріплено. Лише в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"

[2] в ст. 8 зазначено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форму його організації:

1) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

2) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності.

Це дозволяє можливість здійснювати залучення зовнішніх суб'єктів для ведення бухгалтерського обліку в суб'єкті господарювання, а саме це і є бухгалтерський аутсорсинг.

Погоджуємось з Н.С. Струк [3] в тому, що однією з передумов для звернення до аутсорсингу є наявність позитивного економічного ефекту, у розрахунку якого треба оцінити економію усіх складових витрат, на які прямо чи опосередковано вплине залучення аутсорсингової компанії. Також доцільно підрахувати майбутні економічні вигоди, звернувши увагу на дійсні та можливі витрати. Як наслідок, диференціальні витрати дадуть змогу прийняти правильнее управлінське рішення щодо залучення послуг бухгалтерського аутсорсингу.

Правильна організація і ведення бухгалтерського обліку необхідні для отримання достовірної інформації про стан справ суб'єкта господарювання і ефективного управління бізнесом. Мати в штаті висококваліфікованого бухгалтера, створити для нього робоче місце, а також нести додаткові витрати на підвищення його кваліфікації, можуть дозволити собі не всі суб'єкти господарювання територіальної громади. У такій ситуації господарюючому суб'єкту вигідно скористатися послугами спеціалізованого аутсорсингового підприємства, тобто передати послуги по веденню бухгалтерського обліку аутсорсинговому суб'єкту підприємництва.

Територіальна аутсорсингова підприємницька структура може надавати послуги з бухгалтерського обслуговування за різними формами:

- комплексне обслуговування фахівцями облікового процесу від оформлення господарських операцій до подання звітності і надання інформації з її аналітичним дослідженням користувачам для потреб управління;
- ведення бухгалтерії на основі первинної документації. У цьому випадку фахівці господарюючої структури формують первинні документи на господарські операції, а фахівці обслуговуючого суб'єкта здійснюють аналітичний, синтетичний і управлінський облік, забезпечують подання звітності та інформації користувачам для управління;
- бухгалтерське обслуговування облікового процесу на змішаній основі за домовленістю щодо окремих ділянок обліку обслуговуючим суб'єктом, а інших – фахівцями суб'єкта господарювання;

- наскрізне обслуговування окремих ділянок облікового процесу за визначеними об’єктами обліку;
- надання консультаційних послуг фахівцям господарюючих структур територіальної громади на основі абонентського обслуговування.

При цьому, замовник отримує цілу команду спеціалістів аутсорсингової підприємницької структури, яка буде вести його бухгалтерський облік або здійснювати необхідний контроль за його організацією.

Послуги надаються з урахуванням особливостей діяльності господарюючих структур і очікувань їх власників. Отже, замовник отримує готові механізми та процедури ведення бухгалтерського обліку, а відповідальність за реалізацію бухгалтерських функцій переходить автоматично на зовнішнього суб’єкта виконавця [4, с. 408].

Безперечно, ця модель організації та ведення бухгалтерського обліку в господарюючих структурах територіальної громади є найбільш ефективною, адже вона дозволяє зосередитися на першочергових завданнях всім учасникам громади, сприяє підвищенню основних показників їх діяльності, знижує ризик припущення помилок при складанні звітності та забезпечує стабільний розвиток бізнесу і членів громади.

Бухгалтерський аутсорсинг має всі можливості стати перспективним напрямом організації і ведення бухгалтерського обліку для всіх учасників територіальної громади. Одним із варіантів діяльності такої підприємницької структури в сільських територіальних громадах може бути створення багатофункціонального неприбуткового обслуговуючого кооперативу на принципах надання господарюючим структурам громади абонентських послуг з всіх питань господарської діяльності.

Список використаних джерел

1. Харламова Т. Н. Управление затратами на качество продукции: отечественный и зарубежный опыт: монография / Т.Н. Харламова, Б.И. Герасимов, Н.В. Злобина. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 108 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.tstu.ru/ book/elib/pdf/2006/harlamova.pdf

2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 року № 996-XIV

3. Струк Н.С. Бухгалтерський аутсорсинг у обліковій системі ділового партнерства підприємств / Н.С. Струк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/soc.../28.pdf

4. Скакун Л.С. Бухгалтерський облік на договірних умовах: сутність та передумови ведення / Л.С. Скакун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. / Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 3 (12). – Житомир : ЖДТУ, 2008. – С. 407–418

УДК 657.2

Мохняк В.С.
старший викладач кафедри обліку та аналізу НУЛП

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ КРЕДИТНИХ СПІЛОК

Ефективність бухгалтерського обліку та фінансової звітності кредитної спілки залежить від належним чином сформованої облікової політики. Специфіка діяльності кредитних спілок чинить певний вплив на вибір елементів облікової політики. Вагомий вплив на елементи облікової політики має також вимога складання фінансової звітності за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому до основних елементів облікової політики кредитних спілок слід віднести: порядок визнання, первісної оцінки та припинення визнання фінансових інструментів, подальшу оцінку фінансових активів, порядок визнання втрат від їх знецінення; класифікацію фінансових активів; класифікацію фінансових зобов'язань; порядок визнання та оцінки основних засобів та нематеріальних активів, методи їх амортизації; порядок класифікації та оцінювання активів, призначених для продажу; відображення у звітності операційної оренди; порядок відображення податку на прибуток, забезпечень за зобов'язання та платежами, виплат працівникам; порядок визнання доходів та витрат, капіталу кредитної спілки, умовних активів та зобов'язань; порядок відображення змін в обліковій політиці тощо.

Фінансові активи та фінансові зобов'язання кредитної спілки можуть відображатись за одною з трьох вартостей – справедливою вартістю, первісною вартістю або амортизованою вартістю залежно від класифікації активів та зобов'язань.

Фінансові активи кредитних спілок залежно від наміру їх придбання можуть бути класифіковані як:

- грошові кошти та їх еквіваленти, до яких можуть бути віднесені готівкові кошти, кошти на банківських рахунках, короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції з терміном розміщення до трьох місяців, які можуть вільно конвертуватись у визначені суми грошових коштів та характеризуються незначним ризиком зміни вартості;
- депозити у інших фінансових установах;
- кредити, надані іншим кредитним спілкам;
- кредити, надані членам кредитної спілки;
- інша дебіторська заборгованість.

До фінансових зобов'язань кредитних спілок належать:

- внески на депозитні рахунки членів спілки;
- кредити, отримані від об'єднаної кредитної спілки;
- кошти, залучені від інших кредитних спілок або інших фінансових установ.

Застосування МСФЗ вимагає дещо іншої облікової політики, оскільки відповідно до міжнародних стандартів поняття облікова політика застосовується виключно до фінансової звітності, а не до бухгалтерського обліку.

УДК 657.47:658.8.031.7:665.7

Мулінська Г. В.
Львівський національний університет імені Івана Франка,аспірант

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ РОЗДРІБНОГО РИНКУ НАФТОПРОДУКТІВ

Важливу роль у здійсненні роздрібної торговельної діяльності на ринку нафтопродуктів відіграє своєчасна реалізація правильних тактичних дій та формування довгострокової стратегії функціонування підприємства. Вирішення таких завдань можливе лише в результаті застосування широкого спектру методів аналізу операційних витрат. Вдалий вибір методики аналізу забезпечує формування адекватної аналітично-інформаційної бази, яка виступає платформою для прийняття та реалізації управлінських рішень.

Питання концептуальних засад обліку і аналізу витрат досліджувалося в працях таких науковців, як О. В. Бойко, Р. В. Кузіна, О. С. Новак, А. М. Петрук, М. С. Пушкар, В. М. Ромадикова, Н. В. Скрипник, Н. С. Струк, Л. І. Хоружий та інші.

Найбільш ранні спроби розробити концептуальні основи були зроблені вченими з США – Вільямом А. Патоном і Джоном Б. Каннінгом ще в 1922 році. Концептуальні основи МСФЗ є логічним продовженням роботи, розпочатої американськими вченими, і ґрунтуються на їх розробках. Значні зміни, внесені до Концептуальних основ, стосуються передусім назви. Так, стару назву Концептуальні основи фінансових звітів (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) замінено на Концептуальні основи фінансової звітності (Conceptual Framework for Financial Reporting), що значною мірою розширює склад передбачуваних звітів. Метою змін, внесених до Концептуальні основи за МСФЗ, є створення єдиної та всеосяжної концепції «Інтегрованої звітності», яка була б структурована навколо стратегічних завдань організації, її моделі бізнесу та корпоративного управління. Проте основні фінансові звіти компанії, як і раніше, будуть «фундаментом» фінансової звітності [1, с. 22].

Н. С. Струк основними завданнями інтеграції звітності вбачає у наступному: задовольнити інформаційні потреби довгострокових інвесторів, демонструючи наслідки прийняття рішень у довгостроковій перспективі; відобразити взаємозв'язок між чинниками ESG (фактор навколишнього середовища (environmental), соціальний фактор (social) та наглядовий фактор (governance)) і фінансовими чинниками у прийнятті рішень, що впливають на довгострокові результати бізнесу, зробивши зрозумілим та прозорим зв'язок між стабільністю бізнесу (sustainability) і його економічною вартістю (economic value); забезпечити формат звітності за ESG – чинниками для систематичного їх включення у процес прийняття рішень; змістити акцент у показниках оцінки результатів діяльності з короткострокових на довгострокові; відобразити у звітності більше інформації, яку використовує менеджмент для щоденного управління операціями [2, с. 296].

Поява поняття «Концептуальної основи» бухгалтерського обліку у вітчизняній науці пов'язана із прийняттям МСФЗ.

Концептуальна основа містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Метою Концептуальної основи є [3]:

а) допомагати Раді в розробці майбутніх МСФЗ та в перегляді наявних МСФЗ;

б) допомагати Раді в подальшій гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ;

в) допомагати національним органам з розробки стандартів у розробці національних стандартів;

г) допомагати особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ;

ґ) допомагати аудиторам при підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ;

д) допомагати користувачам фінансових звітів у питаннях тлумачення інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених згідно з МСФЗ;

е) надавати інформацію тим, хто виявляє зацікавленість у діяльності РМСБО, про його підходи у формулюванні МСФЗ.

Р. В. Кузіна вважає, що Концептуальна основа – це теоретичний базис для всіх МСФЗ, а для основних користувачів – існуючих і потенційних інвесторів важливе розуміння суті фінансової інформації, закладеної у фінансовій звітності, відповідно інвестори повинні бути в курсі змін, внесених у Концептуальні основи [1, с. 20].

Зміст Концептуальної основи більшість авторів розкривають відповідно до тлумачення МСФЗ, де вказується, що Концептуальна основа визначає концепції, які є базою для підготовки та надання фінансових звітів для зовнішніх користувачів.

Н. В. Скрипник виділяє два ключові підходи [4, с. 550]:

1) вітчизняних авторів – як концепції, що лежать в основі підготовки та подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів;

2) зарубіжних авторів – як теоретичні основи або принципи організації функціонування системи бухгалтерського обліку в цілому.

М. С. Пушкар вважає концептуальні засади закономірностями функціонування системи обліку. Науковець наголошує на потребі у створенні на рівні уряду концепції вітчизняного бухгалтерського обліку, яка повинна включати суттєві характеристики облікової інформації, теоретичної моделі побудови обліку (парадигми), облікової термінології, методологічних рівнів обліку, модель облікової політики держави, принципи, елементи фінансової звітності, процедури обліку. Окрім цього, він зазначає, що питання концептуальної основи бухгалтерського обліку у вітчизняній літературі не розглядалося, тому дану категорію можна досліджувати переважно за допомогою зарубіжних видань [5].

Л. І. Хоружий розглядає концептуальні засади (або концепцію) як об'єднання системи поглядів на основні теоретичні принципи ведення обліку, тобто його головні функції, шляхи їх реалізації, спрямованість і цілі

функціонування системи, її структурну побудову. Будуючи концепцію управлінського обліку, автор визначає принципи єдиної концепції обліку, режими функціонування системи, принципи раціональних інформаційних потоків, принципи оцінки фактів господарського життя, правила формування системи облікових показників [6].

А. М. Петрук зауважує, що в законотворчій діяльності у сфері бухгалтерського обліку слід застосовувати ключові поняття в такій інтерпретації: концепції – основні теоретичні принципи ведення обліку і складання звітності, яка ділиться на припущення (гіпотези) і вимоги (диспозиції); принципи – елементи методу бухгалтерського обліку, загальнометодологічні конструкції; правила – окремі прийоми, способи методики [7].

На нашу думку, концептуальна основа обліку витрат операційної діяльності торговельних підприємств роздрібного ринку нафтопродуктів – це сукупність завдань, джерел інформації, принципів здійснення обліку витрат операційної діяльності для отримання повної, правдивої та неупередженої інформації про витрати операційної діяльності з метою прийняття управлінських рішень.

Компонентами концептуальної основи обліку витрат торговельних підприємств роздрібного ринку нафтопродуктів є: мета обліку витрат операційної діяльності; завдання обліку витрат операційної діяльності; принципи обліку витрат операційної діяльності; джерела інформації для обліку витрат операційної діяльності; повна, правдива та неупереджена інформація про витрати операційної діяльності; управлінські рішення, прийняті на основі інформація про витрати операційної діяльності.

Список використаних джерел

1. Кузіна Р. В. Еволюція виникнення концептуальних основ як базису для розробки стандартів фінансової звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 1. С. 18-23.
2. Struk N. Інтегрована звітність, як найбільш доречне джерело облікової інформації у діловому партнерстві підприємств. Rozwój społeczności międzynarodowej: przeszłość oraz nowe wyzwania, R. Kordonski, O. Struk, J. Ruciński (red.). Lwów-Olsztyn : PAIS, 2015. 396 s., S. 289-298.
3. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009. (дата звернення: 01.04.2018).
4. Скрипник Н. В. Концептуальні засади методики обліку витрат обігу на підприємствах торгівлі. Економіка та суспільство. Мукачево, 2016. Вип. 3. С. 549-554.
5. Пушкар М.С. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 268 с.
6. Хоружий Л. И., Ромадикова В. М., Бойко О. В. Бухгалтерский учет и ревизия в сельскохозяйственных потребительских кооперативах: учебное пособие. Москва : РГАУ-МСХА, 2012. 142 с.
7. Петрук А. М., Новак О. С. Роль і місце інвестиційних фондів в операціях сек'юритизації активів в Україні. Фінанси та кредит. 2013. № 11. С. 36-42.

УДК 657.8:004

Муравський В.В.
Тернопільський національний економічний університет
доцент кафедри обліку у виробничій сфері, к.е.н.

КОМУНІКАЦІЇ В СТРУКТУРІ АВТОМАТИЗОВАНОЇ БУХГАЛТЕРІЇ ОБ'ЄДНАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розвиток сучасних комп'ютерно-комунікаційних технологія актуалізує нові тенденції в автоматизації обліку, які пов'язані з необхідністю розвитку облікових комунікацій. Розвиток новітніх комп'ютерно-комунікаційних технологій та глобалізація економічних процесів призвела до виникнення нового мережевого типу об'єднання організаційних структур. Таку організацію діяльності пов'язують з синергетичною інтеграцією групи підприємств, які одночасно здійснюють реалізацію продукції (робіт. послуг) через традиційні ринкові канали та механізми електронної комерції, можуть розташовуватися в різних територіальновіддалених місцях, але обов'язково об'єднані для досягнення спільної мети. Мережеві компанії охоплюють функціонування декількох фірм або їх структурних підрозділів з формуванням ефективних комунікацій на основі договірних відносин. Значна кількість структурних елементів в організації діяльності мережевих компаній визначає певну специфіку обліку, що пов'язана з активним інформаційним обміном між етапами автоматизованої обробки даних. Іншими словами, первинна або частково оброблена інформація може тривалий час мігрувати між обліковими фахівцями різних фірм, які входять в мережу. Завершальним етапом мережевих комунікацій є консолідація звітності з відправкою її зацікавленим особам та інституціям.

Оскільки мережева структура організації діяльності передбачає об'єднання декількох підприємств, її екстраполяція на малі суб'єкти господарювання видається недоцільною. Тобто, складні моделі управління неефективно застосовувати в діяльності невеликих підприємств з незначною кількістю працівників. Проте, завдяки перевазі комп'ютерно-комунікаційної форми щодо вільної масштабованості та адаптованості до умов діяльності, мережева структура організації актуальна і для малих підприємств, які одночасно випускають декілька видів продукції, реалізовують продукції додатково через мережу Інтернет, відкривають філії, задіюють різні маркетингові канали просування товарів тощо. Багатоаспектність діяльності і є визначальним чинником вибору організаційної структури мережевого типу, що потребує врахування динамічних змін умов внутрішнього та зовнішнього середовища.

Як доводить М.М. Шигун, мережеві структури діляться на стабільні та динамічні [1, с.408]. У стабільній мережі функціональні обов'язки достатньо регламентовані та закріплені за конкретними посадовими особами. Облікові та управлінські фахівці з аналогічними обов'язками можуть бути присутні в декількох фірмах, які входять в організаційну мережу. Можлива ситуація інформаційного та функціонального дублювання в умовах одночасної

підготовки облікової інформації в кожному структурному підрозділі з наступною її консолідацією. В стабільній мережі бухгалтерія побудована за лінійною чи лінійно-функціональною структурою. Організація автоматизованого обліку за стабільною структурованою формою не є достатньо ефективною.

В умовах розвитку комп'ютерно-комунікаційної форми обліку перспективною є динамічна структура бухгалтерії. Динамічність організації обліку пояснюється відсутністю чіткої ієрархічної будови, що дає змогу оперативно адаптуватися до змін внутрішнього та зовнішнього середовища. Завдяки застосуванню комп'ютерно-комунікаційних технологій структура бухгалтерії вільно конвертується та доповнюється без зниження загального рівня керованості підприємства. Інтернет-технології забезпечують комунікаційну взаємодію облікових та управлінських фахівців з метою спільної та, водночас, розподіленої діяльності. Глобальна мережа створює інформаційне середовище, яке об'єднує усіх учасників інформаційних процесів в динамічній мережі. Структура бухгалтерії є досить гнучкою, оскільки змінюється відповідно до нових завдань, які ставляться перед обліком та управлінням групи підприємств.

В динамічній мережевій структурі облікові та управлінські працівники перманентно розподіляють між собою функції відповідно до змін умов діяльності. Функціональний розподіл відбувається одночасно з колективізацією роботи у межах усіх структурних елементів динамічної організації. Оскільки облікові фахівці можуть спільно здійснювати функціональні обов'язки, то унеможливлюється викривлення інформації, що характерне для стабільних структур. Наприклад, якщо в процесі створення спільного продукту учасники мережевої структури розкривають інформацію про витрати, що були включені до його собівартості на різних стадіях його створення, то з одного боку, з'являється можливість уникнення дублювання таких витрат, а з іншого боку, учасники мережевої структури можуть переконатись, що жоден з інших учасників не здійснює надмірне збільшення витрат (опортуністичної поведінки) з метою досягнення власних цілей [2, с.186].

Розглядаючи еволюцію організаційних структур, А.А. Шапошников зауважує, що мережева структура управління передбачає децентралізацію пунктів прийняття рішень, наявність зворотних зв'язків, застосування більш гнучких та автономних процедур прийняття рішень [3, с. 67]. В комп'ютерно-комунікаційній формі обліку первинні дані збираються повністю автоматизовано в місцях їх виникнення, після чого переміщується в місця обробки інформації. Як доводить Г.В. Федорова, будь-який введений в базу даних системи документ без необхідності його подальшого адресування оперативно доступний бухгалтерам, що ведуть суміжні ділянки обліку і мають можливості його спільно використовувати [4, с. 101]. Звітна інформація поетапно передається в інші структури бухгалтерії, контролю та управління, що впливає на децентралізоване виконання обліково-управлінських функцій. Центри автоматизованої обробки облікової інформації можуть змінювати один одного, вилучатися чи формуватися за участі нових облікових та управлінських

працівників. Іншими словами, при появі нових обставин діяльності групи підприємства виникає необхідність у створені нового інформаційного центру, до якого залучаються компетентні у актуальних проблемах працівники. Після зменшення впливу чинника внутрішнього та зовнішнього середовища центр обробки облікової інформації може бути переформатований чи ліквідований.

Зовнішні інформаційні зв'язки, які поєднують групи підприємств у мережу, доповнюються внутрішніми проектно-матричними комунікаціями. На сучасних підприємствах активно формуються проблемні групи фахівців різних спеціальностей та професій. Проектний керівник несе відповідальність за успіх діяльності разом з керівництвом підприємства. Проектні групи функціонують на принципах конкуренції та взаємодоповненості при роботі над підготовкою, виготовленням, реалізацією певного виду продукції (робіт, послуг). У таких структурах керівник проекту наділяється всіма необхідними повноваженнями для постановки завдань за пріоритетними напрями проекту, прийняття рішень щодо використання ресурсів, управління діяльністю учасників проекту [5, с. 148]. В кожному проекті обов'язково беруть участь облікові та управлінські фахівці. Один працівник бухгалтерії вузької спеціалізації може приймати участь одночасно в декількох проектах. Таким чином, функціональна структура облікового апарату матрично накладається на поділ діяльності підприємства за проектними групами.

Поєднання динамічно-мережевої та проектно-матричної організації структури бухгалтерії забезпечує налагодження ефективних внутрішніх та зовнішніх комунікаційних зв'язків. В інтегровану організаційну структуру доцільно вміщувати центри витрат (доходів, прибутку, інвестицій) та центри відповідальності, за якими закріплюється відповідальність контролерів та менеджерів. За такими центрами можливо визначати ефективність автоматизованої обробки облікової інформації та діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Шигун М.М. Нові типи організаційних структур бухгалтерської служби та їх розвиток / М.М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Випуск 1 (19). – С. 401-410.
2. Юхименко-Назарук І.А. Мережева концепція організації бухгалтерського обліку / І.А. Юхименко-Назарук // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2017. – Випуск 25. Частина 2. – С. 183-186.
3. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете: монография / А.А. Шапошников. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 142 с.
4. Федорова Г.В. Информационные технологии бухгалтерского учета, анализа и аудита : учеб. пособие / Г.В. Федорова. – 2-е изд. стер. – М.: Изд-во Омега-Л, 2006. – 304 с.
5. Діденко В.М. Менеджмент: підручник / Діденко В.М. – К.: Кондор, 2008. – 584 с.

УДК 657. 336.13

Нашкерська М.М.
Національний університет «Львівська політехніка»
К.е.н., доцент кафедри обліку та аналізу

НАПРЯМИ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Рівень суспільного розвитку будь якої країни залежить від організації роботи державного сектора, зокрема бюджетних установ через які держава реалізує свої функції. Особливістю бюджетних установ є те, що їх діяльність націлена не на отримання прибутку, а на надання суспільству нематеріальних послуг. Основним джерелом фінансування бюджетних установ є надходження із загального державного фонду, тобто їх діяльність фінансується коштами платників податків. Суспільство зацікавлене, щоб їх кошти використовувалися якомога ефективно і раціонально.

Фінансовий стан бюджетної установи – це економічна категорія, яка відображає рівень забезпеченості установи фінансовими ресурсами необхідними для повного і своєчасного виконання покладених на неї функцій і оцінюється системою показників, що характеризують джерела надходження, розміщення і використання фінансових ресурсів.

Мета аналізу фінансового стану – визначити стан фінансового здоров'я установи, своєчасно виявити і усунути недоліки в діяльності; знайти резерви покращення її фінансового стану. Стратегічний зміст аналізу фінансового стану установ полягає у визначенні комбінованих джерел фінансування (державних і власних) та раціональному розміщенні фінансових ресурсів з метою підвищення їх ефективності.

Основними об'єктами аналізу фінансового стану бюджетної установи є структура надходження фінансових ресурсів (загальний і спеціальний фонди), структура видатків, зміна обсягу і структури активів та пасивів, забезпечення власними оборотними коштами тощо.

Аналіз фінансового стану бюджетної установ здійснюється за такими напрямами:

- аналіз надходження фінансових ресурсів підприємства;
- аналіз витрат
- аналіз ресурсів підприємства;
- аналіз фінансових результатів установи.

Інформаційною базою для проведення аналізу фінансового стану є форми фінансової звітності: №1-дс «Баланс», №2-дс «Звіт про фінансові результати», №3-дс «Звіт про рух грошових коштів», №4-дс «Звіт про власний капітал» та бюджетної звітності: №2-д, №2-м «Звіт про надходження і використання коштів загального фонду», №4-1д, №4-1м «Звіт про надходження і використання коштів отриманих як плата за послуги», №4-2д, №4-2м «Звіт про надходження і використання коштів отриманих за іншими джерелами власних надходжень», №4-3д, №4-3м «Звіт про надходження і використання інших надходжень

спеціального фонду» та інші форми звітності.

Аналіз фінансового стану бюджетної установи необхідно розпочинати із встановлення джерел надходження фінансових ресурсів. Бюджетна установа фінансується із загального і спеціального фондів, які визначаються Бюджетним Кодексом України. Оцінка динаміки загальних обсягів надходжень доповнюється аналізом структури і обсягів за загальним і спеціальним фондами; обмінними та необмінними операціями.

Оцінювання видатків бюджетної установи здійснюється шляхом проведення структурно-динамічного та параметричного аналізу. Структурно-динамічний аналіз витрат доцільно проводити у відповідності з наявними класифікаційними групами:

- за джерелами фінансування: витрати загального фонду і витрати спеціального фонду;
- за обмінними та необмінними операціями;
- за економічною класифікацією – поточні і капітальні у розрізі статей витрат;
- за елементами витрат за обмінними операціями.

Параметричний аналіз витрат полягає у співставлення фактично здійснених витрат і запланованих, доходів і понесених витрат, обсягу всього капіталу і витрат тощо.

Оцінювання ресурсів, якими володіє установа варто здійснювати у розрізі – трудові ресурси, необоротні активи, матеріальні ресурси, фінансові ресурси (аналіз грошових коштів) .

Аналіз фінансових результатів діяльності передбачає розрахунок показників ефективності з врахуванням специфіки бюджетної установи. Цей напрям аналізу будуть характеризувати показники співвідношення доходів і видатків; доходів від реалізації послуг і витрачених ресурсів, рівень виконання кошторису за різними джерелами надходжень, динаміка обсягу витрат в розрахунку на одного споживача послуг, обсяг витрат в розрахунку на одного основного працівника. А також набір специфічних для певного виду установи показників. Наприклад, для бібліотек, це динаміка книговидач, кількість книг на одного відвідувача, для вищих навчальних закладів - рівень працевлаштування випускників, тощо.

Результати систематичного аналізу фінансового стану бюджетної установи формують інформаційну базу для прийняття менеджментом ефективних управлінських рішень. За результатами аналізу менеджмент може постійно контролювати фінансове становище установи, виявляти проблемні ділянки і усувати їх враховуючи при формування наступних бюджетів.

УДК 657:006.32(477)

Нестеренко О.О.
Харківський державний університет харчування та торгівлі,
докторант кафедри фінансів, аналізу та страхування, к.е.н., доцент

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ПРИРОДНИЙ КАПІТАЛ У ЗВІТНОСТІ: ВИМОГИ СВІТОВИХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Для управління змінами на шляху до побудови стійкої глобальної економіки шляхом поєднання довгострокової прибутковості із соціальною справедливістю та захистом навколишнього середовища життєво важливе значення має розкриття нефінансової інформації. Тому згідно Директиви 2014/95/ЕС щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами з метою підвищення відповідності та порівнянності нефінансової інформації, що підлягає розкриттю, на всій території Європейського Союзу великі підприємства повинні готувати нефінансовий звіт, який міститиме інформацію щодо охорони навколишнього середовища. У випадках підготовки підприємствами нефінансового звіту, він повинен включати такі елементи: екологічний аспект, детальна інформація про поточні та прогнозовані наслідки діяльності даного підприємства на навколишнє середовище, а також у разі необхідності на здоров'я і безпеку, використання відновлюваних та/або непоновлюваних джерел енергії, викиди парникових газів, споживання води і забруднення повітря.

Сьогодні питання охорони навколишнього середовища та збереження природного капіталу стали наріжним каменем управління на мезо-, макро- та мікрорівні і основним аспектом уваги суспільства. У 2013 році TEEB (The Economics of Ecosystems and Biodiversity – економіка екосистем та біорізноманіття) для бізнес-коаліції опублікував відому доповідь, в якій стверджувалося, що первинні виробничі та переробні сектора в світі несуть відповідальність за витрати «екологічні екстерналії» на загальну приголомшливу суму 7300 млрд. доларів на рік [1]. Через рік, результати дослідження, опублікованого в журналі глобальних змін навколишнього середовища показали, що загальна вартість екосистемних послуг в світі склала в два рази більше світового сукупного ВВП – до 124,8 трильйонів доларів в рік [2]. Згідно з доповіддю Міжнародного фонду дикої природи «Жива планета – 2012», щороку ми витрачаємо на 50% більше ресурсів, ніж планета може відновити за цей період [3]. Щорічно, темпи виснаження природного капіталу збільшуються й за приблизними прогнозами, за період з 2009 по 2035 рік енергоспоживання виросте на 55%, а населення планети складе близько 8 млрд. до 2030 року. І якщо не приймати жодних заходів з охорони навколишнього середовища, то до 2030 року для існування людству буде потрібен природний капітал, обсяг якого еквівалентний двом планетам Земля.

При неефективному управлінні природний капітал стає не тільки об'єктом екологічної відповідальності, а й соціальної та економічної. Надмірна експлуатація природного капіталу може мати катастрофічні наслідки не тільки

з точки зору втрати біорізноманіття, а й загрожує катастрофічними наслідками для продуктивності екосистем і зниження конкурентоспроможності та втрати економічної незалежності найбільш схильних до екстремальних явищ регіонів. Крім того, як справедливо зазначає І. Шуінар реальні зміни прийдуть лише тоді, коли подібні розрахунки, які зараз здійснюються під егідою високих міжнародних організацій, стануть невід'ємною частиною бухгалтерського обліку кожної компанії [4, с. 42]. Вищезазначене актуалізує розгляд перспектив формування адекватної та достовірної інформації про наявний природний капітал та розробку способів доведення такої інформації до широкого загалу шляхом розкриття її в інтегрованому звіті.

Природний капітал за своєю природою є відмінним від інших форм капіталу, які в кінцевому рахунку доповнюють, а не замінюють один одного. Не достатньо просто встановити ціну на природний капітал та імплементувати його в конкурентоспроможні межі ринку. Замість цього, економічні інститути повинні адаптуватися до того, що природний капітал є незамінним і краще генерує потік суспільних благ та послуг, коли він захищається корпоративними зусиллями [5]. Незважаючи на те, що природа безцінна, для того, щоб екологічні інтереси збереження природного капіталу були «конкурентоспроможними» з економічними інтересами збільшення добробуту потрібно їх оцінювати за допомогою економічних параметрів. Саме через систему адекватних оцінок цінності ресурсів довкілля можна впливати на прийняття потрібних з екологічної точки зору економічних рішень [6]. Разом з тим, дотепер бракує досліджень з питань фінансового розрахунку вартості природного капіталу з екологічної, соціальної та економічної точок зору, а також його розкриттю у інтегрованій звітності суб'єктів господарювання.

Підписання Асоціації з Європейським Союзом вимагає від України подальших кроків у напрямку співпраці з ЄС з питань упровадження державної стратегії екологічної політики до 2020 року та втілення гармонізованого з європейськими стандартами Національного плану дій (державної програми) з охорони довкілля. Реалізація цього плану дій передбачає розробку науково-обґрунтованої класифікації екосистемних товарів і послуг, яка стане базисом напрацювання методологічних засад оцінки та обліку природного капіталу. Вирішенню означених питань сприяє міжнародний TEEB-проект в Україні (The Economics of Ecosystems and Biodiversity, TEEB), який покликаний забезпечити системне інтегрування екологічної оцінки біорізноманіття у рішення відповідних органів влади в країні та в загальну систему еколого-економічних розрахунків, що вимагає, у першу чергу, розробки методологічних засад обліку окремих елементів природного капіталу та їх розкриття у звітності суб'єктів господарювання.

Незважаючи на широку світову популярність інтегрованої звітності як інформаційного базису прийняття рішень на різних рівнях управління, в Україні вона дотепер не отримала достатнього розповсюдження, а існуючі нефінансові звіти поки що недостатньо деталізовані у частині природного капіталу, щоб надати користувачам уявлення про ризики негативного пливу втрат природного капіталу на майбутнє та сталий розвиток бізнесу. Тому,

основним завданням бухгалтерського обліку природного капіталу є визначення випадків, коли витрачання природного капіталу потребує більш широкого підходу до оцінки бізнес-ризиків і розкриття корпоративної інформації. Нехтування цими питаннями, з одного боку, може призвести до викривлень при прогнозуванні майбутніх ризиків і пов'язаних з ними витрат для бізнесу, а з іншого, до недооцінки можливостей збільшення ланцюжка додавання вартості, забезпечення і підтримки умов експлуатації, а також перспектив виходу на нові ринки (табл. 1).

Таблиця 1

Вплив наявності чи відсутності обліково-аналітичного забезпечення обліку природного капіталу на діяльність суб'єкта господарювання

Ризики	Можливості
Негативний вплив неврахованих втрат природного капіталу на майбутнє компанії	Укріплення виробництва та оздоровлення бізнес-моделей, підвищення надійності постачання
Неконтрольована трансформація видів капіталу	Виокремлення зв'язку між фінансовим і природним капіталом
Зростаюча складність забезпечення фінансування або більш високі витрати капіталу для компаній з високою залежністю від природного капіталу	Удосконалений процес ухвалення рішень для довгострокової життєздатності бізнесу шляхом виокремлення потреби суб'єкта господарювання в природному капіталі і можливих наслідків від його використання навколишньому середовищу
Виникнення репутаційних ризиків, які впливають на розмір соціально-репутаційного капіталу компанії	Конкурентні переваги від створення нових ринків і потенційних джерел доходу
Високі екологічні податки та штрафи	Позитивний імідж у споживачів і постачальників фінансового капіталу
Дефіцит природних ресурсів та їх якості, що впливає на бізнес-операції в різних ланцюжках поставок та призводить до збільшення її вартості	Кращий результат для бізнесу і планети
Зниження загального енергетичного потенціалу країни	Створення єдиної системи національних еколого-економічних рахунків

Список використаних джерел

1. Natural Capital at Risk: The Top 100 Externalities of Business [Electronic resource]. Retrieved from: https://www.trucost.com/publication/natural-capital-risk-top-100-externalities-business/

2. What is natural capital? [Electronic resource]. Retrieved from: http://naturalcapitalforum.com/about/

3. Живая планета 2012 – краткое содержание [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.footprintnetwork.org/

4. Шуинар И., Эллисон Дж., Риджвэй Р. Экономика истинных издержек: пер. с англ. // Harvard Business Review. 2011. .№ 12. С. 44.

5. Farley J. Natural Capital // Berkshire Publishing Group, 2012. P. 266.

6. Фізична економія у вимірах теорії і практики господарювання: колективна монографія ; за ред. Ю. О. Лупенка, В. М. Жука, В. О. Шевчука та О. В. Ходаківської. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 502 с.

УДК 657.37

Озеран Алла Володимирівна,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,
професор кафедри обліку і оподаткування
д.е.н., доцент

ЗВІТ КЕРІВНИЦТВА, ЗВІТ ПРО КОРПОРАТИВНЕ УПРАВЛІННЯ ТА ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ: КРИТЕРІЇ РОЗМІЩЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ

Порядок розкриття інформації про емітента в Україні регулюється Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок» (розділ V) і Положенням про розкриття інформації емітентами цінних паперів. Складання фінансової звітності, яка є складовою частиною інформації про емітента, регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Законом про цінні папери передбачено складання звіту керівництва, Законом про бухгалтерський облік – звіту про управління, у той час як у Положенні про розкриття інформації вимога щодо складання того чи другого звіту відсутня. Проте, Положення вимагає від акціонерних товариств розкривати інформацію про стан корпоративного управління, а своєю чергою згідно із Законом про цінні папери звіт про корпоративне управління є розділом річного звіту керівництва. Отже, незважаючи на те, що до трьох документів наприкінці 2017 року були внесені зміни, між ними існує неузгодженість щодо складу, а разом з тим і змісту регулярної інформації про емітента. Відповідно, це негативно впливає на якість розкриття інформації, збільшує обсяги звітів і погіршує розуміння поданої інформації користувачами звітності.

Однією з суттєвих проблем розкриття інформації у фінансовій звітності (у широкому розумінні) емітента цінних паперів є відсутність критеріїв її розміщення. Це стосується наведення подібної інформації, наприклад про ризики і невизначеності, у різних частинах річного звіту. Частина такої інформації, яка регулюється П(С)БО чи МСФЗ, розкривається у примітках до фінансових звітів. Але виникає питання: що потрібно наводити у звіті керівництва та звіті про корпоративне управління? Які межі цих звітів, щоб уникнути дублювання і забезпечити логічну та послідовну будову фінансової інформації?

Розроблення критеріїв розміщення інформації призводить до необхідності окреслення меж різних компонентів фінансової звітності. Виходячи з мети кожного з компонентів, інформація може бути розкрита:

- у звіті керівництва, якщо вона доповнює фінансові звіти у контексті суб'єкта господарювання та оточуючого середовища;
- у звіті про корпоративне управління, якщо вона надає інформацію про обов'язки ради директорів у визначенні стратегічних цілей компанії, нагляду за здійсненням управління компанії та звітування перед акціонерами щодо відповідального управління;
- у примітках до фінансових звітів для посилення та пояснення інформації, наведеної у первинних фінансових звітах та розуміння їх елементів.

Проте, це загальні вимоги, які потребують уточнення. Так, існує декілька характерних особливостей інформації, що має розкриватися у звіті керівництва, відмінних від тієї, що буде відображена в інших частинах. Зокрема, звіт керівництва містить точку зору управлінського персоналу і повинен містити інформацію про перспективи підприємства, яка може бути не пов'язана з минулими операціями та іншими подіями, що існували на звітну дату.

Корпоративне управління являє собою систему взаємодії між акціонерами і керівництвом компанії, включаючи її раду директорів, а також з іншими зацікавленими особами, з допомогою якої реалізуються права акціонерів. Звіт про корпоративне управління визначає обов'язки ради.

Щодо критеріїв розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, необхідно наголосити, що вони призначені для деталізації і пояснення основних форм фінансових звітів. Як правило, згідно із стандартами обліку і фінансової звітності примітки повинні містити такі види інформації: розгрупування статей основних фінансових звітів, опис сутності статей, методів обліку та використаних облікових оцінок, розшифрування невизнаних сум.

Оскільки розгрупування та пояснення пов'язані зі статтями основних форм фінансових звітів, то, безумовно, вони повинні наводитися у примітках. Стосовно невизнаних сум, слід керуватися загальним принципом: інформація наводиться у примітках, якщо її нерозкриття може викривити зміст основних форм фінансових звітів і ввести в оману користувачів. Однак, кожна ситуація індивідуальна і потребує застосування професійного судження.

Застосування критеріїв розміщення можна продемонструвати на прикладі ризиків підприємства, інформація про які часто наводиться у різних частинах фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Критерії розміщення інформації про ризики підприємства

Компонент фінансової звітності	*Зміст інформації*
Звіт керівництва	Думка керівництва щодо схильності підприємства до ризиків та методи управління ними
Звіт про корпоративне управління	Характер і ступінь ризиків, визнаних Радою директорів, а також запевнення в ефективності системи внутрішнього контролю
Примітки до фінансових звітів	Оцінка та визнання невизначеностей, розгрупування статей балансу, аналіз термінів погашення заборгованості, методи диверсифікації ризику

Слід відзначити, що розкриття інформації про ризики за межами фінансових звітів (у звіті керівництва або звіті про ризики) передбачено МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття». Проте, у деяких країнах практикують відображення ризиків в одному звіті, аби отримати повну картину про характер і ступінь ризиків, притаманних підприємству, їх потенційний вплив на грошові потоки та методи управління ними. При цьому у примітках до фінансових звітів дається перехресне посилання на звіт про ризики для досягнення відповідності.

У результаті застосування критеріїв розміщення інформація, що традиційно наводиться у примітках до фінансових звітів, переміститься до інших компонентів

звітності. Особливо це стосується інформації, що не регулюється стандартами обліку і звітності. Наприклад, інформацію про відповідальне управління (stewardship) доцільно наводити у звіті про корпоративне управління, оскільки вона не деталізує і не пояснює статті основних фінансових звітів та не є невизнаними на звітну дату контрактними зобов'язаннями, умовними активами і зобов'язаннями, тобто не відповідає визначенню і меті приміток.

Інформація про якість управління тісно пов'язана з такою комплексною інформацією, як зв'язані сторони. Можна виділити 3 основними типи розкриття відповідно до МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» та П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»:

1) опис і кількість операцій за період та сальдо заборгованостей, включаючи операції з підприємствами, які перебувають під контролем або спільним контролем суб'єкта звітування, або на які він суттєво впливає;

2) опис і кількість угод за період та сальдо заборгованостей, у тому числі операції з фізичними особами (чи близькими членами їх родини) або суб'єктами господарювання, під контролем, спільним контролем або суттєвим впливом яких перебуває суб'єкт звітування, а також з провідним управлінським персоналом (або близькими членами родин);

3) характер і суми виплат ключовому управлінському персоналу.

З одного боку можна припустити, що ці типи розкриття деталізують і пояснюють окремі статті фінансових звітів, тому мають наводитися у примітках. Однак, якщо ця інформація спрямована на оцінку якості корпоративного управління, вона не підпадає під визначення приміток до фінансових звітів, тому не повинна наводитися в них.

Неврегульовані події після звітної дати, такі як, наприклад, втрата виробничих потужностей внаслідок пожежі, впливатимуть на статті основних фінансових звітів тільки майбутніх звітних періодів, отже, згідно з запропонованими критеріями розміщення, не стосуються приміток до фінансових звітів. Крім того, події після звітної дати виникають виключно через періодизацію складання фінансової звітності – вони не існували би, якщо підприємство формувало би фінансову звітність на іншу дату. Включення такої інформації у примітки можливе у разі: 1) трактування подій після звітної дати як виняток до визначення приміток до фінансових звітів; 2) уточнення, що суттєві події після звітної дати існували на дату затвердження керівництвом фінансових звітів. Проте завжди буде існувати часовий проміжок між підготовкою інформації та її затвердженням, що не позбавить від неврахування суттєвих подій, і хоча така інформація й забезпечить контекст складених фінансових звітів, але не змінить їх. Враховуючи наведене, вважаємо, вплив суттєвих подій після звітної дати доречно наводити у звіті керівництва.

Таким чином, критерії розміщення дозволяють користувачам легше орієнтуватись у складному великому обсязі фінансової звітності емітента, оскільки вона буде мати більш послідовну структуру, подібна інформація в якій буде згрупована разом і не дублюватиметься.

657.1

Озеран В.О.,
Хмельницький кооперативний
торговельно-економічний інститут,
кандидат економічних наук, професор

АСПЕКТИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ У СПОЖИВЧІЙ КООПЕРАЦІЇ УКРАЇНИ

Кризові явища в галузях економіки України не обійшли стороною і систему споживчої кооперації, яка за роки незалежності суттєво здала позиції практично у всіх видах та галузях своєї діяльності: оптовій та роздрібній торгівлі, ресторанному господарстві, заготівлях, ринках, хлібопеченні, консервному та пиво-безалкогольному виробництвах, автотранспорті, соціально-культурній сфері та інших. На це вплинуло багато як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Але система споживчої кооперації, в цілому, не може стояти осторонь євроінтеграційних процесів в умовах все більшої глобалізації. А це, у певній мірі, впливає на розвиток методології та організації обліку і контролю в кооперативних підприємствах та організаціях.

Однак, протягом останніх років спостерігаються позитивні тенденції зростання обсягів діяльності та поліпшення фінансового стану кооперативних організацій. Після затяжної кризи бачимо приріст роздрібного товарообігу та обороту закладів ресторанного господарства, заготівель сільськогосподарської продукції та сировини, виробництва товарів народного споживання, надання різноманітних послуг населенню. У зв’язку з цим виникає потреба в подальшому удосконаленні форм та методів управління, інформаційною основою якого залишається раціонально побудовані бухгалтерський облік та контроль.

Позитивно, що облік у споживчій кооперації в основному продовжує традиції, що були започатковані ще у 1951 році, а саме, основною формою бухгалтерського обліку на 75% підприємств та організацій залишається книжково-журнальна форма, яка у більшості підприємств та організацій адаптована до застосування в умовах використання сучасної комп’ютерної техніки. Трохи раніше за результатами дослідження, проведеного Управлінням бухгалтерського обліку і звітності Укоопспілки майже 90% головних бухгалтерів висловилися за збереження та розвиток у системі споживчої кооперації книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку.

В системі споживчої кооперації України практично до 2000 року застосовувалася методологія бухгалтерського обліку, розроблена ще Центросоюзом колишнього СРСР. Основним нормативним документом, при цьому, була видана у 1979 р. «Инструкция по организации бухгалтерского учета в потребительской кооперации (применительно к книжно-журнальной форме учета и плану счетов, изд. 1978 г.)».

Названа «Инструкция . . .» вже не могла відповідати вимогам сьогодення споживчої кооперації України. Тим більше, що 16.07.1999 р. було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, 30.11.1999 р.

Міністерством фінансів України було затверджено і з 01.01.2000 р. запроваджено у практичну діяльність суб'єктів господарювання новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та нову методику відображення в обліку витрат, доходів і формування фінансових результатів, з 1999 року Мінфін України почав послідовно приймати та запроваджувати Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), які також були обов'язковими до застосування і в кооперативних організаціях. У зв'язку з цим, у системі споживчої кооперації, відповідно, виникла необхідність удосконалення діючої системи книжково-журнальної форми обліку, яка б враховувала специфіку її організаційної структури і діяльності.

За рішенням Правлінням Укоопспілки цю роботу очолило Управління бухгалтерського обліку, контролю і корпоративних прав, а основним виконавцем став колектив авторів кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії. У 2000-2001 роках для підприємств і організацій споживчої кооперації було розроблено та запроваджено у практику План рахунків бухгалтерського обліку на основі плану рахунків, затвердженого Мінфіном України та Інструкцію про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації.

Протягом 2000-2010 років Правлінням Укоопспілки було затверджено та запроваджено в практику ряд нормативних документів, які тим чи іншим чином вплинули на методологію бухгалтерського обліку, це: Положення про розмежування і закріплення власності в споживчій кооперації України (Укоопспілки), Положення про неподільний фонд споживчого товариства. Для регулювання фінансово-господарської діяльності споживчих товариств і спілок з питань реформування відносин власності були розроблені та затверджені у новій редакції Положення про організацію пайового господарства, Положення про громадське майно (основні засоби) споживчої кооперації, Положення про порядок продажу на аукціонах основних засобів підприємств і організацій споживчої кооперації, Положення про майнові сертифікати на право на пай (частку) в майні споживчого товариства системи Укоопспілки та ряд інших нормативних актів.

У 2010 р. було прийнято такий важливий для системи споживчої кооперації документ, як Положення про особливості інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків в організаціях, підприємствах і установах споживчої кооперації України. У 2012 р. було затверджено та запроваджено в практику Методичні рекомендації з організації бухгалтерського обліку в споживчій кооперації, розроблені колективом авторів кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії, а в 2013 р. - Методичні рекомендації щодо особливостей документального забезпечення операцій з основними засобами в споживчій кооперації України, розроблені Укоопспілкою.

У зв'язку з реорганізацією Укоопспілки у 2014 р. та перейменуванням її в Укркоопспілку (Всеукраїнську центральну спілку споживчих товариств) виникла необхідність уточнення редакції старих (під абревіатурою «Укоопспілка» та прийняття нових нормативних документів. Особливо продуктивними в цьому

плані стали четверті збори Ради Укркоопспілки першого скликання, що відбулися 30 липня 2014 року. На цих зборах було прийнято ряд важливих нормативних документів, що стосуються обліку і контролю:

- Положення про організацію пайового господарства споживчої кооперації України;
- Положення про головного бухгалтера споживчого товариства, споживспілки, їх підприємств (об'єднань), інших суб'єктів господарювання;
- Положення про порядок проведення ревізій господарсько-фінансової діяльності в споживчих товариствах, споживспілках, їх підприємствах (об'єднаннях), інших суб'єктів господарювання;
- Примірне положення про контрольно-ревізійне управління (відділ, сектор) спілки споживчих товариств;
- Положення про порядок розподілу доходу (чистого прибутку) споживчого товариства, споживспілки, їх підприємств (об'єднань), інших суб'єктів господарювання;
- Положення про електронний реєстр об'єктів (будівель) нестратегічного майна споживчих товариств, споживспілок, їх підприємств (об'єднань), інших суб'єктів господарювання;
- Правила роботи заготівельних пунктів-магазинів системи Всеукраїнської центральної спілки споживчих товариств (Укркоопспілки);
- Порядок застосування форм первинної документації з обліку закупівель сільськогосподарських продуктів та сировини;
- Методичні рекомендації про порядок закупівлі, ціноутворення на сільськогосподарську продукцію, продукти її переробки і сировину та розрахунків із здавальниками.

Зовсім недавно, 08.02,2018 р. постановою п'ятих зборів Ради Укркоопспілки другого скликання було прийнято нову редакцію Положення про особливості інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків у споживчих товариствах, споживспілках, їх підприємствах (об'єднаннях), інших суб'єктах господарювання Всеукраїнської центральної спілки споживчих товариств (Укркоопспілки), які адаптовані до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, прийнятого Мінфіном України у 2014 р.

Як видно з викладеного вище, Укркоопспілка для забезпечення своєї діяльності працює, хоч і не досить оперативно, над внутрішніми нормативними документами, що регулюють її діяльність. Відкритим залишається питання щодо удосконалення бухгалтерського обліку і контролю в галузях діяльності споживчої кооперації. Отже, науковців кооперативних навчальних закладів чекає «непочатий край роботи», щоб забезпечити на високому рівні методологію обліку і контролю у системі споживчої кооперації України.

УДК 651.45

Орлова В.К.
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, професор кафедри обліку і аудиту, к.е.н., професор
Кафка С.М.
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу, завідувач кафедри обліку і аудиту, к.е.н., доцент

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ВИКОНАННЯ УГОД ПРО РОЗПОДІЛ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОГАЗОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Для України зміцнення енергетичної незалежності є питанням виживання у майбутньому. Збільшення власного видобутку вуглеводів потребує як значних фінансових ресурсів, так і передових технологій. З метою залучення інвестицій до нафтогазової галузі в Україні був прийнятий Закон «Про угоди про розподіл продукції» від 14.09.99 р. № 1039- XIV (далі ЗУ «УРП») [1].

З метою організації належного виконання робіт, передбачених угодою, та для представництва інтересів інвесторів у відносинах з державою призначається оператор угоди. Якщо інвестор згідно угоди один, то він і є оператором. Якщо угода є багатосторонньою, тобто згідно угоди є два або більше інвесторів, то один з них призначається оператором.

Оператор угоди зобов'язаний вести окремий бухгалтерський облік. Методичне забезпечення ведення бухгалтерського обліку в умовах виконання угод про розподіл продукції сьогодні є не розроблений (діють нормативні документи [2, 3], які врегульовують облік спільної діяльності без створення юридичної особи). Що стосується бухгалтерського обліку, який здійснюється оператором угоди окремо від обліку інвестора, то нами зроблена спроба втілити в традиційний облік нові об'єкти обліку, притаманні угоді про розподіл продукції − компенсаційні витрати і компенсаційна продукція.

Наведемо, наприклад, щодо особливостей організації бухгалтерського обліку в умовах використання УРП. Так, Компанія «Шелл» уклала УРП з Кабінетом Міністрів України на право видобування нафти з законсервованих свердловин на ділянці «Надра Юзівська» терміном на 20 років. Згідно умов угоди частка компенсаційної продукції складає 56 %, а прибуткова нафта розподіляються між інвестором і державою порівну (50 % на 50 %). До першого кварталу, коли було отримано 5 тисяч тон нафти, витрати компанії «Шелл» склали:

− до підписання угоди 800 000 грн.;

− після підписання угоди інвестиції від «Шелл» склали 42 000 000 грн., в тому числі: гроші 3 000 000 грн.; матеріали 200 000 грн.; обладнання 38 800 000 грн.

Ціна однієї тони нафти згідно з УРП – 8 000 грн.. На протязі поточного кварталу на виконання УРП було витрачено матеріалів 180 000 грн.; нараховано зарплати 1 500 000 грн., в тому числі ПДФО − 270 000 грн.; ЄСВ

330 000 грн. Всі витрати, крім тих, що були до підписання угоди, згідно умов угоди і ЗУ «УРП» відноситься до компенсаційних.

Розглянемо порядок бухгалтерського обліку, який веде «Шелл» окремо від своєї головної діяльності.

1. Витрати до підписання угоди

Д-т «Інші (не компенсаційні) витрати» − 800 000

К-т «Розрахунки з «Шелл» − 800 000

2. Інвестиції від «Шелл»

Д-т «Грошові кошти» − 3 000 000

Д-т «Матеріали» − 200 000

Д-т «Обладнання» − 38 800 000

К-т «Розрахунки з «Шелл» − 42 000 000

3. Відображені витрати поточного періоду:

а) матеріали

Д-т «Компенсаційні витрати» − 180 000

К-т «Матеріали» − 180 000

б) нарахована заробітна плата

Д-т «Компенсаційні витрати» − 1 500 000

К-т «Розрахунки по зарплаті» − 1 500 000

в) утримано з зарплати ПДФО

Д-т «Розрахунки по зарплаті» − 270 000

К-т «Розрахунки по податках(ПДФО)» − 270 000

г) нараховано ЄСВ

Д-т «Компенсаційні витрати» − 330 000

К-т «Розрахунки по ЄСВ» − 330 000

4. Віднесено до компенсаційних витрат вартість обладнання, отриманого від «Шелл» і використовуваного в процесі виконання УРП

Д-т «Компенсаційні витрати» − 38 800 000

К-т «Обладнання (Вартість компенсованого обладнання)» − 38 800 000.

Видобуто 5 000 т. нафти за ціною 8 000 грн. за 1 т. Всього вартість продукції 40 000 тис. грн..

З неї 56% компенсаційної продукції, тобто 22 600 тис. грн..

Прибуткова продукція: 40 000 – 22 600 = 17 400 тис. грн., в тому числі 8 700 тис. грн. належить інвестору і 8 700 тис. грн.− державі.

5. Оприбуткована готова продукція за ціною, вказаною в УРП і зроблено розподіл цієї продукції згідно з УРП:

а) на вартість компенсаційної продукції

Д-т «Готова продукція за ціною угоди» − 22 600 000

К-т «Компенсаційні витрати» − 22 600 000

б) на вартість прибуткової продукції для інвестора

Д-т «Готова продукція за ціною угоди» − 8 700 000

К-т «Доходи» − 8 700 000

в) на вартість прибуткової продукції для держави

Д-т «Готова продукція за ціною угоди» − 8 700 000

К-т «Борг державі за прибуткову продукцію» − 8 700 000.

6. Закриття рахунків:

а) доходів

Д-т «Доходи» − 8 700 000

К-т «Фінансові результати» − 8 700 000

б) витрат

Д-т «Фінансові результати» − 800 000

К-т «Інші (не компенсаційні) витрати» − 800 000

Об'єкт оподаткування згідно ПКУ = прибуткова продукція інвестора − ЄСВ − інші витрати = 8 700 000 – 330 000 – 800 000 = 7 570 000 грн.

Ставка оподаткування 18 %.

Сума податку 1 362 600 грн. (7 570 000*0,18).

7. Нараховано податок на прибуток

Д-т «Витрати по податку на прибуток» − 1 362 600

К-т «Розрахунки по податках (податок з прибутку)» − 1 362 600

8. Закриття рахунку витрат по податку на прибуток на рахунок фінансових результатів

Д-т «Фінансові результати» − 1 362 600

К-т «Витрати по податку на прибуток» − 1 362 600

9. Закриття рахунку фінансових результатів на прибуток

Д-т «Фінансові результати» − 6 537 400

К-т «Прибуток» − 6 537 400.

Таблиця 1 − Баланс по УРП на кінець 1 кварталу (тис. грн.)

Актив	**на кінець 1 кварталу**	**Пасив**	**на кінець 1 кварталу**
Обладнання	38800	Розрахунки з інвестором	42800
Вартість компенсованого обладнання	(38800)	Прибуток	6537,4
Матеріали	20	Борг державі	8700
Готова продукція	40000	Борг по зарплаті	1230
Гроші	3000	Борг по податках	
Компенсаційні витрати	18210	ЄСВ	330
		ПДФО	270
		Податок на прибуток	1362,6
Баланс	**61230**	**Баланс**	**61230**

Висновки. Запропонований підхід до бухгалтерського обліку забезпечує інформацією, необхідною для дієвого контролю за виконанням умов, передбачених угодою про розподіл продукції. Він дозволяє відокремити витрати компенсаційні, інші та ЄСВ, що необхідно при визначенні об'єкта оподаткування в умовах УРП. Така інформація щодо компенсаційних витрат необхідна при поділі продукції на компенсаційну і прибуткову та дозволяє відображати в бухгалтерському обліку поділ готової продукції на компенсаційну, прибуткову для інвестора і прибуткову для держави.

Список використаних джерел.
1. Про угоди про розподіл продукції [Текст] [закон України: офіц. текст: за станом на 18 грудня 2017 року]. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1039-14 − Назва з екрана.
2. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи [Текст]: наказ Міністерства фінансів України від 30 грудня 2011 року № 1873. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11125.html – Назва з екрана.
3. МСФЗ 11 «Спільна діяльність» [Текст]: міжнародний стандарт фінансової звітності. Документ 929_066, поточна редакція — Редакція від 01.01.2013 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_066 – Назва з екрана.

УДК 657:332.3

Остапчук С.М.
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»,
старший науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,
кандидат економічних наук

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ ВАРТІСНОЇ ОЦІНКИ ОБ'ЄКТІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Права користування землею, зокрема сільськогосподарського призначення, вже досить давно визнані такими об'єктами, що повинні бути відображені в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання. Є відповідний стандарт, який регулює це питання (йдеться про П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [1]), прийнята Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок (в т. ч. регулює оцінку прав користування) [2]. Проте, питання бухгалтерського обліку прав користування землею (право оренди, право постійного користування, емфітевзис) є досить методологічно складним, що обумовлює нерозвиненість практики облікового відображення таких об'єктів.

Наразі предметом нашого дослідження є не стільки методика такого обліку, як теоретико-методологічний аспект вартісної оцінки прав користування землею сільськогосподарського призначення.

В сфері земельних відносин, на нашу думку, простежується наступна послідовність виникнення об'єктів обліку: земельні ділянки (на праві власності та на праві фінансової оренди) → права користування земельними ділянками (право оренди, право постійного користування, емфітевзис) → плата за користування землею (орендна плата, платежі по емфітевзису, в т. ч. земельна плата як податок згідно Податкового кодексу України). Є ще капітальні поліпшення землі, проте про них зараз не йдеться. Досить часто при оцінці

названих об’єктів використовується витратний підхід. Зокрема, набута земельна ділянка у власність (купівля-продаж) оцінюється за сумою витрат на придбання; орендна плата, платежі за емфітевзис – розраховуються за спільною згодою сторін, однак являють собою суму витрат, що розподіляється та включається до виробничої собівартості продукції (рах. 23 «Виробництво»). Звичайно, розрахувати вартість прав користування, та придбаної земельної ділянки на основі витрат завжди легше і зручніше, ніж на основі дохідного підходу. Річ у тім, що витрати являються ретроспективним показником, фактичним і достовірним по своїй суті, а показник доходу є очікуваним (прогнозним), потенційним, що пов'язаний з ризиком (ризик неотримання чи недоотримання доходу особливо суттєвий в сфері сільськогосподарського виробництва, внаслідок залежності останнього від природно-кліматичних умов).

В той же час, вважаємо, що саме дохідний підхід має бути основним в оцінці об’єктів земельних відносин (земельні ділянки та права користування ними). Аргументи з цього приводу виділено в нашій попередній публікації [3]. Зазначимо, що такий висновок ґрунтуємо на економічних засадах розуміння сутності землекористування. Зокрема, земля є єдиним фактором виробництва, який не можливо оцінити, виходячи з витрат на його створення. Отож, витратний підхід в даному випадку є неприйнятним для оцінки земельної ділянки. З економічної теорії відомо, що використання землі нерозривно пов’язане із отриманням ренти (рентного доходу) землекористувачем. Тобто земельну ділянку можна оцінити на основі капіталізації рентного доходу. Проте, і в цьому випадку таку оцінку не можна назвати остаточною та істинною, адже для розрахунку береться певна кількість років (за яку капіталізується рентний дохід), при цьому фактично термін існування (корисного використання) землі є невизначеним. Обчислена за дохідним підходом вартість, за умови існування ринкового обігу земельних ділянок, дозволяє оцінювати останні за допомогою порівняльного підходу як допоміжного.

Розглянемо сучасне землекористування в Україні, коли користувач землі не є її власником. У випадку оренди як найпоширенішої форми сільськогосподарського землекористування маємо дві сторони: власник, зазвичай фізична особа, отримує лише орендну плату; користувач (орендар) – сільськогосподарське підприємство бере землю в користування для здійснення сільськогосподарського виробництва з метою отримання прибутку. Логічною буде наступна закономірність: якщо підприємство не отримуватиме прибутку від використання землі, то воно не братиме цю землю для обробітку, незалежно від того якою буде орендна плата. Таким чином, маємо різні об’єкти інтересу сторін: власник (якщо він являється орендодавцем) зацікавлений в отриманні максимально можливої суми орендних платежів, які формують у нього вартість переданого підприємству права на отримання рентного доходу; підприємство зацікавлене в отриманні максимального рентного доходу в розрахунку на 1 га (земельної ренти), при цьому для орендаря орендна плата відходить на задній фон перед рентним доходом, хоча і бере участь у формуванні прибутку (рис. 1).

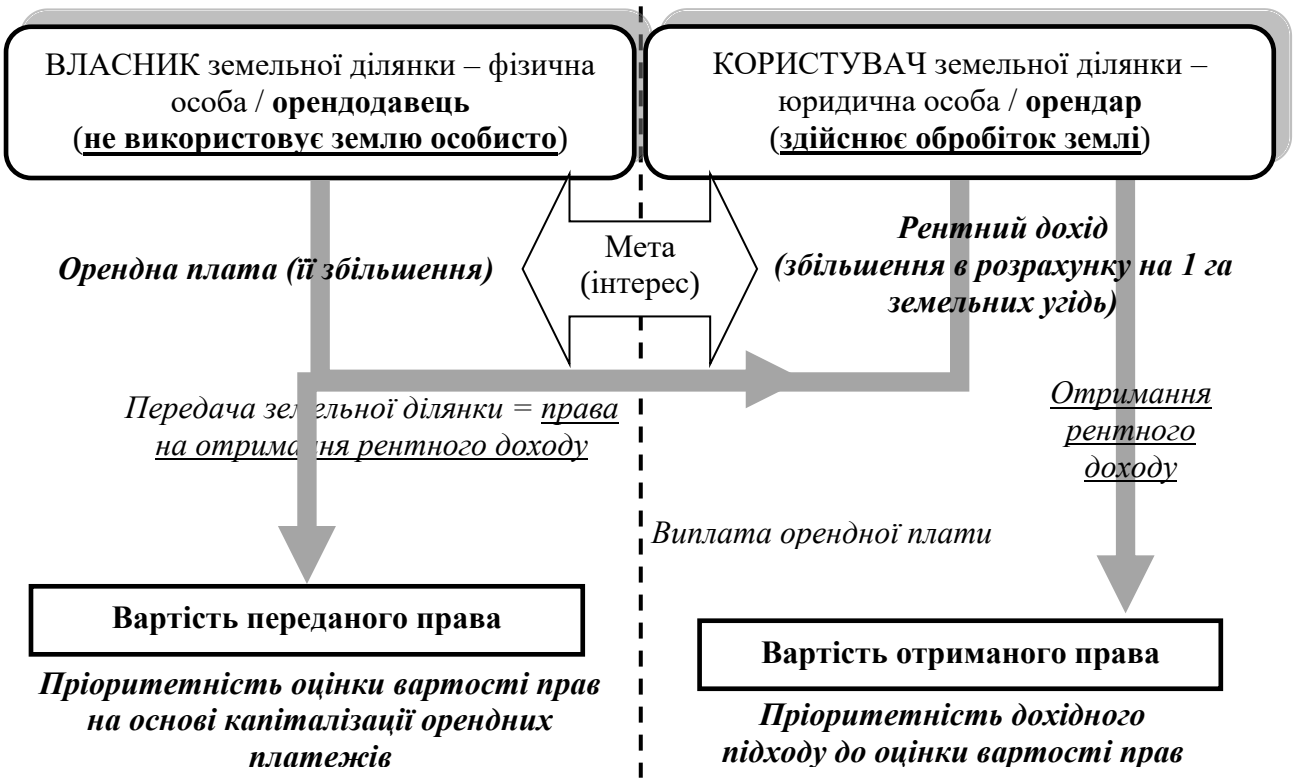

Рис. 1. Суб'єктна пріоритетність оцінки вартості прав користування землями сільськогосподарського призначення

Джерело: розроблено автором.

Справедливо буде стверджувати, що прибуток в сільському господарстві (в рослинництві більшою мірою, в тваринництві – меншою) формується за рахунок участі землі у виробничому процесі. Однак, методологічно важко обчислити, яку саме частку прибутку в розрахунку на 1 га сформовано за рахунок рентного доходу від землі. Зокрема, як враховувати витрати на внесення мінеральних і органічних добрив, які покращують врожай і одночасно змінюють природній стан землі? Те ж саме стосується заходів з обробітку ґрунту.

Проте, як було доведено вище, саме дохідний підхід є найбільш адекватний з позицій економічної теорії для оцінки прав користування землею в інтересах суб'єктів господарювання. Для орендодавців вартість переданих прав формується на основі орендних платежів, адже вони не отримують всього рентного доходу, а лише його невелику частину у формі орендної плати.

Наразі розроблення методологічних основ та методики вартісної оцінки прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення на основі удосконалення існуючого дохідного підходу є одним із пріоритетних завдань наукових досліджень відділу обліку та оподаткування Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки». Досягнення цього завдання сприятиме розвитку бухгалтерського обліку сільськогосподарського землекористування, зокрема більш точному розкриттю земельних активів у звітності суб'єктів господарювання в аграрній галузі.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99

2. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок: затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п

3. Остапчук С. М., Коріненко А. І. Теоретичні засади визначення вартості прав користування земельними ділянками для цілей бухгалтерського обліку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство.* 2015. Випуск 3/2015. С. 177-180.

УДК 657.421.1

Остапчук Т.П.
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри обліку і аудиту,
к.е.н., доцент

ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВИХ СИСТЕМ ЗА НАПРЯМАМИ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ ТА МІЖНАРОДНОЇ СТАНДАРТИЗАЦІЇ: ВПЛИВ НА ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЕЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ

Питання міжнародної стандартизації облікових процедур пов’язані з такими поняттями як «гармонізація» та «стандартизація», та не зважаючи на обширні дослідження авторів різних країн, щодо розуміння цих понять, визначення їх змісту до сих пір викликає багато дискусій в наукових колах. Через історію виникнення двох ідей для бухгалтерського обліку таких, як стандартизація і гармонізація розкриваються основні принципи їх реалізації (рис. 1). Ідея гармонізації різних облікових систем виникла в Європейському Союзі та полягала в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку і системи стандартів. І головне, щоб ці стандарти не суперечили аналогічним стандартам в інших країнах-членах ЄС, тобто знаходилися в «гармонії». Робота в цьому напрямі ведеться з 1961 року, коли в межах ЄС була сформована дослідницька група з проблем бухгалтерського обліку. ЇЇ мета полягала в формуванні концепції розвитку обліку в країнах ЄС. Ідея стандартизації облікових процедур реалізується в межах робіт з уніфікації обліку, які веде Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) (IASC) (з 2001 р. - Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) (IASB). Ідея стандартизації облікових процедур полягає в тому, що повинен існувати уніфікований набір стандартів, якій повинен підходити кожній країні.

Розгляд питань гармонізації та стандартизації розкривається також через дослідження впливу облікових моделей країн-розробників міжнародних та національних стандартів, а також Директив ЄС, а саме головне через правові традиції, які стали основою для їх формування. Такі дослідження допомагають визначити чи існує взагалі можливість гармонізації, уніфікації та конвергенції стандартів різних країн, і як наслідок сформувати вітчизняні тенденції розвитку бухгалтерського обліку в умовах стандартизації. Якщо визначати, яка облікова модель використовується в Україні, то можна узагальнити наступні фактори відповідності певним моделям, які сьогодні викликають когнітивний дисонанс в подальшому розвитку національної системи обліку взагалі та у відображенні об'єктів бухгалтерського обліку зокрема, в тому числі таких специфічних як земельні ресурси та права на них. За правовими традиціями, які історично сформувалися та були покладені в основну загальних вітчизняних Кодексів (в т.ч. і Земельного) та законів нормативно-законодавча база України була сформована на романо-германської правовій традиції, тобто яка відповідає континентальній обліковій моделі.

Але внаслідок впровадження національних положень стандартів бухгалтерського обліку та введення в дію МСФЗ, тобто запровадження облікового законодавства, що побудоване на англосаксонських правових основах, в нашій державі відповідно повинна застосовуватися в обліку англосаксонська модель. Узагальнюючи результати досліджень можна стверджувати, що на даний момент існування нашої країни ми отримуємо поєднання двох облікових моделей: англо-американського та континентальної. Через це поєднання можна визнати, що в Україні сьогодні використовується змішана облікова модель. Континентальна модель використовується через те, що система бухгалтерського обліку не може використовувати тільки облікові національні стандарти, а повинна обов'язково враховувати нормативно-правові акти (Кодекси та закони), які за юридичною силою вище ніж стандарти обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України. А англосаксонську модель наша держава в будь-якому випадку повинна також застосовувати через підтримку Всесвітнього банку реконструкції та розвитку і Міжнародного валютного фонду (МВФ), які вимагають за основу брати МСФЗ в обліковій практиці суб'єктів господарювання, тобто через фактичну імплементацію міжнародних стандартів, що передбачає виконання державою міжнародних правових норм щодо уніфікації стандартів. Так як на сучасному етапі Україна використовує підтримку МВФ, регулятивна функція держави в бухгалтерському обліку, яка побудована на романо-германській правовій традиції, починає зникати через впровадження облікових стандартів, що базуються на англосаксонській правовій основі.

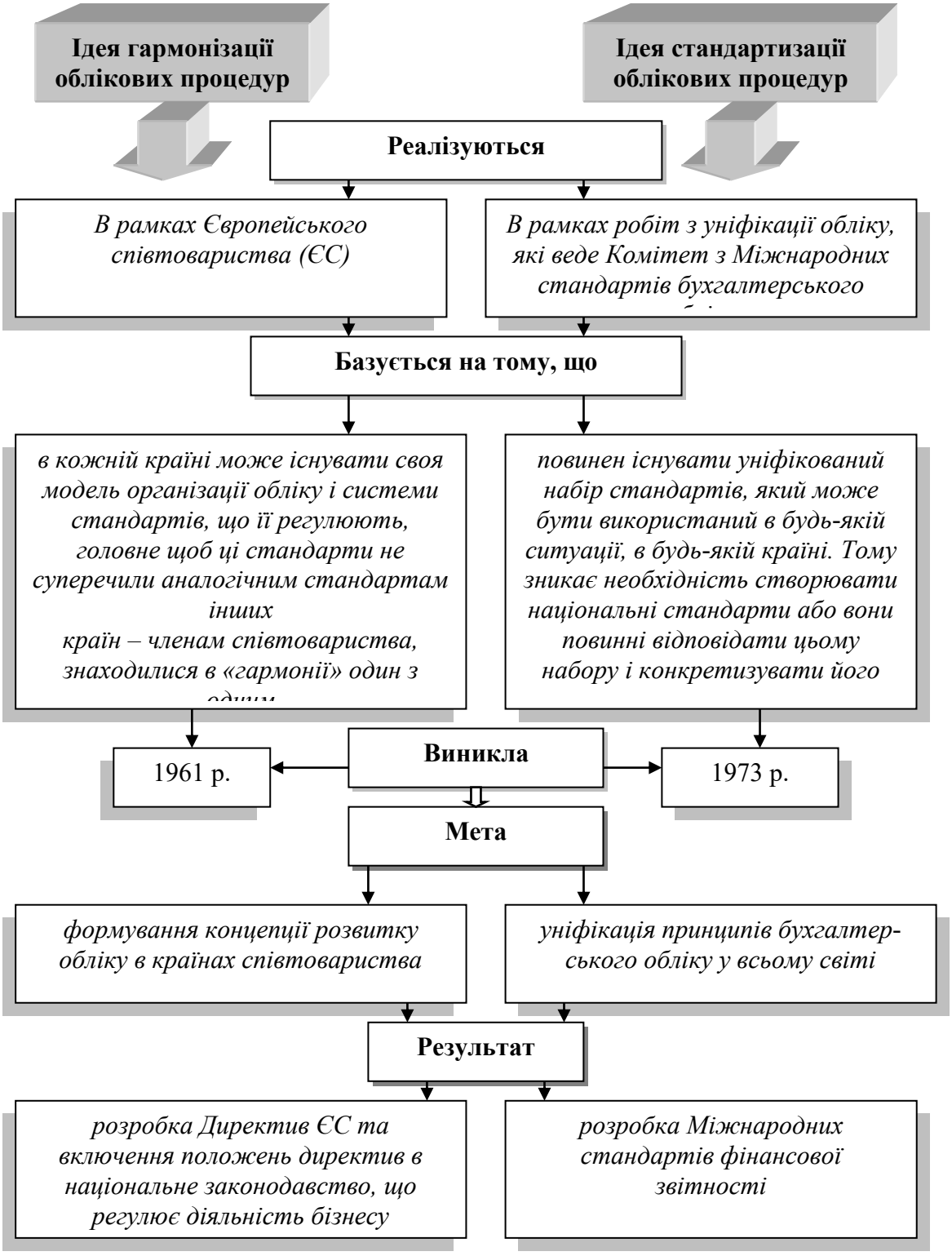

Рис. 1. Розкриття формування ідей стандартизації і гармонізації облікових процедур

А Україна є однією з країн з найбільшими чорноземами в Європі, тобто державне регулювання одного з національних багатств країни тримається фактично тільки на постійному продовжені дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення. Така ситуація виникла через

неузгодженість національних стандартів обліку (тобто нормативно-методологічних документів) та вітчизняного законодавства (тобто нормативно-правових актів), які були сформовані на різних правових традиціях. І тому, внаслідок підтримки МВФ через отримання кредитів на розвиток країни, Україна повинна наслідувати міжнародні стандарти та брати їх за основу, тобто сьогодні ми є реципієнтами системи обліку, яка базується на англосаксонських правових традиціях, що була впроваджена шляхом імплементації міжнародних стандартів, а через напрям досягнення входження в ЄС, ще й директив ЄС. Крім того в Україні також повинна використовуватися конвергована концептуальна основа фінансового звітності, яка була введена через впровадження Концептуальної основи для фінансової звітності (але це був процес конвергенції між РМСБО та Радою з розробки стандартів фінансового обліку США (що створює ГААП) на підставі укладеної між ними угоди про внесення змін в МСФЗ (IAS) та ГААП (US GAAP) з метою їх наближення - тобто конвергована модель стандартизації обліку, створена IASB та FASB). Таким чином, сьогодні існує невідповідність моделей правових систем, що з'явилися в національній обліковій системі внаслідок імплементації міжнародних стандартів та Директив ЄС з метою гармонізації облікових процедур. Така ситуація ускладнює процес гармонізації облікових систем та здійснює негативний вплив на формування достовірної та релевантної інформації про об'єкти облікового спостереження, зокрема, такі специфічні, як земельні ресурси господарюючих суб'єктів.

УДК 657.1

Остап'юк Н.А.,
Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана,
професор кафедри обліку і оподаткування, д.е.н., професор
Гончаренко О.О.,
ДВНЗ "Університет банківської справи", Черкаський інститут,
професор кафедри обліку і оподаткування, к.е.н., доцент

КОМПОЗИТАРНІСТЬ ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Склад і трактування принципів складалися під впливом різних обставин, проте їх існування завжди повинно бути підпорядковане виконанню завдань і досягненню мети бухгалтерського обліку, а існуюча сукупність принципів повинна формувати взаємопов'язану та внутрішньо несуперечливу систему. Досліджуючи останню Йорг Бетге зазначав, що система принципів характеризується з одного боку, тим, що окремі принципи здійснюють один на одного певний вплив і не можуть розглядатись ізольовано; з іншого боку – не існує будь-яких принципів, підпорядкованих один одному. Ця взаємозалежність, доповнюваність або обмеженість принципів і відсутність домінування окремих принципів бухгалтерського обліку, визначені як "принцип "Ейфелевої вежі", який ілюструє як окремі "опори" (принципи) підтримують "будівлю" річної звітності, і завершеність і несуча здатність

системи (“Ейфелевої вежі”) досягається тільки тоді, коли окремі принципи здатні підтримувати усю систему і не відкидається жодна суттєва “опора”.

У науковій літературі автори виділяють значну кількість принципів бухгалтерського обліку, найпоширенішими серед яких є: безперервність, нарахування та відповідності доходів і витрат, автономність (майнова відокремленість, релевантної звітної одиниці), обачність (обережність, консерватизм), послідовність (постійність), єдиний грошовий вимірник (номінальної грошової одиниці), історична (фактична) собівартість, превалювання сутності над формою, періодичність, повне висвітлення. Окремі принципи, виділені науковцями, в “класичній” вітчизняній методології бухгалтерського обліку розглядаються як елементи методу: документування, двоїстість (подвійний запис), інвентаризація, балансове узагальнення, узагальнення звітністю, оцінювання, калькуляція. Також спостерігається змішування принципів і критеріїв якості облікової інформації (своєчасність, ясність, зіставність, доречність, зрозумілість, верифікованість). Виходячи з розуміння принципу як фундаментального положення, покладеного в основу відображення в обліку і звітності предмету бухгалтерського обліку, вважаємо недоцільним включати до принципів інструменти відображення предмету (елементи методу) та якісні характеристики “продукту” системи бухгалтерського обліку (облікової інформації). Проте, допускаємо і підтверджуємо “мінливість” принципів бухгалтерського обліку зі збереженням непорушності детермінаційних зв’язків.

Підходи науковців до сутнісного розмежування принципів бухгалтерського обліку також відзначаються неоднозначністю. Спостерігається виокремлення принципів-вимог, принципів-припущень, принципів-правил, принципів-обмежень, принципів-рекомендацій, принципів-умов. Окремі науковці, характеризуючи принципи бухгалтерського обліку, однозначно ідентифікують їх з припущеннями, конвенціями і рамками (обмеженнями), хоча найчастіше дослідники використовують поняття “принцип”, не акцентуючи увагу на його природі. Задля чіткого визначення сутності окремих принципів необхідно звернутися до змістовного наповнення категорій “вимога”, “припущення”, “правило”, “обмеження”, “рекомендація”, “умова”, “конвенція”, “рамки”. Семантично, серед визначених категорій можна виділити дві групи: категорії, що передбачають імовірність існування вихідної узгодженої позиції (припущення, конвенція, угода) та категорії, що носять наказовий характер і передбачають конкретні механізми реалізації “вихідних узгоджених позицій” (вимога, правило, обмеження, умова).

Відповідно до визначених семантичних груп, принципи бухгалтерського обліку можна поділити на принципи-припущення та принципи-вимоги. Щодо категорії “рекомендація”, то її застосування щодо принципів є не зовсім коректним, оскільки вона передбачає необов’язковий характер виконання. Ідентифікація принципів з “рамками” має сенс, але ця категорія не є ознакою розмежування, тому її використання можливе лише для спрощеного пояснення функціонального призначення принципів. Огляд семантичних характеристик найпоширеніших серед науковців десяти принципів бухгалтерського обліку не

дає можливості однозначного їх поділу на принципи-припущення та принципи-вимоги.

Розглядаючи бухгалтерський облік як систему і підтримуючи погляди Йорга Бетге щодо її конструктивності (принцип "Ейфелевої вежі"), вважаємо, що стійкість системи повинна забезпечуватись не тільки "опорами", але й "фундаментом". Враховуючи "штучність" створення науки, таким "фундаментом" виступають узгоджені припущення, які приймаються науковцями як вихідні положення методології бухгалтерського обліку, тобто принципи-припущення. А принципи, що передбачають обмежувальні механізми реалізації принципів-припущень задля виконання завдань та досягнення мети бухгалтерського обліку, і є "опорами Ейфелевої вежі", тобто принципами-вимогами.

Виходячи з визначеного підходу до розуміння і розмежування принципів бухгалтерського обліку, "фундаментними" або принципами-припущеннями є безперервність та автономність, які характеризуються довготривалою перманентністю щодо складу та інертністю щодо зміни запитів користувачів облікової інформації. Принципи-вимоги (періодичність, нарахування, повне висвітлення, превалювання сутності над формою, послідовність, єдиний грошовий вимірник, обачність, історична собівартість) характеризуються волатильністю кількості та складу, і саме щодо них тривають дискусії. Оскільки ці принципи є обмежувальними рамками, що забезпечують формування корисної облікової інформації та звітності, то вчені намагаються "конструювати" оптимально ефективну систему принципів, які в подальшому легітимізуються на державному та світовому рівні.

Пархоменко В.М.
професор кафедри обліку та
оподаткування НАСОА,
заслужений економіст України,
д.е.н., професор

БУХОБЛІК У ЗАКОНОДАВСТВІ

Уклавши у 2014 році Угоду про асоціацію між Україною та Європейським Союзом Україна взяла зобов'язання після набуття її чинності привести національне законодавство,зокрема у сфері бухгалтерського обліку, у відповідність із законодавством ЄС, що потребуватиме євроконвергенції української системи бухгалтерського обліку та звітності [1, с.3].

На виконання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом та з метою імплементації Директиви 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу про фінансову звітність компаній (далі – Директива) з 2018 року законодавчо [2] впроваджені у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності нові норми і положення.

Важливим елементом нормативно-методичного регулювання української системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності виступають положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Згідно вищезгаданого закону національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку тепер це – нормативно-правовий акт з питань бухгалтерського обліку і фінансової звітності, розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності **і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку** та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (виділені жирним шрифтом слова є змінами до попередньої редакції Закону).

Шляхом внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» здійснена його модернізація з метою гармонізації українського законодавства з бухгалтерського обліку із Директивою та Міжнародними стандартами фінансової звітності. Для цього:

1) розкрито зміст термінів «витрати», «доходи», «чистий дохід», «власний капітал», «звітний період» [у такій редакції, що застосовується в чинних національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку і відповідають МСБО/МСФЗ], а також термінів «підприємства, що становлять спільний інтерес», «назви двох нових форм фінансової звітності» (у редакції, що відсутня у Директиві);
2) розширено перелік підприємств, які зобов’язані складати фінансову звітність за МСФЗ (це, зокрема великі підприємства і підприємства, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення);
3) для цілей бухгалтерського обліку встановлені критерії поділу підприємств на мікропідприємства, малі підприємства, середні підприємства, великі підприємства, а також визначення «підприємств, що становлять спільний інтерес» (подібних ознак МСБО/МСФЗ не передбачають);
4) передбачено складання і подання двох нових звітів (про управління, про платежі на користь держави), щодо яких в МСБО/МСФЗ немає подібного;
5) виключені із закону деякі принципи бухгалтерського обліку (обачність, історична собівартість або вартість придбання / виготовлення), хоча такі поняття застосовуються в Директиві та МСБО/МСФЗ;
6) розширено коло осіб, яким за запитом підприємства зобов’язані надати фінансову звітність , та виключено з переліку обов’язкових адресатів її подання державного реєстратора;
7) передбачена обов’язковість створення бухгалтерської служби на підприємствах суспільного інтересу та визначені кваліфікаційні вимоги до головного бухгалтера такого підприємства;

8) виключена з чинного Закону норма про склад квартальної (проміжної) і річної фінансової звітності для всіх підприємств (крім мікро- і малих підприємств), що знижує для інших підприємств значущість складу фінансової звітності та вірогідність його стабільності.

Як бачимо, із наведених сегментарних пояснень змін не можна зробити висновок, що законодавчі норми одночасно і однозначно створені на основі норм Директиви та МСФЗ, тобто спрямовані до євро конвергенції, оскільки зміст норм у пунктах 1, 3, 4 і 5 цієї публікації вказують на наявність взаємовиключних (щодо Директиви та МСФЗ) положень

Позитивним вбачається викладення безпосередньо в Законі деяких принципових термінів, оскільки їх дотримання, сподіваємося, стане більш обов'язковим. Зокрема, термін «витрати» в Законі викладено у значенні, що відповідає МСБО/МСФЗ і національному положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Відповідно усі нормативно-правові акти будь-якого рівня прийняття повинні його також дотримуватися. Проте центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує політику у сфері бухгалтерського обліку, для державних і комунальних підприємств не дотримується порядку бухгалтерського обліку деяких витрат на виплати працівникам та втрат від передачі основних засобів згідно вимог змісту цього терміну [3, с.4].

У прикінцевих і перехідних положеннях Закону України [2] Уряду доручено до 01 липня 2018 року забезпечити перегляд і скасування центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону. Залишається сподіватися, що ці законодавчі норма і вимога будуть виконані, а розбіжності в його застосуванні найближчим часом будуть усунені. В той же час користувачам законодавства з питань бухгалтерського обліку доречно нагадати юридичну конструкцію, за якою, у випадках розбіжностей пріоритет має (повинна виконуватися) норма Закону.

Після законодавчої євроконвергенції бухгалтерського обліку увага має бути спрямована щодо науково-методичного забезпечення змін низки положень (стандартів) бухгалтерського обліку та звітності. При цьому зокрема наведені вище відсутні з Директиви норми необхідно включити до відповідних положень(стандартів) бухгалтерського обліку, зберігши гармонізацію українських стандартів з МСФЗ. Це звичайно буде далеко не рівноправною імплементацією, адже статус Директиви незрівнянно вищий
правозначення стандартів бухгалтерського обліку. Одночасно, як уже наголошувалося [1,с.4], не слід включати до українського регламенту бухгалтерського обліку окремі норми Директиви (що не мають імперативного характеру) як такі, що не є оптимально-універсальними та можуть призвести до дегармонізації з МСФЗ.

Список використаних джерел:

1.В.Пархоменко Євроконвергенція бухгалтерського обліку. Ж. Бухгалтерський облік і аудит, 2014, №8, с.3-4.

2.Закон України від 05 жовтня 2017 року №2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» .http://www.rada.gov.ua.

3. .В.Пархоменко Сучасні проблеми бухгалтерського обліку. Ж. Бухгалтерський облік і аудит,2015, №1, с.3-6.

УДК: 657.6:657.372.5]:347.211

Петрик О. А.
д.е.н., професор
завідувач кафедри аудиту
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»
Дядюн О. О.
аспірантка кафедри аудиту
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ЗНАЧЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЇ БАЗИ У ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Якісне виконання аудиторської перевірки залежить від ступеня забезпечення аудитора вихідною інформацією. Зростання цінності нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання спряє постійному збільшенню обсягів інформації щодо них та вимагає від аудитора відповідного рівня групування та систематизації даних з урахуванням цього інноваційного ресурсу. Формування інформаційної бази для аудиту нематеріальних активів є запорукою достовірної оцінки відображення господарських операцій з ними в обліку та звітності.

Дослідження сутності інформаційного забезпечення аудиту (табл. 1) свідчить, що його можна розглядати, з одного боку, як сукупність джерел інформації, а з іншого як процес накопичення аудитором такої інформації з метою подальшого оптимального вибору аудиторських процедур для збору необхідних доказів та висловлення аудиторської думки.

Таблиця 1

Підходи до визначення сутності інформаційного забезпечення аудиту

Автор, джерело	Визначення
Полякова Л. М., Демків Н. І. [1, с. 438]	Інформаційне забезпечення аудиту – це відповідно упорядкована сукупність відомостей, що формують певні свідчення, які використовують як докази на різних стадіях аудиту для написання аудиторського висновку або звіту
Рудницький В. С. [2, с. 126]	Інформаційне забезпечення аудиту – певним чином упорядкована сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту
Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. [3, с. 61]	Інформаційним забезпеченням аудиту є цілеспрямована робота зі збору інформації, її реєстрації, передачі, обробки, узагальнення, зберігання та пошуку суб'єктами контролю.

Вивчення основних складових інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів дозволило структурувати основні джерела інформації (табл. 2). При цьому, обов'язковим елементом інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів є нормативно-правові акти, які дають можливість встановити правомірність господарських операцій з нематеріальними активами, як з юридичного, так і з обліково-економічного аспектів.

Таблиця 2

Джерела інформації при аудиті нематеріальних активів*

Групи джерел	Джерела
1. Внутрішні по відношенню до підприємства, що перевіряється	
Первинні документи	НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА»; НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА»; НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі НМА»; НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі НМА».
Дані рахунків обліку	12 «Нематеріальні активи» з відповідними аналітичними рахунками.
Облікові регістри	Журнал 4, Відомість 4.3.
Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 4 «Звіт про рух грошових коштів», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».
Статистична звітність	Ф. №1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства».
Інші документи	Наказ про облікову політику, дані проведених інвентаризацій, договори, контракти, патенти, ліцензії, дані попередніх перевірок тощо.
2. Зовнішні по відношенню до підприємства, що перевіряється	
Нормативно-правова база	1) нормативно-правові документи, що регулюють господарські відносини у сфері інтелектуальної власності (Закон України «Про інноваційну діяльність», «Про авторське право і суміжні права», «Про охорону прав на знаки для товарів та послуг» тощо); 2) нормативно-правові документи, що регулюють бухгалтерський облік нематеріальних активів (основні – ПСБО 8 «Нематеріальні активи», МСБО 38 «Нематеріальні активи», Податковий кодекс України); 3) нормативно-правові документи, що регулюють безпосередньо аудиторську діяльність (Закон України «Про аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг).
Інші джерела	Зовнішні аналітичні звіти, інформаційні повідомлення від третіх осіб.

*узагальнено авторами

Розглядаючи нормативно-правове регулювання як підґрунтя інформаційного забезпечення аудиту нематеріальних активів, важливим є його відповідність сучасним вимогам. У цьому контексті, узагальнюючи думки вітчизняних науковців [4; 5; 6], окреслимо основні проблемні аспекти нормативно-правового регулювання нематеріальних активів підприємств:

1) неоднозначне розуміння економічної природи та юридичного змісту нематеріальних активів як результат недостатньої розробленості понятійного апарату;

2) брак у вітчизняних та міжнародних стандартах гнучких підходів у визначенні критеріїв визнання нематеріальних активів і, як наслідок, складність їхньої ідентифікації;

3) відсутність в нормативних актах дієвої методики оцінки нематеріальних активів, що призводить до заниження їхньої вартості, або невизнання об'єктів у складі нематеріальних активів.

Перспективними напрямами вдосконалення нормативно-правової бази обліку нематеріальних активів, а, відповідно, і інформаційного забезпечення аудиту, можуть бути:

1) подальша гармонізація бухгалтерського обліку нематеріальних активів відповідно до міжнародного досвіду;

2) регулярне оновлення законодавства, що регулює захист прав інтелектуальної власності;

3) систематизація існуючої нормативної бази з питань інтелектуальної власності або на перспективу створення єдиного комплексного нормативного документа;

4) удосконалення облікових процедур з нематеріальними активами через більш досконале законодавче регулювання таких аспектів як оцінка їхньої вартості (особливо тих, які нині не знаходять відображення в обліковій системі), контроль ефективності використання тощо.

Таким чином, одним із джерел інформації та орієнтиром для формування аудиторських доказів при аудиті нематеріальних активів є нормативно-правові акти. Відповідність їх вимогам часу та подолання існуючих проблемних аспектів в цій сфері дасть змогу якісніше здійснювати аудиторські перевірки та надавати об'єктивні аудиторські звіти. Перспективним напрямом подальших досліджень є більш детальне опрацювання проблематики законодавчого регулювання оцінки нематеріальних активів.

Список використаних джерел

1. Полякова Л. М. Інформаційне забезпечення проведення аудиту / Л. М. Полякова, Н. І. Демків // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 576: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 437–441.

2. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. –196 с.

3. Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.

4. Диба В. М. Гармонізація обліку і оцінки нематеріальних активів з міжнародними стандартами / В. М. Диба // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 1. – С. 244-255.

5. Чік М. Ю. Нормативно-правові аспекти визнання та обліку нематеріальних активів / М. Ю. Чік // Облік і фінанси. – 2017. – № 3. – С. 59-65.

6. Капніст Г.С. Статистичний аналіз законодавства України, що регулює роботу з нематеріальними активами / Г.С. Капніст // Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова. Серія 22: Політичні науки та методика викладання соціально-політичних дисциплін. – 2011. – Вип. 5. – С. 82-88.

УДК 657.446:336.22

Пилипенко Л.М.,
професор кафедри обліку та аналізу, д.е.н., доцент
Тивончук О.І.,
доцент кафедри обліку та аналізу, к.е.н., доцент,
Національний університет «Львівська політехніка»,

ШЛЯХИ ПОДОЛАННЯ КРИЗИ ПРЕСТИЖУ СПЕЦІАЛЬНОСТІ «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»

Результати вступних кампаній до вишів України за останні роки свідчать про негативні тенденції зниження популярності спеціальності «Облік і оподаткування» («Облік і аудит» до 2015 р.). Натомість на ринку праці у цій професійній сфері, зокрема у м. Львові та Львівській області, можна спостерігати абсолютно протилежні тенденції – зважаючи на обсяг запитів працедавців до профільних кафедр, попит на фахівців з бухгалтерського обліку, аудиту, економічного аналізу, оподаткування зростає. Таке зростання попиту на обліково-економічних фахівців можна пояснити декількома причинами, як макроекономічними (хоча й незначним, але наявним зростанням економіки, яке супроводжується пожвавленням ділової активності й обсягів діяльності суб'єктів господарювання, а отже й обсягів бухгалтерської роботи), так і суто регіональними – створення у Львові великих корпоративних центрів спільного обслуговування та аутсорсингу бізнес-процесів (зокрема, розрахунково-фінансового й бухгалтерського обслуговування відокремлених структурних підрозділів дочірніх і асоційованих підприємств корпорацій, наприклад NBS, VEON та інших), зростання кількості суб'єктів господарювання окремих видів економічної діяльності (IT, сфера туризму тощо).

Таким чином, на ринку праці та освітніх послуг склалась парадоксальна ситуація, коли популярна з погляду потреби працедавців спеціальність фактично втрачає престиж серед абітурієнтів. Така ситуація запускає цілий ланцюг проблем державного масштабу: низький престиж спеціальності – «кадровий голод» – незадовільний рівень інформаційного забезпечення управління економічними процесами як на мікро-, так і на макроекономічному рівні – низький рівень економічного розвитку та економічної безпеки держави. Певні ознаки появи другої проблеми («кадрового голоду») вже декларуються великими аудиторськими та бухгалтерськими аутсорсинговими фірмами. А ефективне вирішення всього ланцюга проблем можливе лише починаючи з розв'язання проблеми першої ланки.

На вибір абітурієнтами спеціальності для вступу у заклади вищої освіти впливають як об'єктивні, так і суб'єктивні чинники. Низький рівень популярності спеціальності «Облік і оподаткування» серед абітурієнтів можна пояснити низкою чинників, найвпливовішими серед яких є:

– певні стереотипи щодо професії у суспільстві – з одного боку, через незнання суті сучасних методик і технологій ведення бухгалтерського обліку, а з іншого – через побоювання витіснення професії штучним інтелектом;

– низький рівень заробітних плат представників професії;

– відсутність справедливого паритету обсягів відповідальності та заробітної плати у представників професії тощо.

Заклади вищої освіти самостійно вирішити проблему низького рівня популярності спеціальності «Облік і оподаткування» серед абітурієнтів, зважаючи на вказаний перелік факторів, не можуть. За престиж професії повинна боротись вся професійна спільнота, особливо такі інституційні суб'єкти бухгалтерського обліку, як громадські професійні організації та великі професійні працедавці (аудиторські, консалтингові та аутсорсингові фірми), у сфері впливу яких знаходяться фактори розміру заробітної плати та паритету рівнів відповідальності й оплати праці (сподіватись за невидиму руку ринку в умовах замонополізованої олігархічної економіки навряд чи доцільно).

Безперечно, заклади вищої освіти також повинні зробити свій внесок в підвищення популярності бухгалтерської професії та спеціальності. Насамперед, це стосується осучаснення освітніх програм підготовки фахівців, приведення їх у відповідність до вимог ринку. Однак підготувати висококваліфікованого фахівця винятково власними силами заклади вищої освіти теж не можуть: забезпечити набуття студентами практичних фахових компетентностей лише в аудиторії нереально. До цього процесу мали б активно долучатись працедавці через прийом студентів на практику та повноцінну (а не формальну) роботу з ними в реальних умовах ведення бізнесу. Та, нажаль, це також виявляється проблемою – працедавці готові брати студентів на стажування з подальшим працевлаштуванням (але з подальшим повним відривом від навчального процесу), проте не бажають забезпечити нормальну базу практики.

Зазначені аргументи свідчать про те, що вирішувати вказану проблематику необхідно спільно. Незважаючи на те, що чимало представників бухгалтерської освітянсько-наукової спільноти одночасно є керівниками аудиторських, консалтингових, аутсорсингових фірм та головами (регіональними представниками) професійних громадських організацій, спільного вирішення проблема кризи престижу бухгалтерської професії та спеціальності все-ще не набула. Якщо ж ця проблема не буде своєчасно вирішена, то в майбутньому вже не в Україні будуть створюватись центри спільного обслуговування та аутсорсингу бізнес-процесів, а навпаки представники українського бізнесу будуть вимушені звертатись до іноземних центрів спільного обслуговування за послугами аутсорсингу бізнес-процесів.

УДК 657.222:658.1

Пилипенко Андрій Анатолійович
Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця
доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку

КОНСОЛІДАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ РОЗВИТКУ ВЕЛИКОМАСШТАБНИХ ЕКОНОМІКО-ВИРОБНИЧИХ СИСТЕМ

Функціонування сучасних підприємств стикається з швидкими змінами умов господарювання та високим рівнем турбулентності оточення. Це значною мірою актуалізує потребу формування належного інформаційного забезпечення як наявних механізмів управління підприємствами, так і потребу підтримки достатнього рівня економічної безпеки. При формуванні цього забезпечення слід враховувати такі тенденції розвитку світової економічної системи, як перехід до нового якісного рівня інформаційно-комунікаційних технологій, розвиток економіки знань, активізація інтеграційних та кооперaційних процесів, корпоратизація, посилення боротьби за екологію та збереження оточення тощо.

Природнє бажання підприємств протистояти негативним факторам впливу з боку зовнішнього оточення та пошуку джерел фінансування програм розвитку призвело до об'єднання зусиль окремих підприємств в рамках так званих великомасштабних економіко-виробничих систем (ВЕВС), які являють собою різні форми концентрації капіталу та можуть утворюватися на основі м'яких або жорстких інтеграційних обмежень. Відповідно й забезпечення розвитку таких великомасштабних систем потребує формування відповідного механізму управління, структура важелів та інструментів якого визначатиме вимоги до інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку. Цілком зрозуміло, що така інформація має розширюватися відомостями з підсистем моніторингу чи маркетинговою інформацією. У даному випадку можна говорити про доречність формування контурів консолідації обліково-аналітичної інформації.

Зробимо наголос, що розвиток ВЕВС має відбуватися на інноваційному підґрунті, через що вагомого значення набуває організація відображення у обліку витрат активізацію інноваційної діяльності та витрат на фінансування програм розвитку. Також вагомого значення набуває завдання визначення ефективності використання інноваційного потенціалу підприємств, які взаємодіють в рамках ВЕВС. У даному випадку організація облікової підтримки менеджменту ВЕВС вимагає розробку процедур розподілу здійснений витрат на інновації між учасниками ВЕВС. Одночасно зазначимо, що інноваційних розвиток підприємства призводить до відхилень від рівноважного положення та спричиняє погіршення рівня його економічної безпеки. Таке погіршення може відбуватися також за рахунок зміни

конфігурації та переліку факторів загроз, які впливають на підприємство до та після розвитку. Також можлива втрата наявного рівня економічної безпеки через зміну структури учасників ВЕВС.

За таких умов складна структурна організація ВЕВС потребує відповідної складності у описі інформаційного забезпечення її менеджменту. Можливим рішенням щодо забезпечення даної відповідності є застосування системного підходу за для визначення місця системи обліку в її оточенні. Пропозиція розгляду бухгалтерського обліку з точки зору системного підходу не є новою. Багато дослідників, до складу яких входить й автор, досліджували й описували систему обліку. Водночас звернемо увагу на те, що зараз формується нове бачення системного підходу, заснованого на стандартах ISO та врахуванні набутків такої дисципліни як побудова архітектури підприємств.

Так, наприклад, функціонування ВЕВС вимагає врахування складного перетину взаємних відносин учасників ВЕВС щодо консолідації їх потенціалу розвитку та протидії загрозам. При цьому консолідовані ресурси учасників ВЕВС описують простір життєдіяльності великомасштабної системи. Дія ж загроз проявляється через обмеження для підприємства у складі ВЕВС отримувати доступ до певного виду ресурсу. Таке тлумачення економічної безпеки дозволяє визначати вимоги до організації облікового процесу в частині визначення видів витрат та класифікації активів за критерієм можливості протидії загрозам. При цьому класифікацію активів можна будувати на основі стандарту архітектурного опису складних систем ISO 42010. Оскільки цей стандарт базується на принципах побудови холархій, з'являється можливість розбудови планів рахунків у відповідності з визначеними на науковій основі центрами відповідальності. Більш того, з'являється можливість зв'язати інтереси кожного стейкхолдера відповідного рівня холархії з запитами до системи обліку, визначивши при цьому інтерфейси отримання необхідної інформації. Визначення таких інтерфейсів й становитиме основу організації обліку.

Процес організації обліку також певною мірою змінюється у разі орієнтації на нове розуміння системного підходу, який передбачає множинність поглядів на систему, з точки зору різних зацікавлених сторін (стейкхолдерів). Саме ідентифікація запитів всіх таких стейкхолдерів й дозволяє говорити про успішність сформованої системи бухгалтерського обліку. Стандарт інженерії системи ISO 15288 при цьому вводить поняття життєвого циклу системи (по відношенню до бухгалтерського обліку тим самим нівелюється втрата актуальності облікових даних). Також даний стандарт оперує поняттям «цільової» та «забезпечуючої» системи. Цільовою системою тут постане вся та інформація, яка потрібна для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік же являтиме собою забезпечуючу систему. З одного боку це цілком зрозуміле твердження. З іншого – стандарт ISO 15288 регламентує параметри взаємодії цих двох систем та, що не менш важливо, вибудовує ієрархію такої взаємодії. За такого підходу, роль обліку в управлінні економічною безпекою розвитку ВЕВС визначатиметься можливістю використання інформації в контурі управління кожним видом економічної безпеки всіма учасниками

ВЕВС.

Орієнтація на множинність запитів й потреб стейкхолдерів та побудова холархій цільової та забезпечуючої систем (цільовою системою тут постануть з одного боку інформаційні запити підприємства, а з іншого – та цінність, яку підприємство просуває на ринок) автоматично дозволяє вирішити питання щодо наявності та змістової ідентифікації поняття «стратегічний облік». Це відбудеться за рахунок визначення інформаційних потреб всіх стейкхолдерів стратегічного процесу на підприємстві. Наявність чи відсутність саме стратегічного обліку на підприємстві залежатиме від того, куди в архітектурі підприємства будуть віднесені сервіси отримання інформації (мається на увазі, чи опиняться вони в зоні відповідальності облікової системи). Тобто не заперечуючи наявність поняття «стратегічний облік» остаточне вирішення параметрів його організації пропонується підпорядкувати особливостям архітектури підприємства.

Саме архітектура підприємства обґрунтовує параметри облікової підтримки контурів управління економічною безпекою ВЕВС. Так, наприклад, поширена зараз концепція інтегрованої звітності орієнтується на відображення бізнес-моделі діяльності підприємства та відомостей про систему використовуваних ресурсів. Така орієнтація на відображення системи ресурсів повністю співвідноситься з ресурсно-функціональним підходом до обґрунтування концепції підтримки економічної безпеки. Іншою перевагою інтегрованої звітності є використання не фінансових показників. Збирання інформації для визначення цих показників може бути консолідовано з формалізацією стратегії ВЕВС у термінах концепції збалансованої системи показників (BSC). У даному випадку, пропонується оцінювати загрози економічній безпеці ВЕВС в рамках оцінки їх впливу на реалізацію закладених у стратегічній карті ключових факторів успіху. За такого підходу, інструмент каскадування цілей та показників BSC автоматично забезпечить наслідування індикаторів загроз між всіма учасниками ВЕВС, взаємодія яких описується стандартами архітектурного моделювання систем.

Говорячи ж про архітектуру системи зазначимо, що згадувані стандарти, на жаль, ігноруються більшістю обліковців. Це при тому, що саме через розуміння архітектури як загального опису всіх компонентів підприємства, таких як бізнес-модель, стратегія та політики її реалізації, процеси створення цінності тощо. Вагомою складовою архітектури будь-якої архітектури є її інформаційне забезпечення. Відповідно й зв’язування компонентів архітектури на основі визначення параметрів руху інформаційних потоків й постане базою для організації облікового процесу. При цьому відразу можна визначати успішність організації бухгалтерського обліку саме через якість задоволення інтересів стейкхолдерів щодо отримання інформації. При цьому введення критерію успішності певною мірою доповнює наявні зараз розробки щодо визначення та забезпечення якості облікової інформації.

Якщо ж розглядати організацію обліку не як процес розробки й реалізації відповідного проекту, а як певного роду формалізацію параметрів ведення облікового процесу та змістовної ідентифікації обліково-аналітичної

інформації, то слід звернути увагу на наступне. У даному випадку управлінська звітність буде розроблятися не стільки в розрізі можливих рішень, скільки в розрізі моделі відповідно рівня ієрархії підприємства, як цільової системи для обліку, який трактується як забезпечуюча система. До складу такої звітності включатиметься опис відповідного рівня холархії підприємства (відповідного холона), що тим самим дасть змогу повністю задовольнити інформаційні потреби відповідного стейкхолдера (хоча б за рахунок їх максимально повної ідентифікації).

Пилипів Н.І.
доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
м. Івано-Франківськ, Україна
П'ятничук І. Д.
кандидат економічних наук,доцент кафедри обліку і оподаткування
Університет Короля Данила
Мотиль В.М.
аспірант кафедри теоретичної і прикладної економіки
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника
м. Івано-Франківськ, Україна

РОЗВИТОК ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПОТЕНЦІАЛУ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВАНА ЗАСАДАХ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Сучасні умови господарювання будівельних підприємств характеризуються постійними змінами у сучасному інформаційному середовищі. З огляду на таку ситуацію система управління потребує більш повного, якісного та своєчасного інформаційного забезпечення процесу формування управлінських цілей розвитку інвестиційного потенціалу будівельного підприємства з метою забезпечення їх сталого економічного розвитку. Вирішальну роль у створенні інформаційного забезпечення відіграє раціональна організація управлінського обліку, яка має узгоджуватись із організаційним забезпеченням процесу розвитку інвестиційного потенціалу будівельного підприємства, що й обумовлює актуальність дослідження.

Вивчення спеціальної літератури дало змогу встановити, що термін «інвестиційний потенціал» використовується стосовно країн, регіонів, галузей, підприємств та інших господарських одиниць. Іноді навіть говорять про інвестиційний потенціал тих чи інших активів, інструментів фінансового ринку, окремих фінансових і товарних ринків [1]. Безпосереднім предметом нашого дослідження виступає інвестиційний потенціал будівельних підприємств.

Вивчення спеціальної економічної літератури [2; 3; 4; 5; 6] дало змогу сформувати авторську позицію щодо трактування терміну «інвестиційний

потенціал», під яким слід розуміти сукупність можливостей підприємства, які створюють умови для сприятливого залучення ресурсів ззовні та використання власних для досягнення цілей підприємства з метою забезпечення сталого його розвитку. Сформований концептуальний підхід до розуміння досліджуваного терміну сприятиме визначенню його структурних складових, вибору методів і способів оцінки ефективності його реалізації, який необхідно враховувати при розробці конкретної методики та окремих показників для оцінки рівня інвестиційного потенціалу підприємства.

Проведене дослідження дає можливість констатувати, що забезпечення розвитку та підвищення ефективності використання інвестиційного потенціалу в діяльності будівельного підприємства залежить від створення організаційного забезпечення процесу його організації. З урахуванням вищенаведеного, вважаємо за доцільне включати в таку структуру наступні складові:

– методику, яка повинна базуватися на: фінансовій моделі оцінки поточної інвестиційної діяльності; фінансовій моделі формування інвестиційних програм; методиці формування бюджету капітальних вкладень;

– організацію, яка проявляється через: фінансову та організаційну структуру; розробку положення про інвестиційне управління; регламенту відбору проектів та програм; регламенту проектного моніторингу, розподіл функцій та відповідальності по інвестиційним центрам;

– автоматизацію, яка має забезпечити: формування інформаційної бази для аналізу об’єктів інвестування; вибір комп’ютерних програм аналізу економічної доцільності проектів та їх моніторингу.

Запропонована структура організаційного забезпечення розвитку інвестиційного потенціалу будівельного підприємства сприятиме ефективному його використанні та успішній реалізації управлінських цілей щодо зміцнення конкурентоспроможності та сталого розвитку будівельних підприємств.

Для забезпечення процесу визначення стану інвестиційного потенціалу будівельного підприємства та формування передумов для його розвитку необхідне повне, якісне і своєчасне інформаційне (обліково-аналітичне) забезпечення, яке, у свою чергу, формується в межах управлінського обліку і залежить від його раціональної організації. Тому вважаємо, що організація управлінського обліку на будівельному підприємстві повинна узгоджуватись із організацією його інвестиційного потенціалу у частині таких етапів:

1. Методичного етапу, який проявляється через визначення цілей класифікації витрат; вибір об’єкта витрат і методу обліку витрат; облік за центрами відповідальності; встановлення видів і форм бюджетів; розробка методики виявлення та аналізу відхилень.

2. Організаційного етапу, який характеризується здійсненням діагностики організаційної структури та виділення центрів відповідальності; розподілу обов’язків між працівниками центрів відповідальності; розробкою внутрішніх положень щодо організації управлінського обліку; організацією інформаційних потоків.

3. Технічного етапу, який реалізується через розробку набору форм первинних та зведених документів по об’єктах обліку; розробку форм

бюджетів; встановлення складу управлінської звітності; розробку системи документообігу та визначення напрямів руху інформації.

Таким чином, у результаті проведеного дослідження можна зробити наступні висновки, що раціональна організація управлінського обліку на будівельних підприємствах матиме позитивний вплив на формування якісного інформаційного забезпечення системи управління та створюватиме необхідні умови для забезпечення розвитку інвестиційного потенціалу, як складової сталого економічного розвитку не тільки будівельних підприємств, але й будівельної галузі та національної економіки у цілому. Тому з метою формування якісного інформаційного забезпечення системи управління підприємством необхідно взаємоузгоджувати організацію управлінського обліку із розвитком інвестиційного потенціалу будівельного підприємства, що сприятиме успішній реалізації поставлених управлінських цілей в умовах постійних змін у сучасному інформаційному середовищі.

Список використаних джерел:

1. Щербатюк О. М. Дефініція «інвестиційний потенціал підприємства»: сутність та відмінності [Електронний ресурс] / О. М. Щербатюк // Ефективна економіка. – 2011. – № 11. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_11_17.
2. Бережна І. Ю. Теоретико-економічні підходи до обґрунтування змісту інвестиційного потенціалу / І. Ю. Бережна // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2010. – № 6. – С. 253-258.
3. Іванов С. В. Методологічні підходи до визначення сутності інвестиційного потенціалу / С. В. Іванов // Економіка : проблеми теорії та практики : Зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2004. – Вип. 95. – С. 98-104.
4. Кучерук Т. Ю. Економічне обґрунтування комплексної оцінки інвестиційного потенціалу авіапідприємства / Г. Ю. Кучерук, О. М. Вовк // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 3. – С. 11-15.
5. Литюга Ю. В. Розвиток інвестиційного потенціалу підприємства / Ю. В. Литюга // Економіка і менеджмент. Видавництво Львівської політехніки. – 2010. – № 683. – С. 354-358.
6. Нечитайло І. П. Аналіз сучасних підходів до визначення інвестиційного потенціалу регіону / І. П. Нечитайло // Финансовые рынки и ценные бумаги. – 2010. – №24. – С. 13-19.

Полулях А.М.
аспірант
Чернікова І.Б.
канд. екон. наук, доц.,проф.
Харківський державний університет харчування та торгівлі

ПРО ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ПОСЛУГ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

На сучасний стан та темпи розвитку зовнішньоекономічних відносин мають значний вплив глобалізаційні, інноваційні, політичні та інші фактори, які значною мірою визначають сучасні позиції, інтереси та поведінку окремих країн на міжнародній арені. Відповідно, для забезпечення своїх національних

економічних інтересів Україна намагається якнайкраще пристосуватися до тих умов та тенденцій, що склалися у сфері сучасних міжнародних економічних відносин і виробити оптимальну стратегію та механізм дій, які б повною мірою охоплювали її загальнонаціональні економічні інтереси для їх ефективного захисту та реалізації.

В умовах посилення міжнародної конкуренції сфера послуг інтенсивно розвивається та стає одним із впливових чинників, від яких залежить зростання економіки, підвищення конкурентоспроможності країни на світових ринках. Особливо актуальним є дослідження проблем обліку та оподаткування зовнішньоекономічної торгівлі послугами.

Одним із важливих правил бухгалтерського та податкового обліку зовнішньоекономічної діяльності є визначення місця надання послуги, від якого залежить чи підпадає об'єкт під обкладання податком на додану вартість (ПДВ). Для нарахування податкових зобов'язань з ПДВ необхідна наявність об'єкта обкладання цим податком. Таким чином, місце поставки послуг визначаються за спеціальними правилами, встановленими ст. 186 Податкового кодексу України (ПКУ). Відповідно до загального правила, місце постачання послуг визначається місцем реєстрації постачальника таких послуг, за винятком перерахованих послуг у пп. 186.2 та 186.3 ПКУ. Отже, під об'єкт оподаткування підпадають послуги, які надаються зареєстрованими на території України резидентами та представництвами нерезидентів (експорт послуг). Імпорт послуг від нерезидентів не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Для достовірного відображення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання необхідно дотримуватися спеціальних правил. Згідно з пп. 186.2 та 186.3 ПКУ місце поставки послуг можна визначити за наступним порядком:

1) послуги, пов'язані з рухомим майном (допоміжні послуги у транспортній діяльності, проведення експертизи та оцінки рухомого майна, перевезенням пасажирів та вантажів, виконання ремонтних робіт і послуг із переробки сировини та ін.) – місце фактичної поставки;

2) послуги, пов'язані з нерухомим майном (послуг агентств нерухомості, підготовка та проведення будівельних робіт, ін.) - місце фактичної поставки;

3) послуги у сфері культури, мистецтва, освіти, науки, спорту, розваг або інших подібних послуг - місце фактичної поставки;

4) інші послуги (надання майнових прав інтелектуальної власності, рекламні послуги, консультаційні, інжинірингові, інженерні, юридичні, бухгалтерські, аудиторські, телекомунікаційні, транспортно-експедиторських послуг та ін.) – місце реєстрації суб'єкта господарювання отримувача послуг.

Також, необхідно зазначити, якщо імпорт послуг відноситься до оподаткованих ПДВ операцій, податкові зобов'язання виникають і у неплатників ПДВ.

В операціях з експорту послуг база оподаткування визначається з контрактної вартості, але не нижче передбаченої в п. 188.1 ПКУ та оподатковується ПДВ за ставкою 20%. Датою виникнення податкових

зобов'язань необхідно вважати першу подію: отримання оплати за послуги чи формування акту наданих послуг. Таким чином, надходження передплати за послуги в іноземній валюті відбувається на розподільчий рахунок отримувача, 50% від суми таких зарахувань підлягає обов'язковому продажу. Виходячи з цього, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ необхідно вважати дату зарахування грошових коштів на поточний рахунок підприємства: в національній валюті коштів, які надійшли від обов'язкового продажу та в іноземній валюті, перерахованій в гривні за офіційним курсом Національного банку України (НБУ) на дату зарахування її на рахунок.

Зауважимо, що на послуги нерезиденту, місце поставки яких є територія України, необхідно формувати податкову накладну з поміткою «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)» з причини «Складена на постачання неплатнику податку». Така податкова накладна підлягає обов'язковій реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) в законодавчо встановлений термін.

На послуги від нерезидента не поширюється правило мінімальної бази. Податкові зобов'язання нараховуються на контрактну вартість, в іншому випадку база до оподаткування може включати також податки та збори (окрім ПДВ), сплачені постачальником у своїй країні. Договірна вартість, виражена в іноземній валюті, перераховується в національну валюту за курсом НБУ, який діє на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ.

Отримувач послуг (платник ПДВ) зобов'язаний скласти податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН. Зазначимо деякі особливості складання документа:

- в полі «покупець» необхідно вказати назву отримувача послуг (резидента);
- в полі «продавець» - найменування нерезидента та країну його реєстрації.

Складена податкова накладна підлягає реєстрації за загальними правилами.

Податкові зобов'язання з ПДВ необхідно нарахувати та відобразити в декларації за період їх виникнення, незалежно від своєчасності реєстрації податкової накладної. Особливим в імпорті послуг є те, що в резидента крім податкових зобов'язань, викає право на податковий кредит за умов реєстрації податкової накладної в ЕРПН та включення податкових зобов'язань в декларацію з ПДВ, відповідного звітного періоду.

Вважаємо, що діюча методика відображення операцій з імпорту послуг є недосконалою. Адже резидент зобов'язаний під час імпорту нараховувати собі податкові зобов'язання з ПДВ, які при подальшому дотриманні законодавчих правил, включає до податкового кредиту. Це призводить до зменшенню реєстраційного ліміту ПДВ під час реєстрації податкових зобов`язань, який не відновлюється (не збільшується) за рахунок отриманого податкового кредиту. Отже, поки що залишається не вирішеним питання розрахунків реєстраційного ліміту.

Завдяки розвитку ефективної структури зовнішньої торгівлі послугами виникає можливість реструктуризація галузей національного господарства,

стабілізації надходження валюти в країну, підвищення конкурентоспроможності вітчизняного сектору послуг, що, в свою чергу, може дати можливість забезпечити повноцінну інтеграцію України до світового економічного простору. Тому виникає необхідність у створенні сприятливих умов для розвитку суб'єктів господарювання, котрі орієнтовані на зовнішньоекономічну діяльність.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України Із змінами і доповненнями, внесеними Законами України № 2374-VIII від 22.03.2018р.[Электронний ресурс]–Режим доступа: http://sfs.gov.ua/nk/.

УДК 336.078.3

Полчанов А.Ю.
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри фінансів і кредиту, к.е.н., доц.

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОЦІНКИ КРЕДИТОСПРОМОЖНОСТІ ПОЗИЧАЛЬНИКІВ У ПОСТКОНФЛІКТНИХ УМОВАХ

Зарубіжний досвід країн, що долали наслідки військових конфліктів, засвідчив ключову роль банківських установ у стимулюванні економічного зростання по завершенню бойових дій. З огляду на це досить перспективним є визначення ймовірних особливостей аналітичного забезпечення оцінки кредитоспроможності суб'єктів господарювання у постконфліктних умовах, про що зазначалось у попередніх публікаціях [2]

Відповідно до дослідження «Doing Business 2018», приватний сектор в Україні протягом останніх років залишався практично не охопленим державним кредитним реєстром, в той же час приватні бюро кредитних історій акумулювали інформацію про 14,6 млн. фізичних осіб та 130 тис. юридичних осіб-позичальників, а загальний рівень охоплення кредитними бюро становив 47,3 % позичальників [3, с. 42].

Крім того загальна невизначеність та високий рівень ризику у регіонах, безпосередньо близьких до зони конфлікту обумовлюють досить обережний підхід банківських установ до оцінки кредитоспроможності наявних та потенційних позичальників. Крім того, з огляду на взаємозв'язки між підприємствами на території, безпосередньо постраждалій від бойових дій, та бізнесом з інших регіонів України, існує ймовірність того, що обидві групи могли виступати у ролі гарантів та поручителів у кредитних відносинах. Виходячи з цього, важливим є удосконалення аналітичного забезпечення проведення оцінки кредитоспроможності позичальників з урахуванням позабалансових ризиків, що часткового було здійснено у дисертації Виговського В.Г. [2], в той же час автор, сконцентрував свою увагу на

позабалансових зобов'язаннях та їх впливі на фінансовий стан, оминувши при цьому надані позичальникам гарантії.

Цілком ймовірною є також ускладнення адекватної оцінки фінансового стану окремих категорій позичальників, зокрема демобілізованих, цивільного населення та підприємств із звільнених територій. В таких умовах, поряд із розвитком інформаційної бази кредитних історій, перспективним є розробка відповідного методичного забезпечення для оцінки кредитоспроможності суб'єктів господарювання з урахування відмінностей між веденням бухгалтерського обліку і складання звітності відповідно до та під час окупації території.

Подолання економічних наслідків військового конфлікту в Україні є неможливим без ефективної взаємодії комерційних банків, державного регулятора та інших учасників фінансового ринку, діяльність яких спрямована на подолання інформаційної асиметрії у процесі кредитування.

Список використаних джерел

1. Виговський В.Г. Розвиток аналітичного забезпечення оцінки кредитоспроможності суб'єктів господарювання : дис. … : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / В.Г.Виговський. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 276 с.
2. Полчанов А. Ю. Потенціал банківських установ України у стимулюванні економічного зростання у постконфліктний період / А.Ю. Полчанов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2018. – № 1(83). – С. 123-128. doi:http://dx.doi.org/10.26642/jen-2018-1(83)-123-128.
3. Doing Business 2018 Ukraine. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://russian.doingbusiness.org/~/media/WBG/DoingBusiness/Documents/Profiles/Country/UKR.pdf

УДК 657

Полянська О.А.,
доцент, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет

СИСТЕМА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СТРАТЕГІЧНИЙ РЕСУРС ПІДПРИЄМСТВА

Сучасні вітчизняні підприємства являють собою відкриті економічні системи, які функціонують в невизначеному зовнішньому середовищі. Щоб успішно функціонувати в умовах жорсткої конкурентної боротьби, потрібна ефективна стратегія. Стратегія суб'єкта господарювання - це детальний комплексний план, який призначений для забезпечення виконання місії підприємства та досягнення його цілей. Водночас, успішна та результативна стратегія може бути сформована та реалізована лише за наявності оптимальної інформаційної бази в межах компанії. Такою інформаційною базою, яка б

виступала підґрунтям стратегічних управлінських рішень та дозволяла компаніям досягти стабільних конкурентних переваг і ефективно функціонувати в умовах конкурентної боротьби, є система управлінського обліку. Значимість системи управлінського обліку як стратегічного ресурсу компанії в конкурентній боротьбі важко переоцінити.

Управлінський облік у вузькому сенсі - це система збору, надання, обробки та аналізу оперативної інформації, необхідної менеджменту компанії для планування, аналізу та контролю за діяльністю підприємства, прийняття обґрунтованих управлінських рішень, забезпечення ефективного використання ресурсів.

Управлінський облік в широкому сенсі - це інформаційна основа прийняття стратегічних управлінських рішень.

Зміщення ролі управлінського обліку в сторону ключових питань стратегії компанії визначає фундаментальні зміни у розумінні сутності управлінського обліку та його місця в системі управління підприємством.

Система управлінського обліку узагальнює, обробляє та аналізує інформацію, що надходить від основних структурних блоків системи управління компанією (загальне управління, адміністрація, фінансове управління, управління кадрами, виробництво, маркетинг, інформаційні технології).

Система управлінського обліку - невід'ємна складова процесу керування компанією, перш за все стратегічного управління, оскільки всі прийняті, на основі оперативних даних управлінського обліку, управлінські рішення мають довгострокові наслідки і прямо або опосередковано спрямовані на реалізацію стратегії підприємства. Управлінський облік дотичний до формування бізнес-планів (тобто стратегій ведення бізнесу); планування, контролю, розширення або скорочення видів діяльності; підвищення продуктивності та ефективності використання ресурсів; збільшення вартості компанії.

Оптимальна система управлінського обліку, що дозволяє менеджменту оперативно отримувати необхідну облікову та аналітичну інформацію в релевантній формі, є стратегічним ресурсом компанії та надає суб’єкту господарювання конкурентні переваги за допомогою:

1) управління витратами (управління витратами - одна з ключових стратегічних цілей компанії; мінімізація витрат та підвищення ступеня їх прозорості на основі даних управлінського обліку - серйозна перевага в сучасних ринкових умовах);

2) впровадження новітніх технологій та інструментів (інформація, отримана на основі управлінського обліку, - внутрішній продукт підприємства, який сформований залежно від специфіки його функціонування. У разі повного задоволення потреб управління та спрямованості на досягнення стратегічних цілей підприємства система управлінського обліку є унікальною конкурентною перевагою;

3) формування інформації для виконання основних управлінських функцій (система управлінського обліку націлена на формування інформації у

формі, яка є оптимальною для сприйняття та виконання основних управлінських функцій і завдань, а саме: для управління фінансами; управління витратами; стратегічного планування; корпоративного інвестування).

Для успішного функціонування суб'єктів господарювання в конкурентному бізнес-середовищі в сучасних умовах слід чітко прослідкувати взаємозв'язок між управлінським обліком (як інформаційно-аналітичною базою прийняття управлінських рішень), стратегічним плануванням (як основою функціонування компанії) та бюджетуванням (як фінансовим плануванням діяльності компанії).

Система бюджетування - це прийнята на підприємстві єдина система визначення рівнів та видів бюджетів, термінів та порядку їх складання, форматів надання інформації, контролю та відповідальності за бюджетним процесом. Водночас система бюджетування передбачає уніфікацію бюджетних форм, узгодженість бюджетних періодів, уніфікованість процедур розробки бюджетів, незмінність процедур бюджетування та встановлених цільових показників протягом всього бюджетного періоду, безперервність процедури складання бюджетів, а також наявність попередньо сформованих фінансових цілей у вигляді планових показників (стратегія розвитку компанії).

Таким чином, підприємство як економічна система залежить від власної системи управлінського обліку, що забезпечує її необхідною інформацією. Розвиток системи управлінського обліку має бути пов'язаний із змінами, що відбуваються в компанії. Специфіка формування облікової інформації обумовлена характеристиками та особливостями внутрішньої організації підприємства та його видами діяльності.

Конкурентне економічне середовище істотно впливає на прийняття інформаційно обґрунтованих бізнес-рішень. У зв'язку з цим необхідним стає не тільки формування системи управлінського обліку, але і постійне вдосконалення інструментів та методів, які застосовуються з метою адаптації до постійних змін зовнішнього і внутрішнього середовища суб'єкта господарювання і виживання в конкурентній середовищі.

Список використаних джерел

1. Куцик П. О. Розвиток управлінського обліку : міжнародний контекс і перспективи [Електронний ресурс] / П. О. Куцик. - Режим доступа : file:///C:/Users/11/Downloads/45791-92595-1-PB%20(1).pdf

2. Левицька С. О. Управлінський облік : теорія та практика впровадження в умовах сталого національного розвитку / [Електронний ресурс] / С. О. Левицька. - Режим доступа : file:///C:/Users/11/Downloads/prvse_2013_19_4_7.pdf

3. Щирба М. Т. Концепція управлінського обліку в Україні / М. Т. Щирба // Інноваційна економіка. – 2012. – № 3 (29). – С. 140–147.

УДК 657.1

Попіміч Т. В.
Львівський торговельно-економічний університет
старший викладач кафедри бухгалтерського обліку

АУТСОРСИНГ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПОСЛУГ – ПЕРЕДАЙ ІНШОМУ

Сьогодення характеризується створенням нових управлінських укладів, їх подальшим розвитком і застосуванням у реальному житті, як одним з можливих шляхів для прогресивного розвитку економіки країни. Відбувається це тому, що прорив в науці, різноманітні радикальні інновації можуть здійснити величезний вплив на результат, здатний задовольнити бажання всіх економічних суб'єктів з урахуванням наявних можливостей. Дослідження вітчизняної та зарубіжної літератури з даної проблематики дозволяє зробити висновок про те, що в сучасних умовах актуальним стає такий напрямок як аутсорсинг, здатний допомогти компаніям досягти раціоналізації виробничої і управлінської діяльності в її основних і допоміжних бізнес-процесах, а також підвищити свою конкурентоздатність на місцевих, регіональних та світових ранках. Аутсорсинг допомагає вирішити проблеми, пов'язані з функціонуванням і розвитком компаній в умовах ринкової економіки за допомогою передачі деякої частини функцій, в основному допоміжних, стороннім організаціям або бізнес-партнерам.

В управлінській літературі існує безліч визначень аутсорсингу:

- відмова від власного бізнес-процесу і покупка послуг іншої організації для реалізації цього бізнес-процесу;
- використання тимчасового працівника без укладення з ним трудового договору через спеціалізовану установу;
- використання зовнішньої організації (постачальника) для опрацювання банківських і інших фінансових даних при здійсненні комерційних угод;
- залучення до співпраці сторонніх організацій, які беруть на себе частину обов'язків в роботі підприємства тощо.

Аутсорсинг (від англ. outsourcing (outer-source-using) укр. підрядництво) — передача компанією частини її завдань або процесів стороннім виконавцям на умовах субпідряду [2]. За суттю, аутсорсинг – це доручення замовником сторонній організації виконувати певні завдання (функції) або бізнес-процеси протягом певного часу за погодженою ціною.

Таким чином, аутсорсинг – це бізнес-модель, яка передбачає періодичне використання зовнішніх ресурсів по відношенню до фірми з метою замінити ними неефективні для функціонування внутрішні ресурси фірми; забезпечити нове стратегічне позиціонування фірми шляхом комплексного використання цих ресурсів і придбання нової ключової компетенції.

З кожним роком частка компаній, що використовують принципи аутсорсингу в своїй основній діяльності, збільшуються. Це обумовлено багатьма причинами, основними з яких є: зниження витрат (що особливо актуально в умовах кризи або малої фінансової активності підприємства); доступ до нових знань; збільшення капіталізації; прискорення виходу на ринок товарів та послуг; підвищення якості та гнучкості сервісу; забезпечення трансформації бізнесу та технологій;

реструктуризація або злиття бізнесу; реструктуризація або злиття партнерства; діяльність іноземних компаній тощо.

Існують різні напрями та функції, які підприємства можуть передати на аутсорсинг, на що впливають безліч факторів: специфіка виробництва, галузь діяльності компанії, її цілі і завдання. Найбільш поширеним та затребуваним на даний момент є аутсорсинг у сфері бухгалтерського, податкового обліку і фінансів.

Аутсорсинг бухгалтерських послуг – це повна передача ведення бухгалтерії підприємства в руки аутсорсингової фірми, компетентної в даній сфері, або одиночного спеціаліста-аутсорсера.

Згідно з українським законодавством, питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Ведення бухгалтерського обліку може здійснюватися на договірних засадах централізованою бухгалтерією, аудиторською фірмою або спеціалістом з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи [1].

Бухгалтерський аутсорсинг охоплює організацію і ведення бухгалтерського обліку, складання звітності для підприємства зовнішньою компанією яка залучена до бізнес-процесів підприємства як його цілісний функціональний підрозділ.

Послугами аутсорсингу у США та Європі користуються 80% компаній. В Україні цей показник є набагато меншим – близько 35%. При цьому до послуг бухгалтерського аутсорсингу найбільш вдаються підприємства з іноземними інвестиціями, підприємства з зовнішньоекономічною діяльністю та малий бізнес з невеликим документообігом.

Сучасна бухгалтерія давно вийшла за рамки первинної документації, звітності чи калькуляції. Для бухгалтера важливим є застосування норм законодавства з максимальною вигодою для бізнесу, а також вміння обґрунтовано відстояти свою позицію перед різними державними органами. Найважливішими у цьому випадку є знання і досвід. Досвід дає можливість бачити наслідки ще до їх настання.

Головною причиною використання аутсорсингу в бухгалтера є те, що з його допомогою компанія може домогтися підвищення ефективності своєї основної діяльності в цілому шляхом звільнення організаційних, людських та інформаційних ресурсів, з метою отримати можливість спрямувати їх на розвиток нових на напрямків або сконцентрувати зусилля на вже існуючих, які потребують підвищеної уваги і грошових вкладень.

Бухгалтерський аутсорсинг охоплює такі основні функції, як:

- ведення первинної документації;
- опрацювання і систематизація первинної документації;
- створення первинних регістрів бухгалтерського обліку;
- автоматизація бухгалтерського обліку;
- формування та здача бухгалтерської та податкової звітності.

Крім того, у деяких аутсорсингових фірм, до пакету пропонованих послуг входить PRM (people relationship management) – система оцінки, навчання та контролю знань персоналу.

Разом з тим, застосування аутсорсингу має не тільки переваги, а й недоліки, які будуть відноситься і до системи бухгалтерського обліку та звітності (табл.1).

Таблиця 1

Порівняльний аналіз можливостей та ризиків переводу функції бухгалтерського обліку на аутсорсинг

№ з/п	Переваги	Недоліки
1	Можливість зосередження уваги та ресурсів на ключових бізнес-процесах	Загроза витоку інформації
2	Підвищення якості наданої фінансової звітності	Нечітке визначення цілей і завдань, низький рівень управління зі сторони постачальника послуг
3	Зниження витрат на утримання штатної бухгалтерії (зарплата, податки, утримання приміщення та обладнання, придбання спеціальних програм, підвищення кваліфікації персоналу)	Не дуже зручно контролювати ведення бухгалтерської звітності, оскільки фахівець може знаходитися від вас на відстані
4	Відсутність людського фактора (відпустки, лікарняні, декретні і інші ситуації, коли бухгалтер тимчасово відсутній).	Фахівці сторонньої організації можуть не цілком розбиратися в особливостях виробничих процесів вашої компанії
5	Високий рівень підготовки аутсорсингових фахівців, великий досвід і постійна обізнаність у нововведення законодавства	Високоякісне обслуговування можливе тільки при співпраці з надійною фірмою-аутсорсером знайти не дуже легко
8	Диверсифікація ризиків	Можливість зміни вартості послуг у майбутньому

Таким чином, аутсорсинг в бухгалтерському обліку представляє собою передачу введення бухгалтерських операцій, функцій і звітності на виконання стороннім організаціям, бухгалтерським службам, аудиторам або приватним бухгалтерам, що спеціалізуються на їх виконанні. За чіткої оцінці бізнесу і правильному підході аутсорсинг допоможе заощадити чимало коштів і дасть додаткову можливість зосередити всі зусилля на основній діяльності.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення 30.04.2018 р.). – Назва з екрана.

2. Вікіпедія : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://uk.wikipedia.org/wiki/Аутсорсинг (дата звернення 30.04.2018 р.). – Назва з екрана.

УДК 657.412.4

Порсюрова І.П.
Харківський державний університет харчування та торгівлі
аспірант кафедри фінансів, аналізу та страхування

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З КОНВЕРТАЦІЇ ОБЛІГАЦІЙ В АКЦІЇ

Сучасні інтеграційні процеси, що відбуваються у світі впливають на тенденції пошуку нових альтернативних джерел збільшення прибутку та зростання додаткового капіталу підприємства. Перспективним напрямом в цьому аспекті бачиться конвертація облігацій в акції. З огляду на це набуває актуальності дослідження особливостей обліку операцій з конвертації облігацій в акції.

Умова конвертованості проголошується підприємством-емітентом для того, щоб зробити облігації більш привабливими для деяких інвесторів. Конвертовані облігації надають можливість інвесторам отримати додаткові прибутки, оскільки в разі зростання ринкової ціни звичайних акцій вартість цих облігацій також збільшується.

Умови конвертації облігації в просту акцію передбачають її прямий обмін на акцію без здійснення операцій з викупу облігацій і подальшого розміщення акцій. Це означає, що при конвертації облігацій в акції зобов'язання позичальника за такими облігаціями погашаються, а видані акції вважаються розміщеними в обороті.

Найчастіше конвертовані облігації продаються за ціною, нижчою від звичайної, оскільки право конвертації має самостійну цінність як засіб зниження ризику і отримання додаткового доходу при підвищенні курсу акцій підприємства-позичальника. Випуск конвертованих облігацій також дає позичальнику певні переваги, пов'язані з менш жорсткими обмеженнями і вимогами гарантій, ніж при розміщенні звичайної позики. Крім того, це дозволяє знизити витрати позичальника, оскільки, встановивши ціну конвертації нижче ринкової ціни акцій, він отримує можливість віддати меншу кількість акцій за такий же обсяг вкладень.

Конвертовані облігації на основі їх обміну через певний термін протягом обумовленого періоду на звичайні або привілейовані акції мають переваги для підприємств:

- не змінюється структура кількісного складу акціонерів або засновників і їх пайової участі в статутному капіталі;
- термін погашення облігацій на момент їх емісії не лімітується;
- випуск облігацій може мати декілька етапів;
- погашення облігацій може здійснюватися грошима або майном відповідно до умов розміщення облігацій;
- існує можливість довгострокового погашення облігацій;
- сертифікат облігації підтверджує зобов'язання емітента повернути

власникові облігації її чітко визначену номінальну вартість у передбачений умовами їх розміщення строк і віднести до складу витрат сплачені кошти за користування позикою;

- випуск корпоративних облігацій дозволяє істотно знизити процентну ставку за облігаціями, що призводить до зменшення вартості обслуговування позики для підприємства, у зв'язку з диверсифікацією ризиків для інвестора;

- забезпечують можливість емітентам продати в майбутньому власні акції за вищою ціною у разі обміну конвертованих облігацій;

- відсутність впливу на процес управління тощо [1, с. 15].

При конвертації облігацій в акції вартість переданих позичальником інвестору акцій може бути визначена двома методами:

- методом балансової вартості, що полягає у прирівненні вартості акцій до вартості переданих за них облігацій;

- методом ринкової вартості, що полягає у прирівненні вартості акцій, що передаються в обмін, або до ринкової вартості акцій підприємства позичальника, або до ринкової вартості облігацій за цією позикою.

Якщо облігації конвертуються у звичайні акції за методом балансової вартості, то за правилом рахівництва, звичайні акції відображаються за перехідною вартістю облігацій. Облігаційні зобов'язання та відповідний неамортизований дисконт або премія списуються. З цієї причини ніякі прибутки чи збитки у бухгалтерському обліку не відображаються. При використанні другого із вказаних методів відображається або прибуток, або збиток, залежно від отриманої різниці між ринковою і балансовою вартістю обмінюваних облігацій.

Чинним законодавством передбачено типову кореспонденцію з обліку конвертації облігацій в акції [2], проте цей нормативний документ не враховує, що підприємство може видати в обмін на конвертовані облігації акції, які були попередньо викуплені. Даний варіант також можливий, оскільки може скластися ситуація, коли підприємство викупило акції і протягом року не реалізувало їх. Кореспонденція рахунків, яка відображає операції з конвертації в зазначеному вище випадку, відображена у таблиці.

Таблиця – Відображення в обліку конвертації облігацій в акції

Відображення господарських операцій в обліку		Запропоновані зміни
Конвертація облігацій в акції		
1. Видача акцій за рахунок їх додаткового випуску	Дт 46 Кт 40	–
	Дт 46 Кт 421	
	Дт 521 Кт 46	
2. Видача акцій, що були викуплені у акціонерів	–	Дт 45 Кт 31
		Дт 521 Кт 45

Конвертовані облігації не змінюють свого призначення як боргового зобов'язання, проте для користувачів фінансової звітності є важливою інформація стосовно конвертації облігацій в поточному періоді. Для акціонерів

це дасть змогу передбачити обсяг можливих дивідендів; для учасників фондового ринку – можливість прорахувати фінансовий стан за рахунок уникнення погашення зобов'язань; для менеджерів (управлінців) – розрахувати ефективність використання оборотних коштів [1, с. 15].

Як зазначає, Рудейчук С. В. конвертовані облігації є для інвестора більш привабливим вкладенням капіталу, якщо він не ризикує придбати прості акції, так як даний вид облігацій поєднує в собі властивості й акцій, й облігацій. Під час вкладення коштів у конвертовані облігації інвестор, з одного боку, досягає відносної безпеки своїх вкладень, а з іншого боку, можливості збільшення капіталу у майбутньому, які дають звичайні акції. Важливим етапом обігу конвертованих облігацій є момент конвертації облігацій в акції підприємства. Під час конвертації відбувається перетворення позикового капіталу у власний. Інвестори зі статусу кредиторів переходять у статус співвласників або акціонерів даного підприємства [3, с. 145].

Отже, момент конвертації облігацій призводить до того, що відбуваються структурні зміни у пасиві балансу, тобто категорія залученого капіталу на суму конвертованих облігацій перетворюється у розряд власного капіталу. Тим самим збільшується платоспроможність і фінансова ліквідність емітента. Зазначимо, що під час відображення конвертованих облігацій в обліку необхідно чітко знати умови випуску даного виду облігацій та їх емісії. Крім того, необхідно знати, коли саме відбувається момент трансформації залученого (позикового) капіталу у власний, і коли інвестори з розряду кредиторів переходять у розряд акціонерів або співвласників.

Вважаємо, що підприємства, які здійснюють операції з конвертації облігацій в акції з метою примноження інвестиційного прибутку та залучення позикового капіталу, повинні приймати ефективні рішення щодо диверсифікації ризиків для інвестора, визначати наслідки від конвертації. Адже, здійснення операції з конвертації цінних паперів є досить складним процесом, так як підприємство повинно враховувати пропорції обміну, строки конверсії, необхідність, порядок і розмір доплат тощо. Здійснюючи конвертацію підприємство тим самим підвищує інвестиційну привабливість власних цінних паперів та свою платоспроможність.

Список використаних джерел

1. Бондар М.І. Облік облігацій у сучасних умовах / М.І. Бондар // Інвестиції: практика та досвід. – 2007. - № 20. – С.13-16.

2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах. Схвалено рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 256 від 11.06.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/documents/date_7p/pg_iucusa.htm.

3. Рудейчук С. В. Сутність конвертованих облігацій: обліковий аспект / С. В. Рудейчук // Вісник ЖДТУ. – 2009. - № 4 (50). – С. 141-145.

УДК 368.5

Потійко С. В.
Аспірант ННЦ «Інститут аграрної економіки»

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ДОКУМЕНТУВАННЯ ПРИ СТРАХУВАННІ МАЙНА АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Система документування на підприємстві є важливою складовою організації бухгалтерського обліку. Саме від повноти та достовірності інформації первинних документів залежить швидкість прийняття управлінських рішень, раціональність використання економічних ресурсів і фінансовий результат компанії в цілому. Можна чітко сказати, що саме первинні документи є засобом оперативного управління виробництвом.

Будь-яка господарська операція чи бухгалтерська дія на підприємстві мають бути задокументованими. Підставою для ведення бухгалтерського обліку є отримання первинного документа, що складаються під час здійснення господарської операції або після її закінчення.

У кінці 2017 року Президент України підписав Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII, який набрав чинності з 1 січня 2018 року [5]. У Законі прийняті зміни, спрямовані на приведення законодавства з бухгалтерського обліку до вимог Директив ЄС.

Дослідження питань організації документообороту викладені в працях О.П. Войналовича. За його словами, саме раціонально організований документооборот на підприємстві є основою управління документами, які є підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку [4, с.50-52].

Отже, документування на підприємствах відіграє одну з ключових ролей. Це стосується і сільськогосподарських підприємств, які укладають договори страхування зі страховими компаніями. Питання документального оформлення у страхуванні є актуальним, оскільки саме від процесу документообігу залежить швидкість та якість оформлення договору страхування; у випадку страхової події – терміни отримання страхового відшкодування.

Метою дослідження є узагальнення діючої системи документування операцій страхування майна сільськогосподарських підприємств та внесення пропозицій щодо її удосконалення.

Питання документування первинних документів, що пов’язані зокрема з операціями страхування (перестрахування) в Україні неодноразово піднімалося багатьма науковцями. Вчені прийшли до висновку, що не існує стандартної затвердженої документації, яку обов’язково необхідно використовувати підприємствам у процесі їх фінансово-господарської діяльності. Вони самостійно можуть обирати перелік первинних документів для відображення всіх фактів господарського життя [2,с.110-116]. Також відсутній єдиний підхід

до порядку документування та визначення форм первинних документів, обов'язкових для заповнення, а також їх значення для користувачів інформації, спеціалістів, зайнятих їх оформленням, контролем та обробкою [3,с.25-32]. Відсутність єдиної затвердженої сиситеми первинних документів у операціях страхування, на нашу думку, не є критичним недоліком, адже у світлі переходу підприємств України на МСФЗ, варто зазначити, що питання первинного документування перейшло на рівень підприємства. А основним завданням ведення обліку є достовірна фінансова звітність. У таких умовах тим більше постає необхідність надання пропозицій щодо оптимізації та уніфікації документів у операціях страхування.

Тобто, при оформленні договору страхування або у випадку страхової події кожна страхова компанія керується своїми внутрішніми документами, які відрізняються один від одного як за формою, кількістю так і за змістом.

При укладанні договору страхування сільськогосподарські підприємства повинні надавати невичерпний перелік копій статутних документів, а їх відсутність чи ненадання призводить до: затримок у оформленні договорів; ускладнюють з'ясувати обставини настання страхової події; визначити розмір заподіяних збитків чи взагалі відмовити у оформленні договору або виплаті страхового відшкодування; зменшити розмір страхової суми або страхової виплати.

Слід виділити наступні етапи страхування та їх документальне забезпечення: 1 етап: Моніторинг страхових компаній на предмет можливості укладання договору агрострахування - інтернет – ресурс: сайти страхових компаній; огляд аграрної та страхової преси; листування та обмін досвідом з партнерами; 2 етап: Укладання договору страхування - заява на страхування майна; виписка та витяг з ЄДРПОУ страхувальника; копія акта оцінки нерухомого майна; копія кредитного договору і договору застави; копія правовстановлюючого документа, що підтверджує право власності або інших майнових прав заявника на нерухоме майно (договір закупівлі-продажу, свідоцтво про право власності, інвестиційний договір і т.п.); копія реєстраційного посвідчення про право власності територіального БТІ; копія правовстановлюючого документа, що підтверджує право власності на земельну ділянку, якщо нерухомим майном є будинок; 3 етап: Оплата страхового платежу (отримання страхового відшкодування) - банківська виписка, бухгалтерські регістри та проводки, головна книга; 4 етап: Віднесення на витрати (доходи) страхових платежів (страхового відшкодування) - акти виконаних робіт, бухгалтерські регістри та проводки, головна книга, фінансова звітність; 5 етап: Страховий випадок - повідомлення про настання події; договір страхування; документи, що підтверджують право володіння об'єктом страхування (державний акт на право власності на землю, договір оренди землі тощо); акт огляду, підписаний страховиком і страхувальником;письмову заяву страхувальника довільної форми про виплату страхового відшкодування; опис пошкодженого, знищеного чи втраченого застрахованого майна (врожаю, посівів, насаджень тощо); 6 етап: Оцінка страхового збитку - довідки (акти, висновки тощо) відповідних органів (пожежної служби, внутрішніх справ,

служби захисту рослин, підрозділів Міністерства з питань надзвичайних ситуацій тощо) про факт, причини й обставини настання події, що має ознаки страхової, та про розмір збитку;бухгалтерські документи страхувальника, що підтверджують розмір збитку;копію майнової претензії до особи, винної в заподіянні збитків, і документи, що підтверджують відправлення претензії адресату;інші документи, передбачені договором страхування, якщо вони необхідні для встановлення розміру збитків, що підлягають відшкодуванню; 7 етап: Страхування за умови державної підтримки - копію договору страхування, засвідчену страхувальником; копії розрахунково-платіжних документів, що засвідчують суму фактично сплачених страхових платежів; довідку про банківські реквізити страхувальника;довідку про відсутність(наявність) заборгованості з податків і зборів (обов'язкових платежів).

Таким чином в дослідженні проаналізовано наявну сукупність первинних документів, що використовуються в операціях страхування майна сільськогосподарських підприємств, висловлено думку щодо необхідності удосконалення системи документування в напрямі її стандартизації та уніфікації. При страхуванні майна сільськогосподарських підприємств процес документування повинен: мати свою термінологію та хронологію; чітко затверджені форми первинних документів як для укладання договору страхування, так і при оформленні страхової події, при отриманні коштів із державного бюджету. Мають бути регламентовані вимоги до первинних документів; для впорядкування аналітичного обліку потрібно запровадити бухгалтерські відомості, регістри, забезпечити методологічну єдність документування для різних видів потреб управління.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996–XIV : [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http ://zakon.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=996–14.

2. Майданевич Ю.П. Документування операцій, пов'язаних з виробництвом молочної продукції / Майданевич Ю.П. // Вісник ЖДТУ. – 2005. – №4 (42). – С. 110-116.

3. Малюга Н.М. Концепція документування операцій суб'єктів господарювання в Україні / Малюга Н.М. // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 2 (40). – С.25–32.

4. Войналович О.П. Бухгалтерська складова раціоналізації документообороту на підприємстві / Войналович О.П. // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 2 (40). – С.50–52.

5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2164-19.

УДК 657.37

Починок Н. В.
Тернопільський національний економічний університет
в. о. завідувача, доцент кафедри обліку у виробничій сфері, к.е.н., доцент

ВЗАЄМОЗАЛЕЖНІСТЬ СОЦІАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ ТА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Соціальний захист, соціальна політика підприємства, наявність соціального пакету для працівників підприємства є одним із важливих конкурентних переваг для роботодавців на ринку праці. Однак не завжди підприємства можуть запропонувати своїм працівникам привілеї більші, ніж це передбачено чинним законодавством у сфері соціальної політики в зв'язку з недосконалістю окремих нормативно-правових актів, власним трактуванням часто неоднозначних норм законодавства, відсутністю гнучкого законодавства, в тому числі пільгового оподаткування для соціально-відповідальних суб'єктів господарювання.

Існування, так званих, невідчутних активів в сучасному бізнесі, за рахунок яких в основному відбувається зростання капіталу, стимулює провідні компанії світу створювати сприятливі умови праці для працівників, професіоналізм котрих є складовою їх інтелектуального капіталу, не перекладаючи свої обов'язки лише на державні інституції в сфері гарантування соціального захисту.

Цінність працівника для компанії визначається, в тому числі і ставленням топ-менеджменту до його особистого життя через можливість гнучкого графіку роботи для працюючих матерів, наявність садочків для дітей працівників, кімнат відпочинку матері й дитини на роботі, виплати матеріальної допомоги за рахунок фондів матеріального стимулювання підприємства.

Досвід країн Європейського Союзу, законодавство котрого так інтенсивно імплементується для регулювання національної економіки, свідчить про наявність різноманітних пільг для сімей, які вирішили народити дитину. Хоча терміни відпусток по догляду за дитиною менші в порівнянні з вітчизняними (в Україні оплачувана відпустка, пов'язана з вагітністю та пологами, становить 126 днів (70 календарних днів до передбачуваного дня пологів та 56 – після пологів); після її закінчення за бажанням жінки надається відпустка для догляду дитини до досягнення нею трирічного віку), однак значно більші виплати. У Франції чоловікам доплачують досить солідні відсотки до зарплати за час декретної відпустки дружини. Так, у Великобританії декретна відпустка становить 52 тижні (рік). Але повноцінно будуть оплачені лише 34 тижні (26 тижнів виплачується повна зарплата, 8 тижнів – 90%). В Італії – п'ятимісячна декретна відпустка, яка оплачується в розмірі 80% від зарплати. Якщо відпустку продовжити ще на півроку, компенсація вже становитиме 30% від зарплати. У США поняття декретної відпустки фактично відсутнє. Федеральним законодавством передбачено 12

тижнів неоплачуваної відпустки по вагітності й пологах, тому компенсація залежить від працедавця. Провідні компанії, такі як: Adobe, Amazon, Apple, Facebook, Microsoft, Google, YouTube та ін. застосовують власні компенсаційні механізми для збереження у колективі талановитих співробітників, що суттєво не впливає на поточні витрати (Google відпускає співробітників в декрет на три місяці і оплачує 100% зарплати; Microsoft забезпечує 12 оплачуваних тижнів для чоловіків і 20 для жінок). Інший підхід, пов'язаний з формуванням забезпечень таких відпусток за рахунок відрахувань із заробітної плати працівників (така практика, наприклад, існує в штаті Каліфорнія).

Згідно з статистичним дослідженням Міжнародної організації праці, в 96 країнах з 188 відповідно до норм Конвенції МОП № 183 надається принаймні 14 тижнів оплачуваної відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами. З них в 31 країні надається 18-26 тижнів (в т. ч. Україна), і ще в 10 країнах – більше 26 тижнів. У 59 країнах тривалість оплачуваної відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами становить 12-13 тижнів, що відповідає мінімальним нормам, передбаченим Конвенцією МОП № 102. У 31 країні відпустка по вагітності та пологах з наданням грошової допомоги становить менше 12 тижнів (в т. ч. США).

У 77 з 188 країн відповідно до базового рівня Конвенції МОП № 183 жінки мають право на оплачувану відпустку у зв'язку з вагітністю та пологами з виплатами, що становлять принаймні дві третини їх звичайної заробітної плати протягом мінімального періоду, що дорівнює 14 тижням. У 28 країнах (майже 15 відсотків від загальної кількості розглянутих країн) жінки мають право на 100 відсотків їх заробітної плати протягом принаймні 18 тижнів, що відповідає найвищим стандартам, встановленим в Рекомендації МОП № 191. Інші 17 країн надають допомогу в фіксованому розмірі (наприклад, відповідно до мінімальної заробітної плати). В 61 країні жінки мають право отримувати допомогу в розмірі, який не перевищує 67 відсотків від попереднього заробітку, протягом 12-13 тижнів, що не відповідає базовому рівню Конвенції МОП № 183, але відповідає мінімальним вимогам Конвенції МОП № 102. У 31 країні грошова допомога складає менше 45 відсотків від попередньої заробітної плати, і / або термін оплачуваної відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами становить менше 12 тижнів.

Наразі відсутня реальна статистика використання жінками права на відпустку, фактичні терміни перебування у відпустці по вагітності і пологах (крім результаті соціальних опитувань), в тому числі й в Україні, що могло б стати причиною перегляду чинних строків та обсягів й джерел фінансування.

В Україні право на соціальну відпустку у зв'язку з вагітністю і пологами терміном на 126 календарних днів на підставі медичного висновку [1], який оформляється листком непрацездатності визначено ЗУ «Про відпустки» та ЗУ «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Відповідно до національного законодавства допомога по вагітності та пологах за рахунок Фонду соціального страхування обчислюється, виходячи з нарахованої заробітної плати (доходу), з якої сплачуються страхові внески, але не більше за

розмір допомоги, обчислений із ***двократного розміру мінімальної заробітної плати***, встановленої на час настання страхового випадку [2].

Однак соціальні дослідження вказують на відмову значної частки працівниць від зазначених соціальних гарантій і свідоме скорочення терміну відпустки. Варто відзначити про відсутність чітких інструкцій (згідно з якими працюють компетентні державні інституції) щодо процедури та документального оформлення скорочення терміну перебування у відпустці в зв'язку з вагітністю та пологами. Якщо період непрацездатності по вагітності і пологах є меншим, ніж законодавчо встановлений термін, і це пов'язано з тим, що працівниця відпрацювала певну кількість днів під час періоду, впродовж котрого мала право на відпустку по вагітності та пологах на підставі отриманого нею листка непрацездатності у відповідному медичному закладі, до заяви-розрахунку необхідно додати відповідні пояснення для Фонду соціального страхування у вигляді заяви працівниці та наказу про виплату заробітної плати за відпрацьовані дні в межах встановленого законодавством періоду відпустки по вагітності та пологах.

Загалом світові тенденції у сфері забезпечення соціальних гарантій працівникам свідчать про потребу солідарного фінансування виплат грошової допомоги по вагітності та пологах як найбільш ефективного засобу забезпечення доходу жінок протягом відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами. Фінансування за рахунок держави, роботодавця та безпосередньо працівників сприятиме підвищенню соціальних стандартів, рівня соціальної відповідальності бізнесу, рівного ставлення до чоловіків і жінок на ринку праці.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про відпустки» [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#n196

2. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1105-14/

Протасова Н. Я.
Специальность 1.250108
«Бухгалтерский учет, анализ и
аудит (по направлениям)»
УО «Белорусский торгово-
экономический университет
потребительской кооперации»,
г. Гомель

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ ОЦЕНКИ СТАТЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Одним из важнейших элементов методологии бухгалтерского учета является правила оценки имущества, капиталов и обязательств организации при составлении бухгалтерской отчетности. На оценку статей бухгалтерской отчетности оказывают влияние следующие факторы: фактор экономического содержания имущества (основные средства, материалы, дебиторская задолженность); фактор времени совершения хозяйственных операций; фактор уместности; фактор рациональности (т.е. должно быть меньше затрат, больше доход); конъюнктурный фактор предосторожности.

Проблема оценки статей баланса в теории и практике как в Республике Беларусь, так и за рубежом уже давно волнует специалистов.

Существовали два подхода к проблеме оценки, представители первого считали, что основная цель баланса – показать возможно более точно имущественное состояние организации, что может быть достигнуто оценкой, наиболее соответствующей действительности. Выявление результата хозяйственной деятельности по балансу являлось побочной целью. Финансовый результат является производным из баланса, который определяется как разница между ценностным выражением имущества с одной стороны, и обязательствами и капиталом с другой. Величина капитала находилась в зависимости от оценки балансовых статей. Таким образом, результат деятельности при таком подходе является функцией оценки балансовых статей. Сторонники данного подхода предполагали оценку статей баланса производить по рыночным ценам, реализационной стоимости, стоимости использования и т. д.

Сторонники второго подхода главную цель баланса видели в выяснении результата хозяйственной деятельности и считали, что при определении имущественного состояния должен быть установлен четкий порядок оценки статей баланса, который позволял бы выявлять финансовый результат с большей точностью.

В таблице представлены действующая и предлагаемая автором оценки основных статей бухгалтерского баланса в бухгалтерской отчетности.

В основу оценки положена текущая стоимость, представляющая собой цены, по которым могут быть приобретены имеющиеся активы на дату составления баланса. Она имеет ряд преимуществ по сравнению с оценкой по

себестоимости, господствующей в действующем бухгалтерском балансе. Во-первых, она представляет наилучшую оценку для целей прогнозирования. Во-вторых, учитывает потенциальные прибыли и убытки. В-третьих, она представляет оценку актива организации в случае приобретения ей одних и тех же активов. В-четвертых, отражение активов в текущей оценке более реально, чем сложение затрат, которые имели место в разные отчетные периоды.

Для основных средств текущей стоимостью могут быть: цена аналогичных активов, находившихся в эксплуатации, такого же состояния и возраста при наличии рынка таких активов; цена, исчисленная на основе стоимости приобретения идентичного нового актива за минусом накопленной амортизации и др.

Поскольку дебиторская задолженность превращается в денежные средства через определенный промежуток времени, ее оценка не может соответствовать сумме, причитающейся по договору. Дебиторскую задолженность следует учитывать по дисконтированной оценке суммы, которая будет получена в срок погашения, откорректированной на величину резерва по сомнительным долгам. Вместо дисконта можно использовать рыночную ставку процента за кредит соответствующего уровня риска.

Таблица – Оценка основных статей бухгалтерского баланса

<table>
<tr><th>Статьи баланса</th><th colspan="2">Действующая оценка в балансе</th><th>Предлагаемая оценка в балансе</th></tr>
<tr><td>Основные средства</td><td colspan="2">Остаточная стоимость (фактические затраты приобретения, сооружения, изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации)</td><td>Текущая стоимость</td></tr>
<tr><td>Нематериальные активы</td><td colspan="2">Остаточная стоимость (фактические затраты на приобретение, изготовление и затраты по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию, за минусом начисленной амортизации)</td><td>Текущая стоимость планируемых доходов от эксплуатации объекта</td></tr>
<tr><td>Финансовые вложения</td><td colspan="2">Фактические затраты для инвестора</td><td>Рыночные цены</td></tr>
<tr><td>Незавершенные капитальные вложения</td><td colspan="2">Фактические затраты для застройщика (инвестора)</td><td>Фактические затраты</td></tr>
<tr><td>Запасы</td><td rowspan="4">Цена возможной реализации, если она ниже стоимости приобретения</td><td>Фактическая себестоимость</td><td rowspan="4">Накопленная стоимость (фактические затраты), не превышающие чистую стоимость реализации (основывается на рыночных ценах)</td></tr>
<tr><td>Готовая продукция</td><td>Фактическая или нормативная себестоимость</td></tr>
<tr><td>Товары</td><td>Стоимость приобретения</td></tr>
<tr><td>Товары отгруженные</td><td>Фактическая или нормативная себестоимость, включая затраты, связанные с реализацией</td></tr>
<tr><td>Дебиторская задолженность</td><td colspan="2">Продажные цены</td><td>Дисконтированная стоимость</td></tr>
</table>

Выбор оценки диктуется задачами бухгалтерской отчетности и интересами пользователей. Кроме того, выбор способов и методов оценки объектов может быть обусловлен внешними факторами, средой и условиями, в которых функционирует организация. Например, производимая оценка капитала может зависеть от способов его формирования; оценка долгосрочных активов – от экономической выгоды их приобретения и использования; оценка запасов – от стратегии маркетинга; оценка других ликвидных активов – от оборачиваемости оборотного капитала; оценка дохода – от используемой политики цен.

Любой из выбранных подходов к оценке не только диктуется и зависит от конкретного фактора, но и дает свои результаты.

УДК 657.446

Прохар Н.В.
Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, к. е. н., доцент

ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТУ ТОВАРІВ ЮРИДИЧНИМИ ОСОБАМИ

Здійснення зовнішньоекономічної діяльності юридичними особами визначається статутом підприємств та чинними-нормативно правовими актами, що є особливо актуальним в умовах орієнтації України на міжнародне співтовариство. Однак, здійснення підприємствами експортно-імпортних операцій ускладнюється через відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку та контролю, непрозорість законодавства, що призводить до серйозних порушень суб'єктами господарювання валютного, податкового та митного законодавства. Спади та зростання курсу гривні по відношенню до іноземної валюти змушують працівників бухгалтерії постійно відслідковувати динаміку валютних курсів, налаштовувати програмні продукти для ведення достовірного обліку валютних операцій. Саме тому виникає потреба в подальшому розвитку методології обліку імпортних операцій, враховуючи їх специфіку, суперечливість законодавства, недосконалість інформаційного забезпечення.

Проблеми обліку та оподаткування експортно-імпортних операцій висвітлені у працях науковців, серед яких М.П. Войнаренко, Л.І. Ірха, Г.Ю. Коблянська, Ю.М. Лисенко, Т.М. Мельник, О.О. Непочатенко, Л.М. Очеретько, Н.В. Федькевич, Р.Л. Цебень та інші.

Документальне оформлення імпорту товарів юридичними особами - резидентами України залежить від коду товару, який імпортується. Однак, вказаний перелік документів для обчислення податкових платежів може бути значно розширеним з метою підтвердження митної вартості товарів. Для митного контролю необхідно надати такі документи:

–контракт;

–додаткову угоду до контракту (при зміні реквізитів для оплати чи інших істотних умов контракту);

–специфікацію до контракту (якщо в контракті не вказано асортимент товарів, а зазначено лише загальну суму контракту);

–інвойс;

–платіжне доручення (при передоплаті за товари);

–прайс-лист на товари, що підлягають імпорту;

–експортну накладну (при замитненні товару в іноземній країні);

–CMR (міжнародну товарно-транспорту накладну);

–сертифікат якості на товари;

–переклад документів українською або російською мовою, завірений підписом директора та печаткою підприємства.

Тому складність заповнення, та особливо оформлення документів для митного контролю є важливою перепоною у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності з наступних причин:

–зарубіжні партнери не звикли працювати з договорами (контрактами), тому їх підписання та нанесення відбитку печатки потребує додаткових психологічних вмінь українського бухгалтера та знання іноземної мови. Печатка найчастіше знаходиться у головному офісі компанії, яка має безліч структурних підрозділів (філій, ліній), розміщених територіально достатньо відділено один від одного. Тому дооформлення документів є ускладненим;

–оформлення специфікацій та додаткових угод на кожну окрему імпортну поставку має аналогічні складності, описані вище;

–оформлення інвойсу та його відправка електронною поштою постачальнику взагалі покладається на українського бухгалтера у випадку невідповідності сум та кількості товарів, зазначених у рахунку-фактурі постачальника та в інвойсі. Такі розбіжності виникають в момент завантаження автомобіля, оскільки складно передбачити асортимент товарів, що фактично буде завантажений.

Контроль вище зазначених документів митними органами здійснюється з метою визначення митної вартості товарів, з якої сплачуються ПДВ та митні платежі до бюджету. Тому суперечності виникають при обчисленні саме договірної (контрактної) вартості товарів, що є складовою частиною митної вартості товарів та підлягає оподаткуванню.

Відповідно до ст. 190.1 Податкового кодексу України, базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів [1].

Отже, договірна (контрактна) вартість товарів вказується або у контракті, або у специфікації до нього. Але в її достовірності часто сумніваються митні органи, що потребує додаткових витрат часу бухгалтера на її підтвердження. Крім того, при умові поставки EXW, що означає самовивіз товару, до митної вартості товару також включається вартість транспортування товару до кордону України, що передбачає зазначення перевізником товару додаткової інформації:

–вартість перевезення товару до кордону з Україною;

–вартість транспортування товару по Україні до покупця;

–винагорода експедитора за поставку товару.

Суперечності також існують при визначенні первісної вартості імпортованих товарів, яка в подальшому буде складовою частиною продажної вартості та оподатковуватиметься єдиним податком і ПДВ. За Податковим кодексом України, базою оподаткування для імпортних товарів, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів. Але ж до неї не включаються витрати на транспортування товарів по Україні, вартість послуг брокера, вартість перебування автомобіля в терміналі (перебування у місці доставки транспортного засобу з вантажем), що є значною частиною витрат підприємства при придбанні товарів.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», первісна вартість товарів включає:

–суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків;

–суми ввізного мита;

–суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

–транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

–інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [2].

Тому не зрозуміло, для оподаткування вартості товарів ПДВ при їх продажу враховувати договірну (контрактну) вартість відповідно до Податкового кодексу України чи всі складові первісної вартості відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». На думку автора, логічним у даному випадку є застосування норм П(С)БО 9 «Запаси».

Таким чином, стимулювання здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб’єктам господарювання в Україні може бути забезпечене через спрощення процедури митного оформлення імпорту товарів та скорочення кількості документів, що подаються для митного контролю. Наповненню дохідної частини бюджету буде сприяти усунення протиріч у податковому та бухгалтерському законодавстві України.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00.

2. П(С)БО 9 «Запаси» (із змінами і доповненнями): Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електрон. ресурс]. - Спосіб доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.

УДК 657

Пушкар М.С.
Тернопільський національний економічний університету
професор кафедри аудиту, ревізії та аналізу, д.е.н., професор

СТРУКТУРНИЙ АНАЛІЗ НАУКОВОЇ ТЕОРІЇ КОНТРОЛЮ

Виникнення контролю, як елементу людської діяльності, відносять до цивілізаційного періоду розвитку суспільства. Існування контролю було необхідним як спосіб регулюванням відносин всередині родів і племен з приводу розподілу засобів для життя.

В епоху формування перших цивілізацій (VI тисячоліття до н.е.) контроль виконував роль регулятора економічних відноси в рабовласницькому суспільстві, коли відбулася майнова диференціація всередині стародавніх суспільств.

Контроль супроводжує діяльність людей в усіх економічних формаціях без винятку, а його організація викликала потребу в обліковій та аналітичній інформації, особливо в індустріальному суспільстві в епоху формування капіталістичного способу виробництва.

Отже, контроль у його примітивних формах з'явився як необхідність управління людьми і майном тоді, коли людина сучасного типу, відома як (homo sapiens) почала регулювати господарську діяльність та її результати. Контроль здійснювався на інтуїтивному рівні, поступово перетворюючись на функцію управління. Без контролю неможливо управляти. Проте, до цього часу контроль залишається мистецтвом, а не наукою, про що зазначають автори таких публікацій, як: [1, с.6–5; 2; 3]. Теорія висвітлює шлях пізнання закономірностей поведінки об'єктів контролю, показує ті елементи і зв'язки між ними, що визначають глибинну сутність впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовищ на результати роботи бізнесу. Сутність контролю полягає не стільки у відстеженні явищ і процесів господарської діяльності та формуванні уяви про бізнес клієнта за допомогою органів відчуття (зору, слуху та ін.) і засвідчення правильності чи порушень стандартів діяльності і складання звітних форм, скільки в його визнаній цінності, як суспільного інституту держави, що сприяє зростанню довіри з боку інвесторів до бізнесу. Облік дає лише інформацію для контролю, а контролюють менеджери!

Особливо це стосується такого виду контролю як зовнішній і внутрішній аудит. Завдяки посередництву зовнішнього аудитора, як третьої сторони між підприємством і потенційними користувачами, що засвідчує правдивість економічних показників роботи, наведених у фінансових звітах, зміцнюється довіра до такої інформації. Аудитор виступає гарантом, що висловлює своє судження у письмовій формі стосовно надійності фінансового стану клієнта. Аудит, як наука, формує інформаційне поле економіки, позбавлене обману і шахрайства у сфері бізнесу і фінансів, тому він надалі буде виконувати свою позитивну роль обслуговуючи інтереси бізнесу, інвесторів, державних органів та суспільства в цілому

Науки про контроль передбачає розробку моделі, яка служить теоретичною базою знання, здатним бути корисним для бізнесу впливаючи на практичну діяльність. Модель контролю передбачає розкриття сутності процесу контролю,

структури контрольного процесу та аксіології (цінності) для економіки країни та окремих підприємств, а через образ науки формування мети, завдань, методів дослідження тощо. [4; 5].

Сучасний етап розвитку економіки потребує уточнення мети контролю, яка визначає його завдання і тих користувачів інформації, які розробляють рекомендації з удосконалення системи контролю за роботою виконавців.

Мета полягає не стільки у підтвердженні правдивості наведених економічних показників у фінансової звітності (це лише одне із завдань, до того ж не основне), скільки у сприянні бізнесу в організації внутрішнього контролю, який би гарантував отримання інформації про рівень ефективності роботи персоналу підприємства на всіх етапах технологічного процесу виробництва та управління ним.

Теорії контролю повинна виявляти закони, принципи, регулятори, методи організації і технології виконання робіт, визначати вплив системи обліку на контроль і контролю на систему обліку, розробляти методи визначення ефективності облікової інформації й менеджменту та їх впливу на результати діяльності бізнесу, організовувати збір інформації щодо тактики і стратегії менеджменту, спрямованих на поліпшення фінансового стану підприємства. Контролю полягає не тільки у відстеженні явищ і процесів фінансової і господарської діяльності з метою формування уяви про ефективність бізнес – процесів, отриманих за допомогою органів відчуття (зору, слуху та інших методів отримання свідчень), а й і засвідченні фактів дотримання чи порушення стандартів роботи і складання звітних форм (рис.1).

Цінність контролю, як суспільного інституту держави, полягає у його ролі у підвищенні довіри з боку інвесторів до бізнесу. Хоча контроль ґрунтується на обліковій інформації, але облік дає лише інформацію для контролю, а контролюють процеси завжди менеджери!

Облікова система повинна бути підпорядкована системі менеджменту, тому потрібно узгоджувати склад інформації для менеджерів із завданнями системи обліку. Облікова система, в силу вимог менеджменту, постійно повинна змінюватися нарощуючи свої можливості генерувати все більший обсяг інформаційних ресурсів за рахунок організації нових облікових інформаційних підсистем.

Особливо це стосується такого виду контролю, як зовнішній і внутрішній аудит. Завдяки посередництву зовнішнього аудитора, як третьої сторони між підприємством і потенційними користувачами, що засвідчує правдивість економічних показників роботи, наведених у фінансових звітах, зміцнюється довіра до такої інформації. Аудитор виступає гарантом, що висловлює своє судження у письмовій формі стосовно надійності фінансового стану клієнта. Аудит, як наука, формує інформаційне поле економіки, позбавлене обману і шахрайства у сфері бізнесу і фінансів, тому він надалі буде виконувати свою позитивну роль обслуговуючи інтереси бізнесу, інвесторів, державних органів та суспільства в цілому.

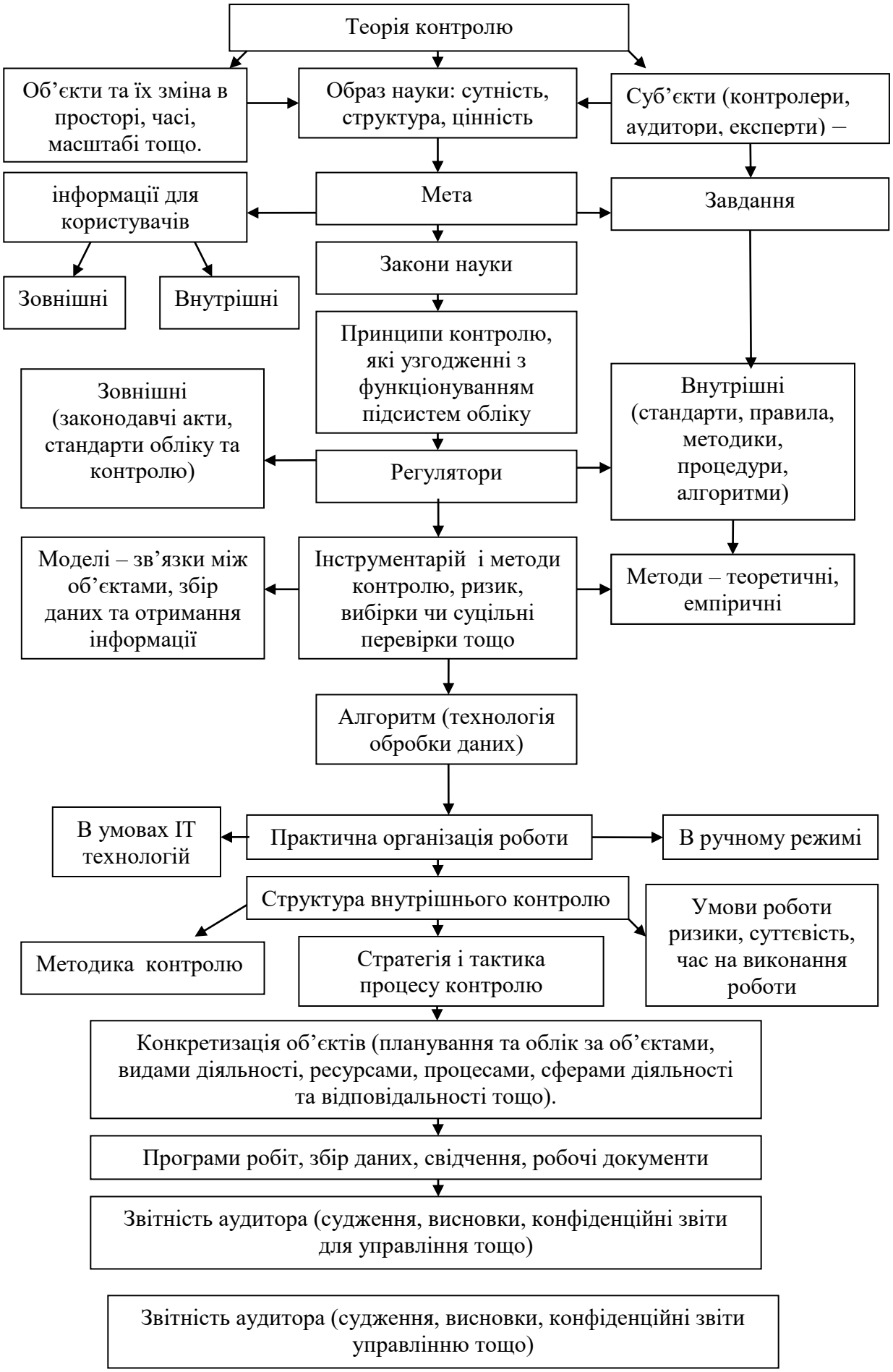

Рис. 1. Концептуальні основи контролю [4].

Мету контролю формулюють, як процес отримання інформації для персоналу вищого рівня управління, але в нашій країні ця мета гіпертрофована через її регламентацію державою в однобокому спрямуванні – підтвердженні правильності показників фінансової звітності, в той час, коли в ринковому середовищі потрібно посилити функцію створення раціональної системи внутрішнього контролю на підприємстві. Від мети залежить сукупність актуальних завдань науки і практики, проте, в науці про контроль, як і обліку, науковці не розрізняють їх завдання ототожнюючи дві абсолютно різні науки, що гальмує розвиток як теорії, так і практики.

Контрольні працівники до цього часу ведуть дискусії з приводу принципів функціонування контролю, а науковці шукають їх абстрагуючись від принципів обліку. Логічно припустити, що такі принципи повинні бути узгодженні з принципами обліку, оскільки облік виступає, у широкому тлумаченні, як центральний синтезований об'єкт дослідження будь–якого виду контролю.

Аналіз літературних джерел (монографій, підручників, посібників, наукових статей і тез наукових конференцій) свідчить про відсутність наукової концепції контролю, які би систематизовано охоплювали його проблематику хоча би в обсязі основ наукових досліджень [5]. Якщо контроль – наука, а не мистецтво, то настав час здійснити аналіз його сучасної парадигми та відкрити закони, що управляють розвитком цієї наукової галузі знань.

Автором здійснена спроба окреслити проблему розробки теорії контролю замість того сурогату що домінує у сучасному суспільстві ще з часів середньовіччя, що гальмує впровадження досягнень науково – технічного прогресу в економічну науку, що є і які є наслідком «відображення і підтримки цінностей, традицій і моделей поведінки минулого не задаючись питанням про їх доцільність в сучасному і майбутньому» [6].

Список використаних джерел

1. Аудит: навч. посіб. За ред. Д.е.н., пофесора Пушкаря М.С. – Тернопіль: Карт-бланш,, 2014. – 275 с.

2. Редько О.Ю. Аудит в посттоталитарном обществе. Философский аспект. Монографія. . – К.: НЦУА, 2011. – 226 с.

3. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні. За заг. ред., д.е.н., проф. Пушкаря М.С. – Тернопіль: Карт-бланш. – 2012. – 220 с.

4. Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теорія и методология. – М.: Омега, 2007. – 176 с.

5. Пушкар М.С.Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія. –Тернопіль, Карт– бланш, 2011. –140 с

6. Фреско Жак. Все лучшее, что не купищь за деньги. Мир без политики, нищеты и войн. (Официальная аудиокнига). Размещена в Интернете.

УДК: 657.62:658.1:338.3

Райковська І.Т.
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права

ЗАСТОСУВАННЯ ВИДІВ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ ЗА ЧАСОВОЮ НАЛЕЖНІСТЮ В ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ

Ефективність діяльності кожного підприємства, його конкурентоспроможність залежать передусім від того, наскільки управлінські рішення, якими підприємство керується для досягнення успіху на ринку, відповідають його вимогам. Вибір найкращого варіанту розвитку підприємства тісно пов'язаний з поточним і перспективним аналізом, у тому числі й стратегічним. Прийняття оптимальних управлінських рішень потребує постійного аналізу різних варіантів економічних параметрів.

Рішення, прийняті з урахуванням результатів стратегічного аналізу, сприяють економному використанню ресурсів, запобіганню зайвим витратам, уникненню прорахунків, вирішенню проблемних ситуацій. Через виявлення та реалізацію наявних можливостей збільшення і здешевлення виробництва продукції проведений аналіз сприятиме підвищенню економічної ефективності підприємницької діяльності.

За допомогою здійснення стратегічного аналізу та вироблення довгострокової стратегії господарської діяльності підприємства досягається швидка адаптація до змін ринкової кон'юнктури, передбачення можливих змін поведінки партнерів, уникнення невиправданого економічного ризику. Отже, стратегічний аналітичний напрям в економічних науках є, ймовірно, одним з найбільш затребуваних, оскільки ніяке дослідження в принципі не може обійтися без аналізу; разом з тим, це і один з найбільш суперечливих і неоднозначно трактованих розділів економіки. В контексті діяльності суб'єктів господарювання практична цінність стратегічного аналізу полягає в дослідженні та перетворення інформаційної бази, одержаної внаслідок аналізу середовища, на стратегію підприємства, яка інтегрує багато конкурентоспроможних дій та підходів до бізнесу, від яких залежить успішність діяльності суб'єкта господарювання в довгостроковій перспективі.

Стратегічний аналіз займає суттєве місце в забезпеченні виконання найважливішої вимоги до управлінських рішень – наукового обґрунтування варіантів таких рішень, які б забезпечили досягнення максимальних довгострокових економічних результатів за мінімальних витрат ресурсів. Таким чином, стратегічний аналіз на підприємстві повинен виступати, по-перше, елементом системи управління, основою виявлення недоліків і резервів у господарській діяльності, підвищення ефективності використання економічних ресурсів, пошук нових резервів зменшення собівартості та збільшення обсягів виробництва, нарощування економічного потенціалу та вартості бізнесу. По-друге, інформаційним забезпеченням, він повинен охоплювати результати дій всіх інших функцій управління, базуватися на фактах їх прояву, переробляти та

видавати нову інформацію про стан діяльності підприємства та його місце у зовнішньому середовищі, а також сприяти роботі систем управління і контролю.

Завдання стратегічного аналізу в управлінні суб'єктом господарювання є різним в залежності від етапів управління та стадій процесу прийняття управлінського рішення. Перед прийняттям рішення інформація, отримана з на основі аналітичних розрахунків, повинна уможливлювати оцінку ступеня використання засобів і позицій підприємства на ринку й ефективності господарювання. Роль стратегічного аналізу на етапі реалізації прийняття рішень повинна полягати у наданні інформації про неправдивість і порушення в діяльності по відношенню до прийнятих за основу порівнянь (минулий період, стан, прийнятий за зразок, плановий стан, стан в подібних підприємствах). Інформація, яка отримується шляхом проведення стратегічного аналізу, повинна також дозволяти здійснювати дії, що коригують процес управління відповідно до прийнятих раніше положень (рис. 1).

Рис. 1. Застосування видів стратегічного аналізу за часовою належністю в процесі прийняття рішень

Наступні етапи прийняття рішень вимагають застосування різних видів аналізу. На етапі розпізнавання і формулювання проблеми повинні проводитися ретроспективний та поточний стратегічний аналіз, надаючи нам інформацію про стан середовища, економічно-фінансовий стан підприємства, а також діяльності його підсистем з метою формування моделей поведінки підприємств в конкурентному середовищі.

Натомість етап опрацювання можливих варіантів рішень, їх оцінка і вибір оптимального повинен ґрунтуватися на перспективному стратегічному аналізі, який спрямований на прогнозування і застосування критеріїв та методів оцінки опрацьованих варіантів. Контроль реалізації та оцінки ефектів від прийнятих рішень слід проводити опираючись на аналіз досягнутого стану, але до поточної оцінки і контролю необхідним є також проведення перспективного стратегічного аналізу. Після закінчення реалізації прийнятих раніше рішень

використання аналізу полягає в оцінці покращання ефективності господарювання підприємства, його фінансового та майнового становища, зміцнення позиції на ринку і збільшення його вартості. Таким чином, на основі розробленої та сформованої стратегії розвитку підприємства удосконалюються проекти управлінських рішень різного рівня. Відповідно, стратегічний аналіз обґрунтовує управлінські рішення та забезпечує науковість їх прийняття.

УДК 657.6

Редченко К.І.
Львівський торговельно-економічний університет,
зав. кафедри аудиту, аналізу та оподаткування,
д.е.н., професор

ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ АУДИТОРСЬКИХ КОМІТЕТІВ: ВІТЧИЗНЯНА ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА

Одним з найважливіших інструментів реалізації функцій наглядових рад акціонерних компаній є постійні та тимчасові комітети. Згідно з вимогами ст. 56 Закону України «Про акціонерні товариства», у публічних акціонерних товариствах або акціонерних товариствах, у статутному капіталі яких більше 50% акцій належить державі, обов'язково утворюються комітет з питань аудиту, комітет з винагород і комітет з питань призначень. При цьому комітет з винагород та комітет з питань призначень можуть бути об'єднані. Зазначені комітети складаються виключно або переважно із членів наглядової ради акціонерного товариства, які є незалежними директорами, і очолюються ними.

Щодо кількісного та якісного складу аудиторського комітету, то вітчизняне законодавство вимагає, по-перше, щоб більшість членів такого комітету не були пов'язані з компанією, а, по-друге, потрібно, щоб хоча би один член аудиторського комітету був достатньо компетентним у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиту (ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»).

Ці вимоги відповідають кращій міжнародній практиці: починаючи з кінця 1960-х – 1970-х років незалежні аудиторські комітети створюються у більшості публічних акціонерних компаній [1]. Протягом останніх років членами таких комітетів є (повністю або переважно) незалежні директори (див. таблицю).

Так, згідно проведеного нами дослідження великих міжнародних компаній, лише в 20% випадках до складу аудиторського комітету були залучені виконавчі директори. В інших 80% компаній аудиторські комітети складалися виключно з незалежних невиконавчих директорів. При цьому загальна кількість членів аудиторського комітету складає, переважно, 3-5 осіб, які збираються щоквартально, щомісячно (або з іншою періодичністю) протягом року.

На жаль, подібної статистики щодо українських компаній немає. Це пов'язано як з тим, що (1) інформація про діяльність наглядових рад та створених ними комітетів рідко розкривається публічно, так і з тим, що (2)

законодавчі вимоги щодо формування органів корпоративного нагляду і управління дотримуються далеко не завжди. Зокрема, проблемним є введення до наглядових рад незалежних директорів, які би відповідали визначеним законом критеріям:

- не бути протягом попередніх 5 років афілійованою особою акціонерів та/або товариства або його дочірнього підприємства та/або посадовою особою цього товариства або його дочірнього підприємства;
- не одержувати в минулому істотної додаткової винагороди від товариства або його дочірнього підприємства, крім плати незалежного директора;
- не мати протягом минулого року істотних ділових відносин з товариством або його дочірнім підприємством;
- не бути протягом попередніх 3 років незалежним аудитором товариства або його дочірнього підприємства;
- не бути головою або членом виконавчого органу іншого, афілійованого, товариства;
- не бути близьким родичем виконавчого чи управляючого директора товариства.

Таблиця

Показники діяльності аудиторських комітетів окремих міжнародних компаній

№	Компанія	Звітний рік	Кількість членів аудиторського комітету*	Кількість засідань протягом року	Показник відвідування засідань, %
1	Kingspan Group	2016/2017	3(3)	4	100
2	Banco de Santander	2017	4(4)	12	89,6
3	Kesko Group	2017	3(3)	5	100
4	Glanbia plc	2017	4(4)	6	100
5	Croda International	2017	4(4)	6	100
6	Barclays	2017	5(5)	10	90,7
7	Hysan	2016	4(3)	3	100
8	The Christie NHS Foundation Trust	2016/2017	3(3)	6	88,9
9	Novo Nordisk	2017	4(3)	4	100
10	MMI Holdings	2016/2017	4(4)	6	100
11	IJM Corporation Berhad	2016/2017	3(3)	5	100
12	SPAR Group Ltd.	2016/2017	3(3)	3	100
13	GEMS	2016	5(3)	6	96,7
14	Samsung C&T	2017	3(3)	5	95,5
15	Associated British Foods	2017	4(4)	4	100

** В дужках вказано кількість незалежних членів аудиторського комітету*

Разом з тим, в зарубіжних країнах наявність незалежних директорів у вищих наглядових органах компаній вже давно стала звичним явищем. Так, за даними Wall Street Journal незалежні директори складають 66% складу правлінь американських компаній; у Великобританії незалежні директори повинні формувати, як мінімум, половину правління. Аналогічні вимоги передбачені законодавством Канади та Індії. У Франції та Бельгії закон дозволяє компаніям самостійно визначати кількість незалежних директорів, рекомендуючи при цьому призначати не менше двох [2].

Аудиторські комітети, згідно міжнародної практики, публічно звітують про свою діяльність та розкривають інформацію про кожного свого члена. При цьому звіт аудиторського комітету не є окремим звітом; зазвичай, він включається до складу річного звіту компанії разом зі звітом про управління або як його частина (у вітчизняному законодавстві складання цього нового для нас звіту передбачене змінами до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», запровадженими 05.10.2017 року. Звіт про управління визначається у ньому як документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності).

Типовий звіт аудиторського комітету містить інформацію про членів комітету, його склад та зміни у ньому протягом звітного року; про обов'язки і права комітету; про кількість проведених засідань і питання, які розглядалися на комітеті; про ключові рекомендації та підсумки роботи аудиторського комітету за рік.

Хорошою практикою вважається публічне висвітлення даних про кожну сферу компетенцій та відповідальності аудиторського комітету. Наприклад, аудиторський комітет компанії Kingspan Group подає у публічному звіті за 2016/2017 рік інформацію про свою діяльність з моніторингу фінансової звітності; про взаємодію із зовнішніми аудиторами та результати виконання як аудиторських, так і неаудиторських завдань; про діяльність служби внутрішнього аудиту; про заходи з управління бізнес-ризиками та забезпечення надійного внутрішнього контролю. Окремо розкриваються зусилля комітету, спрямовані на захист внутрішніх інформаторів та підтримку процедур внутрішніх повідомлень про шахрайські дії (whistleblowing process).

Прозорість діяльності аудиторських комітетів та їх незалежність є запорукою якісного корпоративного управління, особливо для компаній, що становлять суспільний інтерес. Саме на аудиторські комітети сьогодні покладається відповідальність за вибір незалежного аудитора та координацію зусиль у трикутнику «зовнішній аудитор – служба внутрішнього аудиту – директори компанії». Крім того, аудиторський комітет компанії повинен забезпечити високий рівень протидії ризикам бізнесу та надійний внутрішній контроль.

Список використаних джерел:

1. Nowak G. T. Putting Audit Committee Reform In Its Historical Context: Revolution Or Evolution? / G. T. Nowak, S. S. Liang // Corporate Counsel. – 2003. – January. – P. 7-8.

2. Мурашко Н. 5 питань про незалежних директорів в українських компаніях [Електронний ресурс] / Н. Мурашко / Forbes Україна. – 2016. – 20 квітня. - Режим доступу: http://forbes.net.ua/ua/opinions/1414950-5-pitan-pro-nezalezhnih-direktoriv-v-ukrayinskih-kompaniyah. – Назва з екрану.

УДК: 657.471

Реслер М.В.
Мукачівський державний університет,
завідувач кафедри обліку і оподаткування та маркетингу,
д.е.н., професор

ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ В АВТОМАТИЗОВАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ СИСТЕМАХ

Ефективне ведення бухгалтерського обліку важко уявити без застосування інформаційних технологій. Саме в умовах автоматизації спрощуються облікові роботи, знижується їх трудомісткість, що, в свою чергу, підвищує оперативність отримання необхідної облікової інформації, розширює і поглиблює її зміст.

Процес прийняття рішень системою управління повинен бути тісно пов'язаний з процесом обробки і передачі інформації. При цьому бухгалтерський облік виступав би не тільки як самостійна інформаційна, але і як самостійна організаційна система.

Система - це сукупність пов'язаних між собою і з зовнішнім середовищем елементів або частин, функціонування яких спрямовано на отримання конкретного корисного результату [1, с. 16].

Створюючи автоматизовану комп'ютерну систему бухгалтерського обліку підприємства, передусім, необхідно визначитися із підходом до її організації. В цьому питанні погоджуємося із позицією комплексної комп'ютеризації бухгалтерського обліку та управління підприємством. Такий підхід передбачає, що об'єктом автоматизації виступає не окрема ділянка обліку, а весь облік в цілому, що дозволяє системно розглядати кожен об'єкт, з урахуванням взаємозв'язків з іншими. Єдина система формує загальну базу даних, якими оперують на підприємстві, коли всі документи створюються в єдиному електронному середовищі, тобто вихідні дані знаходяться в єдиній базі, а отримання різних звітів є суто технічним завданням. За умови єдності інформаційної бази система облікової інформації переходить на якісно новий рівень, що дозволяє забезпечити інформацією будь-якого користувача в системі управління підприємством.

Такий погляд підтверджують вчені, що займалися вивченням питання ролі бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні системи управління, зокрема В.І. Подольський [2], В.С. Рожнов [3], М.Г. Чумаченко [4] та інші. На їх думку, удосконалення обліку повинно відбуватись шляхом забезпечення обліковою інформацією функціональних підсистем управління, використовуючи для цього інтегровану систему обробки даних. На це вказує і А.В. Циганок [5, с.20-21]. При цьому створення автоматизованої інформаційної системи бухгалтерського обліку підприємства слід розглядати як один із найважливіших напрямів розвитку підприємства, які складаються із списку взаємозалежних проектів, результати кожного із них необхідні для здійснення наступних.

Однак, на сьогодні інформаційні системи, що використовують підприємства є не досконалими. Саме тому питання ефективності використання інформаційних технологій є актуальними. Актуальність підсилюється і тим, що в різних в галузях існує кілька принципово різних підходів і ряд розрізнених системно не пов'язаних методик, а це унеможливлює і навіть виключає використання їх на практиці.

Проведені нами дослідження свідчать, що на практиці облік функціонує у відриві від управління. Майже відсутнім є основний, визначений власне сутністю бухгалтерського обліку, як функції управління, потік облікової інформації до менеджерів підприємства. Результати оцінки показують, що керівники підрозділів не ставлять чітких завдань перед бухгалтерами щодо забезпечення їх необхідною обліковою інформацією; відсутня чітка стратегічна політика в галузі бухгалтерського обліку, що спрямована на використання можливостей систем управління виходячи з інтересів підприємства в цілому; інформаційна система бухгалтерського обліку не забезпечує отримання даних, необхідних для оперативного управління бізнесом. Оскільки відповідних вимог та завдань немає: бухгалтерський облік не виконує свого основного призначення - надання інформації для прийняття управлінських рішень. Крім того, на основі даних цієї системи не можливо проконтролювати діяльність з одного боку, а з іншого - визначити, наскільки прибутково працювало підприємство в короткостроковий період.

Отже формування витрат на інновації є найбільш складним елементом організації та розвитку підприємства по впровадженню та реалізації інноваційних проектів.

На більшості підприємств повні дані про фактичні витрати, пов'язані з виконанням інноваційного проекту, можуть бути отримані в бухгалтерії через місяць після звітного. Ці дані на момент їх отримання користувачем будуть застарілими та не дозволять оперативно аналізувати виробничі процеси і приймати відповідні управлінські рішення.

В умовах автоматизації спрощуються облікові роботи, знижується їх трудомісткість, що, в свою чергу, підвищує оперативність отримання необхідної облікової інформації, розширює і поглиблює її зміст. Для вирішення завдання управління витратами на інновації підприємство має використовувати сучасні бухгалтерські програми, які найбільш задовольняють управлінським запитам.

Список використаних джерел

1. Титоренко Г. А. (1998) Автоматизированные информационные технологии в экономике : учебник. Москва : Компьютер, ЮНИТИ.

2. Подольский, В. И. (2004) Компьютерный аудит : практическое пособие; под ред. проф. Подольского, В. И. Москва : ЮНИТИ-ДАНА.

3. Рожнов, В. С. (1969) Автоматизация учета на промышленных предприятиях. – Москва : Экономика.

4. Чумаченко, Н. Г. (1970) ЭВМ в учете и экономическом анализе. Киев : КИНХ.

5. Цыганок, А. В. (2000) Системы управления производственными предприятиями. Корпоративные системы.

УДК 657.358.01

Рожелюк В.М.,
Тернопільський національний економічний університет,
професор кафедри обліку в державному секторі економіки
та сфері послуг, д.е.н., доцент

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОНАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Формування облікової політики на сучасному етапі розвитку економіки є складним та трудомістким процесом, що має передбачати вибір альтернативних варіантів обліку в межах існуючого законодавства. Основна мета діяльності підприємства може бути досягнута лише в разі правильно організованої системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що в свою чергу залежить від доречно обраних методів обліку та правильного розподілу прав та обов'язків персоналу підприємства. Варто зауважити, що від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу. Вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства, забезпечує ефективну роботу бухгалтерії.

Від правильно розробленого наказу (розпорядження, положення) про облікову політику залежить не лише об'єктивне висвітлення інформації, але і аналіз діяльності підприємства загалом, прийняття рішень в організації роботи тощо, тому до його розробки потрібен ретельний підхід, а також участь не тільки бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером, але керівників та засновників, головного економіста, технолога, внутрішнього аудитора через створену у їхньому складі комісію. Якщо при розробці облікової політики звернутись до стороннього підприємства (аутсорсинг), існує ризик, що дана фірма, не повністю зорієнтувавшись у всіх нюансах обліку підприємства, вкаже такі принципи обліку, які виявляться для нього неприйнятними.

Підготовка Наказу про облікову політику підприємства є досить трудомісткою справою і вимагає від учасників цього процесу неабияких здібностей, комплексних знань всіх процесів, які відбувались на підприємстві, за його межами, в минулому, здійснюються зараз, проводитимуться в майбутньому. Усе це потребує ґрунтовного аналізу подій і фактів, вміння бачити перспективу, не ординарно мислити тощо.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Тож якщо затверджувати облікову політику доводиться керівнику підприємства, потрібно упевнитися, що у нього є на це відповідні повноваження.

Наказ про облікову політику підприємства після його затвердження набуває статусу юридичного документу, він є основним внутрішнім

документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

Розробка облікової політики цілком і повністю покладається на головного бухгалтера підприємства або особу (юридичну або фізичну), яка здійснює бухгалтерський облік на підприємстві. Але водночас, як відомо, головбух не може сам охопити всі ділянки облікової політики, а в деяких випадках - і зробити правильний вибір. Наприклад, не знаючи точної технічної характеристики основних засобів, доволі тяжко вибрати відповідний метод амортизації. Адже якщо для одного підприємства згодиться прямолінійний метод, то для іншого, наприклад, - виробничий.

Наказ про облікову політику підприємства видає на початок року керівник підприємства. Він є керівництвом до дії для працівників бухгалтерії або інших посадових осіб, які виконують ці обов'язки. Особливості ведення бухгалтерського обліку, які обрані підприємством при визначенні його облікової політики, застосовуються з 1 січня нового року всіма структурними підрозділами незалежно від місця їх знаходження, включаючи виділені на окремий баланс. Подання інформації про облікову політику та її зміни у фінансовій звітності забезпечує можливість зіставлення фінансових звітів одного підприємства за різні періоди, а також фінансових звітів різних підприємств. Тож розроблення облікової політики на підприємстві – дуже трудомісткий і відповідальний процес, адже підприємству не один рік доведеться працювати і враховувати всі зобов’язання згідно з розробленою ним обліковою політикою.

Слід зазначити, що на практиці спостерігається формальний, вузько спрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. На таку ситуацію впливають брак практичного досвіду управління в ринкових умовах та недостатнє законодавче врегулювання цього питання, а також неналежне вивчення з боку науковців цієї проблеми. [1], [2], [4]

На жаль, як справедливо наголошується в економічних дослідженнях, керівництво підприємств не приділяє належної уваги формуванню облікової політики, що негативно впливає на процес ведення бухгалтерського обліку і функціонування підприємств в умовах інформаційної економіки. Як правило, робота з формування облікової політики на практиці обмежується затвердженням наказу про облікову політику, який не рідко має формальний характер, часто переобтяжений інформацією, що дублює інші внутрішні регламенти підприємства.

Більшість бухгалтерів сприймають облікову політику як такий документ, що обов’язково повинен бути на підприємстві, але особливого значення як інструменту забезпечення облікового процесу не надають. Даний документ формується поверхово, не враховуючи особливостей конкретного переробного підприємства, тобто не має ні чіткого процесу формування, ні алгоритму проведення.

Таким чином, основними причинами негативних тенденцій при формуванні облікової політики можна назвати наступні:

– неналежний рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів. Бухгалтери, у зв'язку з недостатньою кваліфікацією, обмеженням компетенції професійними обов'язками, завантаженістю поточною роботою з ведення обліку та формування податкової звітності, нечітким інструментарієм та методичним забезпеченням вибору й оптимізації варіантів облікової політики, не в змозі ефективно формувати облікову політику;

– незацікавленість працівників бухгалтерської служби, оскільки формування облікової політики на підприємстві – це дуже трудомісткий і відповідальний процес, який потребує складних математичних розрахунків, інформації про середньо галузеві показники та показники аналогічних підприємств;

– недостатній рівень економічної освіти керівників та власників, які не розуміють можливостей впливу через облікові інструменти на результати діяльності підприємства, як наслідок, неготовність керівників та власників виділяти додаткові ресурси для здійснення цієї роботи. [3]

Отже, формування облікової політики кожним підприємством з врахуванням вказаних проблем буде сприяти поліпшенню системи обліку, зміцненню його економіко-правової бази, що в кінцевому підсумку забезпечить належну ефективність ухвалення економічних рішень і господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів зокрема. Адже облікова політика формується не тільки задля обліку – вся функціональна діяльність, зумовлена обліковою політикою, повинна здійснюватися з метою розвитку і вдосконалення виробничої системи. Тому до її розробки слід підходити відповідально, прораховуючи ефект від вибору кожного конткретного методу відображення об‘єктів у системі обліку.

Список використаних джерел

1. Бондаренко О.М. Проблеми формування облікової політики. Напрямки її удосконалення [Електронний ресурс] / О.М. Бондаренко, М.П. Білан // Економічний вісник – 2011. − №31. − Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_31 /Bilan.pdf.
2. Гончаренко І.М. Облікова політика в агроформуваннях. [Електронний ресурс.] / І.М. Гончаренко. – Режим доступу до журн.: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_35/20.htm
3. Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 488с.
4. Яцишин С.Р. Облікова політика: теоретичні аспекти формування / С.Р. Яцишин, О.А. Хаблюк // Інтеграційний вибір України; історія, сучасність, перспективи: Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, м. Вінниця, 10 квітня 2012 р., Том ІІ. - Тернопіль: Крок, 2012.- 291с. – С. 171-175

УДК 657.6

Рудницький В. С.
д. е. н., професор, завідувач кафедри
обліку і оподаткування
Львівського навчально-наукового інституту
ДВНЗ "Університет банківської справи"

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ВИКОРИСТАННЯ ТЕСТІВ У ПРОЦЕСІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Тестування є важливим методичним прийомом аудиту, який полягає у тому, що аудитор формулює перелік питань для оцінки відповідного об'єкта дослідження і послідовно відповідає на них, виконуючи потрібні аудиторські процедури і при цьому отримуючи певні аудиторські докази. Аудитори, використовуючи тестовий підхід до перевірки фінансової звітності, з метою підтвердження її достовірності, переслідують декілька цілей: застосовувати кількісні критерії під час оцінки об'єктів аудиту; систематично документувати всі контрольні дії та їх результати; перевіряти якість проведеного аудиту, регулювати масштаб і глибину аудиторських процедур.

Аудиторські фірми на практиці вже багато десятиліть використовують різні види аудиторських тестів. Зокрема, тести на відповідність, ротаційні тести, глибинні тести, тести слабких місць, спрямовані тести, наскрізні тести, тести відсікання, тести на переоцінку, тести на недооцінку, тести контрольних моментів, тести перевірки господарських операцій за змістом та інші [1, с. 249-250].

Дж. К. Робертсон акцентує увагу на доцільності використання в процесі використання аудиторської перевірки таких видів тестів: тести перевірки внутрішнього контролю, комп'ютерні тести, тести вибіркового контролю [1, с. 249-250].

Із вищерозглянутих тестів зосередимо свою увагу на незалежних тестах і тестах внутрішнього контролю. Класичне визначення незалежних тестів розглядає їх як процедури, що використовують для контролю операцій або підтвердження сальдо рахунків через їх перевірку на наявність помилок. Незалежні тести не потрібно погоджувати з клієнтом. Аудитори планують і виконують їх самостійно, отримуючи необхідні докази про конкретні об'єкти перевірки.

Незалежні тести майже завжди є тестами на суттєвість. Останні поділяються на тести господарських операцій і тести залишків на рахунках або тести елементів сальдо.

Тести внутрішнього контролю за призначенням відрізняються від незалежних тестів, оскільки мають на меті досягти впевненості у своїй ефективності та здатності своєчасно виявляти помилки. Якщо внутрішній контроль визнано надійним, аудитори можуть значно скоротити незалежні тести або навіть відмовитися від деяких з них. Тести внутрішнього контролю потрібно погоджувати з клієнтом, оскільки для їх проведення необхідна тісна взаємодія з персоналом клієнта і доступ до його інформаційних систем, документації, активів та інших ресурсів.

Тести внутрішнього контролю, які за природою є тестами на відповідність, переважно зводяться до перевірки так званих слабких місць внутрішнього контролю. Аудитори за допомогою попереднього обстеження об'єктів перевірки визначають перелік слабких місць у системі внутрішнього контролю і намагаються з'ясувати ступінь надійності цієї системи. Такі види тестів доцільно проводити на початковій стадії аудиторської перевірки.

У сучасних умовах більшість тестів внутрішнього контролю спрямовують на дослідження інформаційних систем. На практиці застосовують тести інформаційних систем для отримання підтверджень ефективності контрольних процедур за умов автоматизованої обробки даних. Під час аудиту фінансової звітності тестуються бухгалтерські інформаційні системи.

У зарубіжній практиці аудит фінансової звітності здебільшого здійснюється за циклами господарських операцій. Зарубіжні вчені і практикуючі аудитори вважають, що в системі бухгалтерського обліку задіяна велика кількість синтетичних і аналітичних рахунків, що створює певні ускладнення організації та проведенні аудиторської перевірки. Для спрощення плану роботи аудитори зазвичай групують пов'язані між собою рахунки в цикли. Ідея організації аудиторської перевірки за циклами полягає в тому, що групують рахунки, пов'язані операціями. Наприклад, цикл отримання доходів починається з реалізації продукту споживачеві та нарахування його собівартості разом з обліком дебіторської заборгованості, яка буде стягнена готівкою або погашена за рахунок скидки на сумнівні борги. Практикуючі аудитори вважають, що простіше перевіряти взаємопов'язані рахунки, координуючи процедури, ніж перевіряти кожен рахунок окремо.

Разом з тим, слід зауважити, що серед зарубіжних вчених не має єдиної думки щодо виділення циклів господарських операцій. Так, Дж. К. Робертсон виділяє такі цикли: реалізація і одержання виручки, придбання та витрачання ресурсів, виробничий, фінансово-інвестиційний [2, С. 293-426].

Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейли до циклів господарських операцій відносять: придбання та витрачання ресурсів, виробничий і закупівлі. Проте, різні підходи аудиторів щодо виділення циклів господарських операцій не знижує актуальність їх тестування у процесі аудиторської перевірки [3, С. 289-433].

Таким чином, аудиторські тести є оригінальним і ефективним засобом перевірки різних об'єктів. На більшість питань, сформульованих у тестах, аудитори можуть дати відповіді самостійно, а деякі питання вимагають поглибленого експертного дослідження.

Список використаних джерел

1. Гончарук Я. А. Аудит / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький Навч. посіб. 3-тє вид., перероб і доп. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
2. Робертсон Дж. К. Аудит / Дж. К. Робертсон // – М.: KPMG и Контакт, 1993. – 496 с.
3. Филип Л. Дефлиз Аудит / Филип Л. Дефлиз, Генри Р. Дженик, Винсент М. О'Рейли и др. // Монтгомери. – Москва: "Аудит", Издательское обьединение "ЮНИТИ" – 542 с.

УДК 657

Садовська І.Б.,
Луцький національний технічний університет
завідувач кафедри обліку і аудиту, професор
Бабіч І.І.,
Луцький національний технічний університет
доцент кафедри обліку і аудиту, к.е.н.

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЬ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВОМ

В умовах неоднозначності трактування і застосування фіскальних норм, нестабільності податкового законодавства і загальних умов господарювання в сільському господарстві платежі до бюджету є суттєвим фактором впливу на фінансово-господарську діяльність підприємств. Несвоєчасне реагування суб'єктів аграрного підприємництва на зміни податкового навантаження, рівень якого має постійну тенденцію до зростання, може призвести до погіршення їх фінансового стану і негативно вплинути на соціальний статус сільських територій. Застосування керівництвом сільськогосподарських підприємств оптимальних методів податкового планування сприяє збереженню капіталу, підвищенню ефективності господарювання.

Незважаючи на актуальність і активну досліджуваність науковцями і практиками, проблеми організації податкового планування як складової управління грошовими потоками і виробничими процесами на сільськогосподарських підприємствах потребують подальшого вивчення і вдосконалення. Діюче українське законодавство передбачає певну свободу застосування різних податкових режимів, методів для визначення податкової бази і пропонує платникам різні податкові пільги.

Потреба в обґрунтуванні особливостей організації податкового планування суб'єктів господарювання та визначенні напрямків контролю податкових розрахунків для керівників суб'єктів аграрного бізнесу викликані низкою чинників.

Зокрема, внесені протягом 2016-2017 років зміни до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів призвели до скасування пільг в механізмі оподаткування податком на додану вартість в сільському господарстві. Також, все більше обмежень виникає перед платниками єдиного податку четвертої групи стосовно дотримання критеріїв для застосування спрощеної системи оподаткування, оподаткування виплат з оплати праці тощо. Для перебування на єдиному податку четвертої групи потрібно, щоб виконувалися наступні вимоги: – наявність земельних ділянок відповідного призначення; – частка продукції сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік не повинна бути меншою 75 відсотків. При розширенні видів діяльності сільськогосподарським підприємством, пошуку різних джерел доходів і надходження грошових коштів виникає потреба у оперативному контролі і

плануванні впливу здійснюваних операцій на фінансові результати і податковий суб'єкта господарювання. [1]

Складовою частиною управління фінансово-господарською діяльністю підприємства є податкове планування, основне завдання якого полягає у підвищенні рівня доходів за рахунок оптимального застосування багатоваріантності податкових норм. Податкове планування базується на кваліфікованому знанні та чіткому розумінні фіскальних принципів і вимог. Податкове планування на підприємстві являє собою цілеспрямовану діяльність, яка орієнтована на максимальне використання усіх можливостей законодавства з метою досягнення оптимального фінансового результату шляхом мінімізації податків.

Податкове планування – це діяльність з розробки та практичного застосування схем, які дозволяють знизити податковий тиск, методи і заходи, спрямовані на збільшення коштів, які залишають в розпорядженні підприємства після сплати належних податків [2, с.76].

Суми, розміри, терміни нарахування та сплати податків визначає податкове законодавство. Розміри обраних ставок податків є фіксованими, їх необхідно сплачувати за будь-яких умов при виборі відповідної сфери та виду діяльності. Чітко визначені суми планових податкових платежів дійсно не дають можливостей для будь-яких змін чи вибору варіантів, є безальтернативними, оскільки залежать від розмірів ставок податків. Однак ці розрахунки лежать в основі подальших дій та управлінських рішень суб'єкта господарювання, прямо впливають на вибір різних варіантів здійснення фінансово-господарської діяльності й розміщення активів.

Для того, щоб ці послідовні процеси давали найбільш оптимальний результат, податкове планування має здійснюватися на перспективу і бути як стратегічним, короткостроковим, так і оперативним.

Податкове законодавство України передбачає для суб'єктів господарювання загальну систему оподаткування, поряд з якою для сільськогосподарського виробника пропонується застосування спрощених систем оподаткування. Важливою умовою використання у своїй діяльності будь-якої системи оподаткування є те, що подавши податкову декларацію сільськогосподарське підприємство «резервує» для себе цю систему на цілий рік, тобто протягом року система оподаткування є незмінною. Види та ставки податків змінити уже неможливо, відповідно в короткостроковий період для досягнення максимальних результатів діяльності та оптимізації податкового навантаження є пошук внутрішніх резервів та альтернативних рішень щодо особливостей здійснення господарської діяльності.

Довгострокове податкове планування передбачає вибір систем оподаткування, зміну видів та форм діяльності та ін. В процесі такого планування найбільш оптимальні показники фінансово-господарської діяльності підприємства досягаються за рахунок мінімізації податкових платежів до бюджету, проводиться зіставлення різноманітних варіантів застосування ставок і об'єктів оподаткування.

Можна виділити різні підходи до здійснення податкового планування та

його реалізації на підприємстві. Так, існує «обережний» або законний підхід, тобто оптимізація податкових розрахунків для збільшення прибутків і збереження активів суб'єкта господарювання, мінімізації ризиків. Здебільшого він базується на застосуванні різних способів розподілу грошових і господарських потоків між окремими суб'єктами господарювання одного чи групи власників. Такі окремі суб'єкти з врахуванням законодавчих і податкових обмежень переймають на себе різні функції відповідно до стратегічних напрямів розвитку бізнесу. Зокрема, виокремлюються суб'єкти, що спеціалізуються на виробництві сільськогосподарської продукції, наданні послуг, логістиці, транспортуванні і зберігання продукції, а також суб'єкти, що є базою для безпечного утримання активів власників. Тобто, податкове планування є основою формування податкової політики підприємства і передбачає вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності і розміщення активів для досягнення найнижчого рівня зобов'язань зі сплати податків.

Також, можна виділити і так званий «агресивний» підхід до оптимізації податкових розрахунків, заснований на застосуванні «сірих» і тіньових схем, пов'язаних із неоприбуткуванням продукції і грошових коштів, тобто певному «ухиленні» від легалізації і декларування доходів і інших об'єктів оподаткування. На жаль використання таких методів є доволі популярним в сучасних соціально-політичних умовах.

На нашу думку, вибір підходу до організації податкового планування та контролю податкових платежів залежить від етичності підходу власників до організації бізнесу та їх соціальної відповідальності.

Ефективна організація податкового планування та контролю на сільськогосподарських підприємствах передбачає формування відповідної структури управління та облікового апарату для реалізації податкового планування. У складі структури можуть бути виділені підрозділи, відділи, окремі спеціалісти, котрим делегуватимуться повноваження прораховувати методи мінімізації податкових платежів, та на які покладатиметься відповідальність визначати методи і інструменти податкового планування, а також виконувати поставлені завдання і забезпечувати їх вирішення.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

2. Єріс Л.М. Податкове планування як засіб збільшення фінансових ресурсів підприємств / Л.М.Єріс // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – №2. – С.76-86.

3.Камінська Т.Г. Модель оптимізації оподаткування сільськогосподарських кооперативів [Текст] / Т.Г. Каменська, О.В. Ільчак, Н.Б. Дворнік // Облік і фінанси. – 2016. – №3 (73). – С.84-88.

УДК 657.1

Семанюк В.З.
Тернопільський національний економічний університет, докторант кафедри аудиту, ревізії та аналізу, к.е.н., доцент

ФОРМУВАННЯ ДЕФІНІЦІЇ «ІНФОРМАЦІЙНЕ ПОЛЕ» В ТЕОРІЇ ОБЛІКУ

Сучасна теорія обліку перебуває у стані трансформації до умов постіндустріального суспільства та розвитку науки в руслі інформаційної парадигми. Цей процес супроводжується введенням нових онтологічних уявлень про облік, зміною його первинної теоретичної форми, що потребує концептуалізації нових дефініцій, формування понять і зв'язків між об'єктами науки і побудови процесів мислення в напрямку від первинних теоретичних концептів до абстрактних моделей і конструктів, які відображатимуть економічну реальність господарюючого суб'єкта.

Первинного теоретичного опису вимагає дефініція «інформаційне поле» для створення системних уявлень про неї та адекватне її розуміння в дослідницьких процесах і усунення протиріч. Виникає необхідність узагальнення і осмислення відомостей про «інформаційне поле» та теоретичне конструювання його суті і властивостей для формування адекватних уявлень та трактувань дефініцій в теорії обліку.

Говорячи про теоретичні проблеми обліку, вчені часто використовують поняття «інформаційний простір». Так, професор О. В. Рожнова зазначає: «Фактична наявність бухгалтерської інформації, масштабність зони її реального використання, з одної сторони, і відсутність належної теоретичної платформи її формування і організації в умовах єдиного інформаційного (економічного) простору, з іншої сторони, створюють вагомі передумови для виділення проблеми розробки концептуальних положень, пов'язаних з *інформаційним простором* бухгалтерського обліку» [1, С.18].

У філософському значенні «простір» – це «одна з основних об'єктивних форм існування матерії, яка характеризується протяжністю і обсягом, це необмежена протяжність у всіх напрямах» [2, С. 538]. Разом з тим, поняття простір загальне і абстрактне, а «семантична категорія простору, будучи атрибутивною характеристикою буття в цілому, в будь-яких його проявах, логічно підпорядковує собі всі відтінки і міри локалізації» [3, С. 4] цього поняття. М. Хайдеггер розуміє під поняттям простір – «протяжність», «обшир», «свободу від перешкод» [4].

Саме через розбіжності у трактування та розумінні дефініцій «інформаційний простір» та «інформаційне поле» суб'єктів економіки існує потреба у їх дослідженні. Інформаційний простір складається з множини інформаційних полів, які генеруються різноманітними джерелами інформації. Економічні агенти працюють в декількох інформаційних просторах, або «в площині перетину всіх релевантних для кожного випадку просторів» [5, с. 6], натомість інформаційне поле кожен суб'єкт господарювання формує

індивідуальне, яке є частиною інформаційного простору економіки держави та глобального інформаційного простору. Інформація є спонукальним чинником перетворення матеріального світу та основним фактором виробництва у постіндустріальному суспільстві, а, отже, потребує теоретичного обґрунтування та дослідження. Інформація є предметом вивчення в обліковій науці і продуктом функціонування облікової науки, яка формує інформаційні потоки підприємства та його інформаційне поле, що містить джерела сигналів про стан та динаміку змін у господарській діяльності, дані різного ступеня структурованості і обробки.

Оскільки процеси управління підприємством припускають забезпечення менеджерів всіх рівнів інформацією, інформаційне поле через систему управління вступає у взаємодію з матеріальними структурами, змінює їх і саме змінюється під їхнім впливом. Саме тому, виходячи з основної мети функціонування підприємства та потреб менеджменту, формується інформаційне поле підприємства.

Інформаційне поле підприємства складається з взаємозв'язаних підсистем: конструкторської, технологічної, економічної та ін. Облікова підсистема, яка генерує економічну інформацію, займає найбільшу питому вагу за обсягом і значущістю в прийнятті управлінських рішень, складається з численних масивів і потоків, які для особистих цілей можна сформувати по-різному, наприклад для різних рівнів управління [6, С. 30-32].

Як теоретична категорія дефініція «інформаційне поле» потребує опису, структуризації та упорядкування. Дослідження та теоретичної ідентифікації потребують такі поняття як: інформаційні взаємодії, інформаційні потоки, інформаційні форми, комунікаційна здатність тощо. Рівень складності інформаційного поля неформалізоване поняття і, в економічному (обліковому) аспекті, залежить від складності системи управління. Проте, у широкому розумінні, інформаційне поле формується як цифрове, соціально-комунікаційне та ментальне середовище.

Інформаційне поле є джерелом інформації про процеси навколишнього світу, і не залежить від наших знань про нього. Проте облікова система в цьому полі формує «інформаційні конструкти», створюючи зв’язки між показниками та різними емпіричними даними, які описуються функціонально та узагальнює їх. Облікова система дає нам вартісний вимір економічної реальності, тобто лише один зріз, не враховуючи вимірів простору, часу, якості тощо, таким чином, не повністю відображаючи реальних процесів що відбуваються в економічній сфері підприємства. Облікові спостереження базуються на просторово-часових фіксаціях фактів господарської діяльності, адже кожна подія чи то факт господарської діяльності є похідним від часово-просторового виміру. Три просторових виміри і один часовий утворюють динамічну систему, відкриту в шестивимірному просторі (трьохвимірного простору і трьохвимірного часу), а в обліковій системі ми ще формуємо вартісний та якісний виміри.

Основними функціями інформаційного поля підприємства є формування, зберігання та обмін інформацією у такій формі, яка дозволяє подальше її

використання в процесі господарської діяльності та прийняття рішень. Управляюча система являє собою управляючі і керовані об'єкти, поєднані каналами прямого і зворотного зв'язку. Норберт Вінер описав універсальні принципи управління та інформаційні зв'язки, де процеси обробки та передачі інформації виділені в самостійну категорію, безвідносно до природи подій чи процесів, які відбуваються. Тобто вони існують завжди, незалежно від того чи ми їх спостерігаємо і описуємо.

Інформаційне поле це керуючий об'єкт системи, а природа і матеріальні об'єкти є керованими в цій системі. Інформаційне поле підприємства виражається числами та семантичними конструкціями, які вказують на факт або ймовірність настання події, відображають структуру господарської діяльності і економічну реальність навколишнього оточення та динамічні процеси формування та зміни різних структур, створення та передачі інформації, задоволення інформаційних потреб. Облікова система як сукупність факторів виробництва релевантної інформації, є основою формування інформаційного поля підприємства.

Інформаційне поле підприємства існує незалежно від того чи ми маємо уяву про нього, та лише особливий обліковий спосіб мислення та методи обліку дозволяють формувати інформаційне поле підприємства через постійний моніторинг внутрішнього та зовнішнього середовища, збір і реєстрацію інформації, її зберігання, класифікацію та обробку, що дозволяє задовольняти запити користувачів.

Важливими проблемами інформаційного поля підприємства є проблема фільтрації даних, перевірки їх достовірності, використання декількох джерел отримання даних, визначення критеріїв оцінки якості та достовірності інформації. Формування інформаційного поля підприємства в обліковій системі дозволить адекватно відображати економічну реальність та стан господарської діяльності, формувати необхідні інформаційні ресурси, передбачати та уникати критичних та кризових станів. Подальше дослідження дефініції «інформаційне поле» дозволить поглибити теоретичні знання облікової науки.

Список використаних джерел

1. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности : учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. / О.В. Рожнова – М. : Финансы и статистика, 2005. – 256 с.
2. Новий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. : І. О. Радченко, О. М. Орлова – К. : ПП Голяка В.М., 2007. – 768 с.
3. Семенюк Э.П. Развитие информационного пространства и прогресс общества [Текст]/ Э.П. Семенюк // Научно-техническая информация. Сер. 1. – 1997. – №1. – С. 1-12
4. Хайдеггер М. Искусство и пространство [Електроний ресурс] – Режим доступу: http://www.countries.ru/library/texts/hidd.htm
5. Семенюк Э.П. Устойчивое развитие общества и информатика / Э.П. Семенюк // Научно-техническая информация. Сер. 1. – 2000. – №1. – С. 1-11.
6. Каверина, О. Д. Управленческий учет: теория и практика : учебник для бакалавров / О. Д. Каверина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2016. – 488 с.

УДК 657.42

Слуцький Є. В.
аспірант,
Одеський Національний
ЕкономічнийУніверситет

ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ІЄРАРХІЇ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ПІД ЧАС ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

З метою недопущення викривлення законодавчо встановленої методології бухгалтерського обліку при розробці алгоритму оцінки об'єктів основних засобів за справедливою вартістю треба враховувати на такі фактори, як наявність активного ринку для об'єкта оцінки; шлях надходження основних засобів; наявність достатньої кількості інформації про вартісну ознаку об'єктів із подібними за своїми функціями до об'єкта оцінки.

Алгоритм оцінки основних засобів повинен подолати складність обробки та пошуку великої кількості інформації для подальшого її аналізу, замінити творчий підхід на логічну послідовність дій пов'язаних із виокремлення основних ознак, характеристик та функцій об'єкту оцінки.

Інформаційна ієрархія надає пріоритет інформації при здійснені оцінки за справедливою вартістю та в послідуючому зображення її у фінансовій звітності, тому її також слід враховувати при розробці алгоритму.

При наявності трьох і більше ідентичних за назвою, моделлю, технічними характеристиками та функціями об'єктів на активному ринку розрахунок справедливої вартості зводиться до середнього значення вартості цих об'єктів, а отже до роботи з першим рівнем інформаційної ієрархії справедливої вартості.

Про те, в ході оцінки можна зіткнутися із такою ситуацією, коли активність ринку не викликає сумніву, але відсутня інформація про господарські операції з ідентичним об'єктами, таку ситуацію відносять до другого вхідного рівня інформаційної ієрархії.

На наш погляд, у випадку, коли на ринку присутні активи подібні або схожі за деякими характеристиками до об'єкта оцінки, потрібно розпочинати із виділення еталонного об'єкта. Еталонним об'єктом є об'єкт із найкращими або найвищими ознаками, що найбільш наближені за своїми функціями до об'єкта оцінки. Порівнюючи натуральні показники характеристик еталонного об'єкта і натуральні показники характеристик об'єкта оцінки заповнюється стовпчик ваги ознаки об'єкта, що оцінюється, стосовно еталонного об'єкта. Абсолютне відношення підсумку ваги характеристики еталонного об'єкта до підсумку ваги характеристик об'єкта оцінки є коригуючим коефіцієнтом об'єкта оцінки до ринкової вартості еталонного об'єкта.

Зазначена послідовність дає можливість за допомогою дедуктивних методів максимально точно встановити другий рівень ієрархії справедливої вартості.

Третій рівень ієрархії справедливої вартості передбачає використання закритих вхідних даних для об’єктів оцінки, що заносяться до розрахункових таблиць, тобто за умови, що ознаки, характеристики та функції об’єкта, що оцінюються якісно переважають ознаки, характеристики та функції будь-якого подібного об’єкту на активному ринку або на державному рівні обмежено проведення господарських операцій із цими видами активу, на наш погляд, слід здійснити наступний ряд заходів. В першу чергу, слід визначити розрахунковий еталонний об’єкт. Розрахунковим еталонним об’єктом в цьому випадку стає комбінований об’єкт із характеристиками та функціями які буду кращі за функції об’єкта оцінки. Комбінований об'єкт приймає найкращі характеристики із групи об’єктів які мають вартісне зображення на активному ринку і ринку з обмеженими господарськими операціями, що містить інформацію з обмеженим доступом. Підсумок вартостей характеристики, буде складати вартість розрахункового еталонного об’єкта. Наступним етапом при здійснені оцінки стає призначення кожній ознаці розрахункового еталонного об’єкта вагового значення, тобто суттєвості ознаки в економічних вигодах від його використання і ступені їх впливу. Після цього до таблиці заноситься назва ознаки, вага ознаки розрахункового еталонного об’єкта і натуральні показники його характеристик, а також натуральні показники характеристик об’єкта оцінки. Порівнюючи натуральні показники характеристик розрахункового еталонного об’єкта і натуральні показники характеристик об’єкта оцінки заповнюється стовпчик ваги ознаки об’єкта, що оцінюється. Абсолютне відношення підсумку ваги характеристики розрахункового еталонного об’єкта до підсумку ваги характеристик об’єкта оцінки є відсотковим відображенням справедливої вартості об’єкта оцінки до ринкової вартості розрахункового еталонного об’єкта. Добуток відсотковим відображенням справедливої вартості об’єкта оцінки та ринкової вартості розрахованого еталонного об’єкта будуть дорівнювати справедливій вартості об’єкта оцінки. Труднощі цього методу пов'язані, в першу чергу, з аналізом об'єкту оцінки на предмет його характеристик, в другу чергу, з аналізом ринку на предмет пошуку схожих об'єктів та використання закритої інформації.

Висновки: Послідовність дій під час використання різної вхідної інформації зменшує коло пошуку, упорядковую робочий час на проведення оцінки за справедливою вартістю та як наслідок оптимізує роботу бухгалтерського органу підприємства.

Список використаних джерел:

1. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» від 12.10.2010 р. № 1202. [Елек-тронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10.
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00

3. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :www.minfin.gov.ua.
4. Основнізасоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:www.minfin.gov.ua.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 “Інвестиційна нерухомість” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 “Оцінка справедливої вартості” [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

УДК 657

Толмачова А.М.
аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет

АСПЕКТИ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

В соціально-економічному розвитку провідних країн світу істотну роль відіграють неприбуткові організації. Вони являють собою невід’ємний елемент ринкового господарства. Головна їх мета – задоволення соціальних потреб шляхом створення і реалізації істотної частки суспільних благ і послуг. Неприбуткові організації є повноправними учасниками економічних ринкових відносин і повноправними суб'єктами ринку, тому для них, як і для комерційних організацій, все більш актуальною стає проблема збереження фінансової стійкості, інструментом якої є інформаційно-аналітичне забезпечення. Однак традиційне розуміння даного ресурсу з-за специфіки діяльності некомерційних організацій вимагає глибокого осмислення і уточнення у зв'язку з некомерційними цілями діяльності. Тому актуальними стають питання розробки ключових, агрегованих індикаторів соціальної і економічної ефективності діяльності некомерційних організацій.

Вагомий внесок у розвиток теорії і практики бухгалтерського обліку та фінансового управління неприбутковими організаціями зробили вітчизняні та зарубіжні економісти: М. В. Батурина, Я. В. Олійник.І. Д. Лазаришина, С. О. Левицька, М.Ф. Шевченко, , Н. В. Глєбова, І. Г. Волошан, О. О. Височан.

В Україні функціонують такі неприбуткові підприємства як бюджетні установи, громадські об’єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди, асоціації та інші об’єднання юридичних осіб, професійні спілки, їх об’єднання та організації профспілок. Вони створюють конкуренцію державним і муніципальним структурам,

збільшують ефективність функціонування системи надання соціальних послуг в цілому [1, с. 12; 4, с. 32].

На сьогодні в умовах постійного розширення інформаційних потоків і впровадження нових технологій у сфері інформатизації потреба в інформаційно-аналітичному забезпеченні значно зростає. Приймати правильні рішення без інформаційно-аналітичної підтримки стає практично неможливо.

Зазвичай виділяють два елементи інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності неприбуткових підприємств: дані бухгалтерського обліку, аналіз та аудит.

Джерелами формування майна некомерційних організацій в грошових та інших формах є: регулярні і одноразові надходження від засновників (учасників, членів); добровільні майнові внески і пожертвування; виручка від продажу товарів, робіт, послуг; дивіденди (доходи, відсотки), отримані за акціями, облігаціями, іншими цінними паперами; доходи, одержувані від власності неприбуткової організації; інші, не заборонені законом надходження [2, с. 148].

Конкретні принципи, основи, умови, правила та практику, які прийняті для підготовки і подання фінансової звітності за МСФЗ повинна визначати облікова політика некомерційної організації.

Міжнародні стандарти, що забезпечують єдині підходи до формування удосконалення фінансової звітності дають можливість порівняти фінансову звітність вітчизняних некомерційних організацій зі звітністю іноземних партнерів і конкурентів і забезпечують конкурентні переваги в отриманні грантів від міжнародних структур [4, с. 515].

Значна роль в організації внутрішнього контролю некомерційних організацій відводиться дотриманню правових актів [1, с. 18]. Організація внутрішнього контролю залежить від особливостей фінансування некомерційної організації, а саме обмеженість джерел господарських засобів некомерційних організацій.

На якість системи внутрішнього аудиту некомерційної організації можуть вплинути наступні фактори: вимога з боку керівництва некомерційної організації, щоб витрати на здійснення внутрішнього контролю не перевищували економічних вигод від цих заходів; низький або недостатньо високий рівень компетентності працівника, відповідального за внутрішній контроль, що не дозволяє виявити незвичайні, спірні операції; зловживання з боку представників керівництва, відповідальних за внутрішній аудит; зміна правил обліку або умов ведення господарської діяльності, що впливають на ефективність контрольних функцій [2, с. 307].

Таким чином, внутрішній аудит дозволяє здійснювати постійний контроль за господарською діяльністю некомерційної організації, розробляти альтернативні рішення за цільовим використанням наявних ресурсів, знижувати витрати, оптимізувати систему оподаткування, надавати допомогу співробітникам у ефективному виконанні своїх функцій.

Удосконалення бухгалтерського обліку забезпечує формування надійного інформаційного забезпечення управління діяльністю некомерційних організацій.

Отже, розвиток неприбуткових підприємств і залучення їх в ринкові відносини вимагає розробки особливого інформаційно-аналітичного забезпечення, результати якого змогли б дати уявлення про рівень соціальної і ринкової ефективності некомерційних організацій. Також для оперативного забезпечення органів управління інформацією різного виду з можливістю аналізу, прогнозування та моделювання подій або ситуацій в цілях формування бази знань та умов для вироблення оперативних і довгострокових управлінських рішень необхідна комплексна система інформаційно-аналітичного забезпечення.

Список використаних джерел

1. Лазаришина І. Д. Методологія та організація економічного аналізу : монографія / І. Д. Лазаришина. – Рівне : УДУВГП, 2004. – 112 с.
2. Левицька С. О. Облік та контроль діяльності неприбуткових організацій : монографія / С. О. Левицька. – Рівне : НУВГП, 2005. – 347 с.
3. Третій сектор в Україні: проблеми становлення / М.Ф. Шевченко (кер. авт. кол.), В.А. Головенько, Ю.М. Галустян та ін. – К. : Український ін-т соц. дослідж., 2001. – 173 с.
4. Олійник Я. В. Регламентація бухгалтерського обліку та фінансової звітності неприбуткових організацій: стан, проблеми, шляхи удосконалення / Я. В. Олійник // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 513-520.

УДК 336.717

Топоркова О.В.,
канд. екон. наук (ХДУХТ, Харків)

ФІНАНСОВА СИСТЕМА ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ КРИПТОВАЛЮТ В УКРАЇНІ

Сьогодні фінансові системи окремих країн, як і інші сторони економіки, удосконалюються і прогресують у контексті розвитку глобалізації, поширення ІТ - технологій та загальної комп'ютеризації. Це сприяє появі нових фінансових інститутів, інструментів та форм взаємодії між людьми. Так, з'явився аналог традиційних валют – криптовалюта та її найпоширеніша віртуальна грошова одиниця «Bitcoin» і технологія «Blockchain». Існування потреби в постійному моніторингу руху даних грошових одиниць виявляє сучасні тенденції валютних та грошових систем на світовому ринку.

Криптовалюта – цифрові монети, захищені від підробки, які можна зберігати в електронних гаманцях, переводити між гаманцями та призначена для обміну цифровою інформацією [3]. У криптовалюти відсутній емісійний

центр, не має єдиного емітента, не вимагає матеріального підкріплення і підтвердження з боку третіх осіб і кожен криптогаманець є банком. Оскільки являє собою швидку і надійну систему електронних платежів і грошових переказів, засновану на новітніх технологіях. Її часто порівнюють з електронними грошима, які використовують в міжнародних платіжних системах. Для їх трансформації в електронну валюту ці купюри необхідно покласти на рахунок через термінал, змінивши форму їх уявлення.

Криптовалюта ж спочатку формується в мережі, немає фізичних носіїв і матеріального втілення. При цьому разом з відсутністю фізичних носіїв, не має і забезпечення будь-якими ресурсами. Обмеження її емісії закладено в вихідному коді, на якому будуються кріптомонети, інакше, від безперервного випуску вони втратили б свою вартість і знецінилися.

Виробляти Bitcoin може кожен, у кого є необхідне обладнання, але при цьому ніхто не може самовільно змінювати кількість існуючих Bitcoin іншим шляхом, крім як самостійно створювати їх за всіма правилами системи. Bitcoin має ряд особливостей: прозорість, анонімність, децентралізація, швидкість, захищеність, гарантія. Для опису технології виробництва, передачі Bitcoin введено технологію Blockchain, яка використовує цифрові підписи та криптографічне хешування для забезпечення безпечних транзакцій, які не можна змінити. Перевага Blockchain полягає в тому, що вона може забезпечити незмінний регістр, який забезпечує прозорість і цілісність операцій, надійно закріплених за допомогою криптографії, може бути корисна у боротьбі з шахрайством, а також для забезпечення безперервності міжнародних розрахунково-кредитних операцій [2].

Враховуючи «незалежність» Bitcoin від світових фінансових систем, ставлення до нього неоднозначне, а в багатьох країнах статус криптовалюти досі не визначений. В Україні не має визначеного правового статусу крипто валюти, відсутній законодавчий статус криптовалюти, а більшість пояснень у відкритому доступі переобтяжені технічною інформацією. Це ускладнюється відсутністю консолідованого підходу до класифікації Bitcoin та регулювання операцій з ним у світі[1].

Список використаних джерел

1. Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»: прийнятий Верховною Радою України 05.04.2001 № 2346-III: редакція від 04.06.2017 на підставі 1664-19 – [Ел. ресурс]. – Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/

2. Що таке біткоін? // Invest-Program – прибуткове інтернет-інвестування. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://invest-program.com.ua/shho-take-bitkoin/.

3. CryptoCurrency Market Capitalizations. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://coinmarketcap.com.

УДК 657.421.3

Федорова І.В.
аспірант каф. Бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ЕЛЕМЕНТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Інвентаризація – один з ключових прийомів, який покликаний забезпечити відповідність облікової інформації реальному стану речей у ході господарської діяльності підприємства. Її особливості та проблематика знайшли своє відображення у наукових дослідженнях багатьох видатних науковців, таких як В.М. Диба, В.А. Кулик, Н.А. Канцедал, І.Я. Давиденко.

Важливість і обов'язковість інвентаризації зафіксована у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який допускає проведення інвентаризації у строки, що визначаються підприємством самостійно, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим. Дані обставини зафіксовані у Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке також виділяє деякі особливості інвентаризації саме нематеріальних активів. [1,2]

Той факт, що інвентаризація є елементом облікової політики, засвідчують Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. Даний документ включає періодичність та об'єкти проведення інвентаризації у перелік аспектів, що регулюються розпорядчим документом про облікову політику підприємства. [3]

М.С. Пушкар у своїх дослідженнях відносить інвентаризацію до елементів технології обліку, яка у свою чергу є третьою складовою облікової політики підприємства. [4]

У той же час В.А. Кулик схиляється до думки, що інвентаризація більше відноситься до організації бухгалтерського обліку, ніж до облікової політики підприємства. [5]

Диба В.М. називає інвентаризацію другим елементом методу бухгалтерського обліку.

Що стосується облікової політики нематеріальних активів, П.О. Куцик та І.М. Дрогобицький включають інвентаризацію на даній ділянці обліку до поточного етапу обліку нематеріальних активів.

Незважаючи на відомості, що наявні у нормативно-правових актах стосовно інвентаризації нематеріальних активів, все ж залишаються невирішені аспекти, на яких роблять наголос вітчизняні вчені.

В першу чергу, слід звернутися до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке засвідчує наступне: у ході інвентаризації наявність нематеріального активу установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права.

Диба В.М. наголошує на принциповій різниці між інвентаризацією матеріальних цінностей, коли перевіряється їх фактична наявність, та

інвентаризацією нематеріальних активів, коли перевіряється фактична наявність документів, які підтверджують права на нематеріальні активи. Посилаючись на Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи», автор зазначає наступне: об’єктом бухгалтерського обліку, а отже, і об’єктом інвентаризації не можуть бути об’єкти права інтелектуальної власності, на які у підприємства немає прав.

Науковець включає перевірку документів, що засвідчують права на нематеріальний актив, до прийомів інвентаризації даного об’єкту обліку так само, як і дослідження правильності та своєчасності відображення нематеріальних активів в обліку та умови використання об’єктів нематеріальних активів, які могли змінитись протягом часу.

Отже, інвентаризація нематеріальних активів, як таких, що є невідчутними, не може бути ефективно проведена переважно за допомогою органолептичних прийомів, таких як огляд, перерахунок, зважування, вимірювання. [6]

Даний факт, на нашу думку, повинен бути відображений у наказі про облікову політику підприємства у тій частині, що стосується обліку нематеріальних активів.

Слушною є думка П.О. Куцик та І.М. Дрогобицького, яка полягає у тому, що перевірка правовстановлюючої документації при інвентаризації нематеріальних активів має супроводжуватися моніторингом функціональності та справності даних об’єктів, адже їхній стан повинен відповідати вимогам використання на момент проведення інвентаризації. Автори у своїх наукових дослідженнях конкретизують умови, які можуть спричинити вказану невідповідність, зокрема це функціональне старіння об’єктів, зміна виробничої політики підприємства, неадекватне планування виробничого процесу, зовнішні економічні фактори впливу. [7]

Слід окремо звернути увагу на недостатній рівень урегульованості особливостей проведення інвентаризації невідчутних об'єктів. Для оформлення результатів інвентаризації нематеріальних активів зазвичай пропонується брати за основу Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-4). Однак, дана форма все ж не до кінця враховує специфіку інвентаризації невідчутних активів, зважаючи на відсутність важливих підсумкових показників, таких як: кількість порядкових номерів, включених до опису, загальну кількість одиниць проінвентаризованих нематеріальних активів і загальна їх сума.

Очевидною є необхідність модифікації вказаного документу. З даного приводу доцільно додати, наприклад, окрему графу «Стан матеріального носія, в якому втілено нематеріальний об'єкт» та вказувати в ній стан матеріального носія: наявність на ньому подряпин, тріщин, ступінь зношеності тощо, адже якість матеріального носія впливає на можливість невідчутного об’єкта ефективно виконувати свої функції.

Отже, інвентаризація нематеріальних активів як складова облікової політики підприємства – достатньо складний та не до кінця врегульований аспект, зважаючи на особливу природу даного об’єкту обліку. Задля того, щоб

контрольна функція бухгалтерського обліку втілювалася у повній мірі та використання нематеріальних активів відбувалося найбільш ефективним способом, облікова політика підприємства повинна містити інформацію, яка конкретизує особливості інвентаризації саме невідчутних активів.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України [Електронний ресурс]: від 16. 07. 99 № 996-XIV, редакція від 01. 01. 2007 на підставі 3422-15 , // Законопроекти / Упр. комп'ютериз. систем Апарату Верховної Ради України. – 2006. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg =996-14.

2. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань від 02.09.2014 р. №879 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14.

3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http:// www.nau.kiev.ua.

4. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

5. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. –с. 373.

6. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. докт. ек. наук : 08.00.09 / Диба В'ячеслав Михайлович – Київ, 2017. – 466 с.

7. Куцик П.О., Дрогобицький І.М., Плиса З.П., Скоп Х.І. Облікова концепція управління вартістю нематеріальних активів підприємства [Текст] : монографія / П.О.Куцик, І.М. Дрогобицький, З.П. Плиса, Х.І. Скоп. – Львів : Растр-7, 2016. – 268 с.

УДК 657.37:658

Харинович-Яворська Д. О.,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права
доцент кафедри обліку і оподаткування,к. е. н.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Стратегічний управлінський облік призначений для здійснення інформаційної підтримки прийняття короткострокових та довгострокових управлінських рішень у системі стратегічного управління з метою забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Головною рисою такого обліку є те, що пріоритетним напрямком формування інформації в його системі є задоволення

інформаційних потреб стратегічного менеджменту, серед яких: облік ключових факторів успіху; формування стратегічної звітності; облік в динаміці індикаторів внутрішнього середовища підприємства.

Ефективність впровадження стратегічного обліку на підприємстві, як необхідного елементу системи управління конкурентоспроможності підприємства, зумовлюється двома ключовими факторами: 1) формуванням загальної системи стратегічного менеджменту підприємств, що потребує переосмислення сучасних підходів до управління; 2) наявність фахівців, які зможуть забезпечити впровадження та функціонування системи стратегічного обліку на вітчизняних підприємствах.

Зсув парадигми вбік «інноваційної економіки» ознаменований переходом від самодостатності до взаємозалежності, що об'єктивно підвищує роль стратегічного управління. З 2000-х розвиток стратегічного управління проявляється у зміні парадигм: класична парадигма, яка відповідає періоду індустріального розвитку суспільного виробництва, трансформується в неокласичну («нову», «віртуальну», «постмодерністську»), отримує розвиток стратегічно орієнтована концепція управління на основі вартості [1, с. 81].

Дослідження взаємозв'язку еволюційних етапів управління та управлінського обліку доводить, що розвиток управлінського обліку у світлі трансформації управлінських парадигм зумовлений такими факторами:

- перше, нестабільність зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до інформаційної системи стратегічного управління, а саме: зміщення акцентів на аналіз майбутнього; потреба постійного моніторингу зовнішнього та внутрішнього середовища для розроблення ефективних управлінських дій; використання методів оцінки та планування показників діяльності;

- друге, ускладнення організаційних структур управління вимагає інформаційного механізму координації управлінських процедур усередині самої системи, що сприяє розвитку організаційної культури;

- третє, прагнення до синтезу та інтеграції різних галузей знань і людської діяльності формує більш високий рівень внутрішньокорпоративних знань.

Визначаючи сутність стратегічного управлінського обліку, науковці виходять із різних позицій: одні відштовхуються від переліку виконуваних функцій, інші – від основних цілей і завдань, поставлених в основу інформаційної системи, треті – від місця і ролі стратегічного управлінського обліку в процесі досягнення стратегічних установок організації, четверті – інструментарію в системі обліково-аналітичного забезпечення та підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень.

Загальним для всіх наявних підходів є уявлення про роль і місце стратегічного управлінського обліку в системі стратегічного управління: стратегічний управлінський облік розглядається як сучасна технологія інформаційного забезпечення і підтримки процесу прийняття стратегічних управлінських рішень.

Відповідно до мети, стратегічний управлінський облік спрямований на вирішення таких завдань:

- визначення цілей та інформаційних потреб менеджерів стратегічного рівня (критерій – активна роль джерела інформації);

- вироблення і подання планової і прогнозної інформації про об'єкти управління (критерій – вид інформації);

- здійснення аналітичної, контрольної, інформаційної функції (критерій функцій управління);

- сегментація інформаційного простору з глобальних сфер прийняття стратегічних управлінських рішень(економічної, екологічної, соціальної, інвестиційної, фінансової), стадій відтворювального процесу (постачання, виробництво, збут), структурних підрозділів(філій, відділень, департаменту, дивізіону, цеху та ін.) (критерій – центр відповідальності).

Інформаційне забезпечення стратегічного управління підприємствами передбачає надання такої інформації для прийняття управлінських рішень, яка дасть змогу використовувати об'єктивні дані наявних підсистем: обліку, звітності, аналізу і контролю, за умови взаємної зумовленості формування показників та можливості побудови прогнозів на їх основі для реалізації напрямів стратегічного розвитку підприємства. За допомогою інформації управлінського обліку здійснюються циклічно повторювані стадії процесу управління, отже, реалізується зв'язок між суб'єктом і об'єктом або між керуючою і керованою частинами загальної системи управління. Саме тому методологію стратегічного управлінського обліку необхідно розробляти на основі інтегрованого підходу до формування інформаційного простору, яке включає в себе весь цикл управлінських процедур, ураховуючи стратегічне позиціонування підприємства.

З іншого боку, у світлі трансформації управлінських парадигм розширюються інструментальні можливості стратегічного управлінського обліку облікового, аналітичного та контрольного характеру, серед яких – система збалансованих показників, стратегічне бюджетування, аналіз відхилень, безперервне прогнозування, стратегічне управління витратами; аналіз, заснований на концепції стратегічних бізнес-одиниць; калькуляція на базі життєвого циклу продукції.

Аналітичним інструментом управління, який спрямований на досягнення цілей підприємства і на забезпечення його довгострокового функціонування через організацію методичної та інструментальної підтримки основних функцій менеджменту: планування, контролю, обліку і аналізу, а також оцінки ситуації для прийняття управлінських рішень – контролінгу [1].

Відповідно до облікової концепції, контролінгу включає в себе координацію процесу формування облікової інформації для забезпечення стратегічного планування, аналізу і контролю. Стратегічний управлінський облік є інтегрованою системою, в якій формується та узагальнюється інформація для стратегічних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства. Серед аспектів, які він забезпечує:

- стимулювання розвитку інформаційної інфраструктури за рахунок формування єдиного інформаційного простору для всіх підсистем;

- підвищення організаційних знань та культури за рахунок забезпечення узгодженості інтересів зацікавлених груп у процесі розроблення стратегічних рішень та зменшення ентропії внутрішнього та зовнішнього середовища;

- сприяння організаційному розвитку за рахунок усунення інформаційних бар'єрів під час взаємодії між підрозділами підприємства.

Очевидно, що стратегічний управлінський облік у найближчій перспективі має стати найважливішим каналом надходження даних, необхідних для підготовки звітності про сталий розвиток та інтегрованої звітності, а також їх надійною інформаційною базою.

Система управлінського обліку має формувати основу бізнес-моделі організації, і підкреслюється нерозривний зв'язок між ними. Визначено такі найважливіші компетенції фахівця з управлінського обліку: 1) збір та аналіз даних, необхідних для прийняття рішення; 2) розроблення рекомендацій щодо розвитку підприємства; 3) ефективна презентація розвитку підприємства.

З означених Міжнародних принципів управлінського обліку випливає, що сучасний фахівець у сфері управлінського обліку повинен забезпечувати керівництво підприємства даними про стан бізнес-моделі, вміти розпізнавати і оцінювати виникаючі ризики; визначати види діяльності, якими підприємство може зайнятися в майбутньому. Рішення зазначених завдань передбачає аналіз інформації і виявлення шляхів створення цінності бізнесу, оцінку перспектив, фокусування уваги на ризиках, витратах, а також на вартісному потенціалі можливих перспектив. При цьому в сучасних системах управлінського обліку має дотримуватися балансу між відомостями про минуле, сьогодення і майбутнє підприємства, внутрішніми і зовнішніми даними, фінансовою і не фінансовою інформацією.

Список використаних джерел

1. Харинович-Яворська Д.О. Аналітичне забезпечення формування конкурентної стратегії суб'єктів господарювання / Д. О. Харинович-Яворська // Вісник Черкаського університету. Серія «Економічні науки». - № 3. 2017. - 150 с. – С. 78-90.

2. Стратегія підприємства: адаптація організації до впливу світових суспільно-економічних процесів: [монографія] / А.П. Налівайко, Т.І. Решетняк, Н.М. Євдокімова [та ін.] ; за ред. д. е. н., проф. А.П. Налівайка). – К. : КНЕУ, 2013. – 454 с.

3. Международные принципы управленческого учета[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cimaglobal.com/ principles.

УДК 657

Цаль-Цалко Ю. С.,
Житомирський національний агроекологічний університет, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування і аудиту, доктор економічних наук, професор

СКЛАДОВІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

В економічній літературі існують різні думки про місце і значення бухгалтерського обліку в управлінні підприємством. Він в системі управління подається у функції контролю, не вводиться в склад функцій управління, розглядається як самостійна функція управління тощо. Саме тому потрібно ще раз звернутися до розгляду питання про функції бухгалтерського обліку, оскільки відповідь на нього має безпосереднє відношення до вирішення практичних завдань обліку взагалі.

Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про господарську діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Реалізація будь-якого процесу, у тому числі й бухгалтерського обліку, досягається виконанням певних функцій, тобто роботи, яка виконується в цьому процесі. Саме сукупність функцій у своїй основі і визначає специфіку бухгалтерського обліку. Для бухгалтерського обліку як системи притаманні свої специфічні функції, реалізація яких дозволяє їй виконувати свою роль та досягати поставленої мети.

У науковій літературі існують різні підходи до ідентифікації функцій бухгалтерського обліку. Зокрема, французькі вчені висунули доктрину трьох функцій обліку: рахівничої, пов’язаної з розробкою спеціальної логіки, класифікацією об’єктів рахунків тощо; соціальної, що порівнює інтереси різних суб’єктів суспільних відносин; економічної, що дозволяє за допомогою облікової інформації здійснити управління господарськими процесами [1, с. 59]. Яструбський М. Я. [3, с. 270] та Безручук С. Л. [2, с. 26] визначають також три функції бухгалтерського обліку, а саме: інформаційну, контрольну та аналітичну Мисака Г. В., Шарманська В. М. ідентифікують інформаційну, контрольну та оцінювальну функції [4, с. 6]. Верига Ю. А. з колективом науковців зазначають, що основними функціями бухгалтерського обліку є контрольна, аналітична, інформаційна та планова [5, с. 21]. Лишиленко О. В. зазначає, що серед функцій бухгалтерського обліку варто виокремлювати контрольну та інформаційну [6, с. 5 – 6].

У системі управління бухгалтерський облік виконує ряд функцій, основними з який є [7, с. 18-21]: контрольна; забезпечення схоронності власності; інформаційна; зворотного зв'язку; аналітична.

Проте, акад. М. Г. Чумаченко, проф. З. В. Гуцайлюк, проф. М. С. Пушкар та ряд інших вчених вважають, що облік не виконує контрольної функції і не може її виконувати, а лише служить засобом отримання інформації про господарську діяльність, яку використовує система управління для контролю [8].

Отже, проведений аналіз дає підстави стверджувати про наявність багатоваріантних підходів до ідентифікації функцій бухгалтерського обліку.

На нашу думку, розуміння функцій бухгалтерського обліку можливо досягти через пізнання сутності його методу. Основними елементами методу бухгалтерського обліку є: документація; інвентаризація; рахунки; подвійний запис; оцінка; калькуляція; баланс; звітність.

Проаналізувавши досить детально наявні вже підходи вчених до з’ясування основних функцій бухгалтерського обліку та сутність елементів його методу, вважаємо за доцільне виділити наступні функції: інформаційну, захисну, оціночну та розподільчу.

Інформаційна функція – полягає у формуванні масивів різнобічних даних про господарську діяльність підприємства в системі бухгалтерських рахунків за допомогою подвійного запису на аналітичних рахунках, субрахунках і синтетичних рахунках та узагальнення показників у звітності.

Під захисною функцією бухгалтерського обліку необхідно розуміти забезпечення охорони майнових інтересів учасників господарської діяльності відповідно до джерел формування майна за пасивом балансу. Захисною функцією бухгалтерського обліку є забезпечення повного збереження майна учасників через документування фактів господарського життя, встановлення матеріальної відповідальності за його наявність і рух, проведення інвентаризації та складання балансу.

Оціночна функція бухгалтерського обліку полягає у вимірі та оцінці ресурсів і господарських операцій, визначенні вартості активів й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності суб’єктів господарювання.

Розподільча функція дозволяє за допомогою оціночної діяльності і калькулювання в системі бухгалтерських рахунків здійснювати розподіл створених суб’єктом господарювання доходу і витрат.

Дохід підприємства поділяється на фонд відшкодування матеріальних та прирівняних до них ресурсів, використаних в процесі господарської діяльності (оплату придбаних виробничих запасів, робіт, послуг) і створену додану вартість за її складовими (фонд оплати праці, соціальні внески, податки, амортизація і чистий прибуток). При розрахунку цих складових бухгалтерський облік здійснює розподільчу функцію щодо створеного доходу.

При формуванні витрат в бухгалтерському обліку здійснюється їх розподіл за функціональним призначенням на виробництво, адміністративні витрати. витрати на збут, витрати на утримання об’єктів соціальної сфери, фінансові

витрати та капітальні інвестиції. В процесі виробництва витрати розподіляються за об'єктами витрат і об'єктами калькуляції, що дозволяє здійснювати розрахунок собівартості продукції.

Основні об'єкти витрат підприємства формуються при створені продукції, надані послуг, виконані робіт, придбані товарів. Продукцію групують за ступенем готовності на готову, напівфабрикати і незавершене виробництво, а за технологічною складністю на просту і складну (основна, побічна, супутня) [9].

Отже, бухгалтерський облік в системі управління суб'єктами господарювання виходячи із його елементів методу може самостійно виконувати чотири функції: інформаційну, захисну, оціночну та розподільчу.

Список використаних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : Рута, 2003. – 512 с

2. Яструбський М. Я. Розвиток обліку в Україні в контек- сті міжнародних інтеграційних процесів / М. Я. Яструбський // Вісник Національного університету «Львівська політехніка. – 2012. – № 721. – С. 269 – 274.

3. Безручук С. Л. Напрями удосконалення методики ви- кладання бухгалтерського обліку студентам економічних спеціальностей / С. Л. Безручук // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 1 (63). – С. 25 – 28.

4. Мисака Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Г. В. Мисака, В. М. Шарманська. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 400 с.

5. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / За заг. ред. Вериги Ю. А. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.

6. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: підручник / О. В. Лишиленко. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 670 с.

7. Аванкина Е. А., Данилочкин С. В., Данилочкина Н. Г. и др. Под ред. Данилочкиной Н. Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. – М., 2003. – С. 18-21.

8. Гуцайлюк З.В. Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку/ З.В. Гуцайлюк // Lviv Polytechnic National University Institutional Repository. - 2011. – С. 465 – 466. - Режим доступу: https://core.ac.uk/download/pdf/67641088.pdf

9. Цал-Цалко Ю. С. Управлінський облік: підручник / Ю. С. Цал-Цалко, Ю. Ю. Мороз., Н. І. Цегельник – Житомир: ПП "Рута", 2015. – 632 с.

УДК 657

Чабанюк О. М.
Львівський торговельно-економічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, к.е.н., доцент

ОРГАНІЗАЦІЯ НАВЧАЛЬНОГО ПРОЦЕСУ У ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДАХ У ВІДПОВІДНОСТІ ДО НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Освітній процес – це інтелектуальна, творча діяльність у сфері вищої освіти і науки, що провадиться у вищому навчальному закладі (науковій установі) через систему науково-методичних і педагогічних заходів та спрямована на передачу, засвоєння, примноження і використання знань, умінь та інших компетентностей у осіб, які навчаються, а також на формування гармонійно розвиненої особистості. Положення про організацію освітнього процесу затверджується вченою радою вищого навчального закладу відповідно до законодавства.

Мовою викладання у вищих навчальних закладах є державна мова. З метою створення умов для міжнародної академічної мобільності вищий навчальний заклад має право прийняти рішення про викладання однієї чи кількох дисциплін англійською та/або іншими іноземними мовами, забезпечивши при цьому знання здобувачами вищої освіти відповідної дисципліни державною мовою.

Для викладання навчальних дисциплін іноземною мовою вищі навчальні заклади утворюють окремі групи для іноземних громадян, осіб без громадянства, які бажають здобувати вищу освіту за кошти фізичних або юридичних осіб, або розробляють індивідуальні програми. При цьому вищі навчальні заклади забезпечують вивчення такими особами державної мови як окремої навчальної дисципліни. Перелік іноземних мов, якими здійснюється викладання навчальних дисциплін, визначається вищим навчальним закладом.

Вищі навчальні заклади або їхні структурні підрозділи, утворені на території України іноземними державами, а також вищі навчальні заклади України приватної форми власності мають право вільного вибору мови навчання із забезпеченням при цьому вивчення особами, які навчаються у таких закладах, державної мови як окремої навчальної дисципліни.

За бажанням здобувачів вищої освіти вищий навчальний заклад створює можливості для вивчення ними мови національної меншини в обсязі, що дає змогу провадити професійну діяльність у вибраній галузі з використанням цієї мови.

Навчання у вищих навчальних закладах здійснюється за такими формами:

– очна (денна, вечірня);

– заочна (дистанційна).

Форми навчання можуть поєднуватися. Освітній процес у вищих навчальних закладах здійснюється за такими формами

– навчальні заняття;

– самостійна робота;
– практична підготовка
– контрольні заходи

Основними видами навчальних занять у вищих навчальних закладах є:
– лекція;
– лабораторне, практичне, семінарське, індивідуальне заняття;
– консультація.

Вищий навчальний заклад має право встановлювати інші форми освітнього процесу та види навчальних занять.

Практична підготовка осіб, які навчаються у вищих навчальних закладах, здійснюється шляхом проходження ними практики на підприємствах, в установах та організаціях згідно з укладеними вищими навчальними закладами договорами або у його структурних підрозділах, що забезпечують практичну підготовку. Керівники підприємств, установ та організацій зобов'язані забезпечити створення належних умов для проходження практики на виробництві, дотримання правил і норм охорони праці, техніки безпеки і виробничої санітарії відповідно до законодавства. Проходження практики студентом здійснюється відповідно до законодавства.

Учасниками освітнього процесу у вищих навчальних закладах є:
– наукові, науково-педагогічні та педагогічні працівники;
– здобувачі вищої освіти та інші особи, які навчаються у вищих навчальних закладах;
– фахівці-практики, які залучаються до освітнього процесу на освітньо-професійних програмах;
– інші працівники вищих навчальних закладів.

До освітнього процесу можуть залучатися роботодавці.

Отже, навчання у вищих навчальних закладах здійснюється за такими формами: очна (денна, вечірня); заочна (дистанційна). Освітній процес у вищих навчальних закладах здійснюється за такими формами: навчальні заняття; самостійна робота; практична підготовка; контрольні заходи. Основними видами навчальних занять у вищих навчальних закладах є: лекція; лабораторне, практичне, семінарське, індивідуальне заняття.

Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації щодо розроблення стандартів вищої освіти : схвалені сектором вищої освіти Науково-методичної Ради Міністерства освіти і науки України протокол від 29.03.2016 № 3 [Електронний ресурс]: http://mon.gov.ua/activity/education/reforma-osviti/naukovo-metodichna-rada-ministerstva/metodichni-rekomendacziyi.html

2. Про вищу освіту : закон України від 1 липня 2014 року № 1556-VII [Електронний ресурс]: http:// zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1556-18 (15.10.2014).

3. Про освіту : закон України від 23 травня 1991 року № 1060-XII [Електронний ресурс]: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1060-12/print1473956886896219

УДК 657

Чижевська Л.В.
Житомирський державний технологічний університет,
професор кафедри обліку і аудиту, доктор економічних наук, професор

СТАТУТНА ДІЯЛЬНІСТЬ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ: ВПЛИВ НА СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ І ОБЛІК

Неприбуткові організації складають третій сектор економіки України, який забезпечує розбудову громадянського суспільства в країні. В Україні за 2014 – 2017 роки спостерігається постійна тенденція до збільшення зареєстрованих неприбуткових організацій. Помітно збільшилась кількість об'єднань співвласників багатоквартирного будинку – порівняно з початком 2016 року їх кількість зросла на 52%, що пов'язано з активними процесами децентралізації в Україні. За 2017 рік (з 1 січня по 1 листопада) збільшилась чисельність зареєстрованих громадських організацій на 3 770 суб'єктів господарювання.

Найповніше визначення поняття «неприбуткові організації» у загальному значенні міститься у п. 26 ст. 1 Закону №1702 (Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення»): неприбуткові організації – це юридичні особи (крім державних органів, органів державного управління та установ державної і комунальної власності), що не є фінансовими установами, створені для провадження наукової, освітньої, культурної, оздоровчої, екологічної, релігійної, благодійної, соціальної, політичної та іншої діяльності з метою задоволення потреб та інтересів громадян у межах, визначених законодавством України, без мети отримання прибутку.

У податкових цілях для ідентифікації неприбуткових організацій керуються пп.14.1.121 ст. 14 Податкового кодексу України: неприбуткові підприємства, установи та організації – неприбуткові підприємства, установи та організації, які не є платниками податку на прибуток підприємств відповідно до пункту 133.4 статті 133 ПКУ. У свою чергу, пп.133.4.1 ст. 133 ПКУ закріплює ряд ознак щодо статутної діяльності, яким має відповідати суб'єкт господарювання, щоб його визнали неприбутковим для цілей оподаткування. Крім того, у п.4 Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій (далі – Реєстр), включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 13.07.2016 №440 зазначено, що до Реєстру неприбуткових організацій включаються неприбуткові організації – юридичні особи за кодом згідно з ЄДРПОУ.

Статут неприбуткової організації має також містити опис мети (цілей) та напрямів її діяльності. Визначаючи їх, слід пам'ятати, що відповідно до пп.133.4.2 ст.133 ПКУ доходи (прибутки) неприбуткової організації

використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами. Тому при написанні цього розділу установчих документів слід вказати конкретну мету, завдання та всі види діяльності, які планує здійснювати неприбуткова організація.

В установчому документі потрібно навести перелік джерел надходження і порядок використання коштів та іншого майна організації. Для отримання організацією статусу неприбуткової в розумінні податкового законодавства установчий документ неприбуткової організації обов'язково має містити заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб (пп.133.4.1 ст.133 ПКУ). При цьому слід врахувати, що не вважають розподілом отриманих доходів (прибутків) фінансування видатків, визначених пп.133.4.2 ст.133 ПКУ, перелік яких доцільно також відобразити в установчих документах неприбуткової організації.

Статут повинен містити порядок прийняття рішення щодо припинення неприбуткової організації, а також щодо використання її коштів та іншого майна, що залишилися після припинення. Для отримання організацією статусу неприбуткової у податковому розумінні до установчого документа необхідно включити умову про те, що у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення) її активи буде передано одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зараховано до доходу бюджету (пп.133.4.1 ст.133 ПКУ).

Нижче наведено приклад таких положень за розділами статуту неприбуткової організації, наявність яких повинен перевірити бухгалтер або контролер при визначенні системи оподаткування та форми організації бухгалтерського обліку:

У розділі «Юридичний статус Громадської організації»:

1. Громадська організація має право від свого імені укладати угоди, набувати майнових та немайнових прав, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, третейському суді, мати у власності кошти та інше майно.

2. Громадська організація є власником належного їй майна, включаючи майно, яке було передано їй Засновниками (Членами). Громадська організація здійснює згідно із законодавством володіння, користування та розпорядження власним майном відповідно до його призначення та мети своєї діяльності.

3. Громадська організація самостійно відповідає за своїми зобов'язаннями всім своїм майном, на яке відповідно до чинного законодавства може бути звернено стягнення.

4. Громадська організація не несе відповідальності за зобов'язаннями її учасників (засновників), які, в свою чергу, не несуть відповідальності за зобов'язаннями Громадської організації крім випадків, передбачених законом.

У розділі «Джерела надходження та порядок використання коштів та майна»:

1. Кошти та майно Громадської організації не можуть вільно перерозподілятися між його членами, а використовуються для досягнення мети та вирішення завдань, передбачених цим Статутом.

2. Члени Громадської організації, які зробили свої внески, а також інші особи не мають жодних прав щодо внесеного майна або коштів і не набувають окремих прав щодо майна (коштів) Громадської організації. У разі припинення членства в Спілці, внесені кошти та майно, які були передані Громадській організації у власність, поверненню не підлягають.

3. Засновники та учасники Громадської організації не отримують прямих прибутків (дивідендів) від її діяльності.

4. Громадська організація є єдиним розпорядником своїх коштів. Кошти Громадської організації використовуються реалізації завдань, визначених цим Статутом. Громадська організація користується самостійністю у питаннях прийняття господарських рішень, використання власних фінансових та матеріальних ресурсів відповідно до вимог законодавства України.

У розділі «Порядок припинення діяльності громадської організації та її підрозділів»:

1. У разі саморозпуску Громадської організації її майно та кошти після задоволення вимог кредиторів передаються за рішенням Загальних зборів на статутні або благодійні цілі іншому (кільком іншим) громадському об’єднанню, а в разі неприйняття такого рішення - зараховуються відповідно до закону до державного або місцевого бюджету.

2. У випадку прийняття рішення Загальних зборів про перерозподіл коштів та майна Громадської організації, майно та кошти Громадської організації передаються іншій неприбутковій організації відповідного виду, або за рішенням суду, у передбачених законодавством випадках, спрямовуються в доход держави.

3. Громадська організація не може бути реорганізована в юридичну особу, метою діяльності якої є одержання прибутку.

4. У випадку ліквідації Громадської організації її активи передаються одній або кільком неприбутковим громадським об’єднанням відповідного виду або зараховуються до державного бюджету, якщо інше не передбачено чинним законодавством України.

Такі положення статуту громадської організації дозволять отримати статус неприбуткової організації в податковому значенні. Врахування цих правових аспектів, яких потрібно дотримуватись ще на етапі реєстрації неприбуткової організації, матиме суттєвий вплив на облік коштів цільового фінансування у неприбутковій організації та на облік інших доходів (відповідно відображення операцій на рахунках 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»).

УДК 338.53:336.225.67

Сопко В. В.,
Київський національний
торговельно-економічний університет,
професор кафедри обліку та
оподаткування КНТЕУ,
д. е. н., професор;
Чижикова О.В.,
здобувач;

ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ З МЕТОЮ ПРОТИДІЇ МІНІМІЗАЦІЇ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Проблема організації податкового навантаження є вкрай актуальною проблемою для більшості країн світу. Міжнародні компанії широко застосовують в своїй діяльності податкове планування (tax planning), під яким розуміється система заходів суб'єктів господарювання, направлена на максимальне використання можливостей чинного законодавства з метою оптимізації їх податкових платежів. При цьому, одним із основних інструментів податкової оптимізації є саме трансфертне ціноутворення (надалі - ТЦ). За оцінками МВФ практика застосування українським компаніями механізмів трансфертного ціноутворення призводить до втрати податкових надходжень в бюджет у розмірі більше 1 млрд. доларів США щороку [1].

Тому важливим завданням уряду є запровадження на законодавчому рівні та всередині компаній ефективних механізмів ідентифікації та вимірювання ризиків ТЦ, що допоможе збільшити прогнозованість бюджетних надходжень (для уряду) та контролювати ризики порушення принципу «витягнутої руки» та пов'язані з ними витрати (для платників).

На сьогодні в України із нормативних документів щодо оцінки ризиків ТЦ діє лише Наказ Міністерства Фінансів [2] який не встановлює чітких рекомендацій щодо процедур аналізу наявності ризиків ТЦ та алгоритмів визначення їх розміру .

Натомість, правові норми здійснення податкового контролю за трансферним ціноутворенням, розроблені на рівні міжнародних організацій таких як, ОЕСР, дають чіткий набір ідентифікаторів наявності ризиків ТЦ, які б могли використовуватись податковими органами та платниками в Україні. Імплементація в національне законодавство системи оцінки ризиків, визначеної ОЕСР, дала б чіткі інструменти як для податкових органів, так і для платників та дозволила б скоротити витрати ресурсів в процесі ідентифікації та аналізу ризиків ТЦ, а також підвищити ефективність перевірок з питань ТЦ.

ОЕСР виділяє наступні фактори ризику ТЦ [3]:

1. Проведення регулярних внутрішньогрупових транзакцій;
2. Значні або складні за структурою одноразові транзакції з пов'язаними особами;
3. «Закритість» компаній, яка полягає в недостатній кооперації з контролюючими органами;

Індикатори, які використовують для аналізу наявності можливих факторів ризику:

- Рентабельність у порівнянні до середньогалузевих або внутрішньо групових показників;
- Регулярні збитки, низькі прибутки або дохідність на інвестований капітал;
- Волатильність фінансових показників по відношенню до ринку;
- Значні операції із контрагентами із низькоподаткових юрисдикцій;
- Значні операції із надання/придбання внутрішньогрупових послуг;
- Значні обсяги роялті, процентів, управлінських виплат на користь пов'язаних осіб;
- Штучна централізації певних функцій платника на окремих компаніях в інших юрисдикціях;
- Значні внутрішньогрупові кредити;
- Переміщення нематеріальних активів в рамках групи компаній;
- Договори про розподіл витрат в рамках групи компаній;
- Значні операції в рамках процесів бізнес реструктуризації групи компаній.

На практиці, основним джерелом інформації для аналізу ризиків ТЦ є фінансова звітність компаній. Фінансова звітність платника може бути використана податковими органами для визначення кількісних критеріїв наявності та розміру ризиків ТЦ. Фінансова інформація інших компаній галузі (конкурентів платника та компаній із співставними функціями, активами та ризиками), може, в свою чергу, бути використана як платником, так і фіскальною службою для оцінки середьоринкових та галузевих фінансових показників, відхилення від яких, між іншим, може свідчити про наявність порушень правил ТЦ.

В практиці ТЦ як податковими органами, так і платниками широко використовуються аналітичні бази даних, які консолідують фінансову та іншу корисну інформацію щодо значної кількості компаній, дозволяючи сортувати їх за місцем реєстрації, видом діяльності тощо.

При розумінні, які фінансові показники відповідають характерним індикаторам ризику, контролюючі органи або платники, використовуючи інформацію з баз даних, можуть провести порівняльне дослідження та визначити ринковий рівень (діапазон) відповідних фінансових показників. Якщо аналогічний показник досліджуваної компанії знаходиться поза межами отриманого діапазону – це може свідчити про наявність ризику та сигналізувати про необхідність подальшого, більш детального дослідження для визначення характер ризику.

Наприклад, значне перевищення позикового капіталу над власним та низький коефіцієнт покриття у порівнянні із галузевими показниками для зіставних компаній може свідчити про надмірне внутрішньогрупове фінансування, що в свою чергу, може призводити до розмивання податкової бази через виплату відсотків за користування такими фінансовими інструментами.

Таким чином, при належній доказовій базі, певні показники фінансової звітності можуть бути використані для оцінки відповідного ризику ТЦ. Стандартизована форма звітності компаній дозволяє, обмежуючись певними параметрами (регіон, галузь, розмір), проводити автоматичне співставлення вибраних показників із аналогічними показниками досліджуваної компанії для класифікації ступеня ризику в розрізі певних його індикаторів. За результатами такого аналізу, компанії із найбільшим ступенем ризику можуть аналізуватися більш детально із використанням інших процедур аналізу (інтерв'ю з менеджментом, запитів більш детальної інформації тощо).

В свою чергу, платники, застосовуючи алгоритми порівняльного аналізу, можуть виявити «вузькі» місця в системах власного ціноутворення та внутрішнього контролю та внести відповідні зміни в бізнес процеси та документи компанії.

Практичною реалізацією наведеної вище концепції повинно стати розроблення методичних рекомендацій щодо застосування фінансової інформації для визначення ступеню ризику ТЦ. Такі рекомендації повинні визначати конкретні фінансові коефіцієнти, значення або поведінка яких сигналізують про можливі ризики ТЦ в розрізі визначених попередньо індикаторів ризику.

Список використаних джерел

1.Global distribution of revenue loss from tax avoidance [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/wp2017-55.pdf

2.Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1055-15

3.Public consultation: draft handbook on transfer pricing risk assessment [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf

УДК 657.01

Чік М.Ю.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет
Макарук Ф.Ф.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет

РАЦІОНАЛЬНА ОРГАНІЗАЦІЯ БЕРЖЛИВОГО ОБЛІКУ З ВИКОРИСТАННЯМ ОБЛІКОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

Концепція «lean виробництва», яка є основою lean обліку, вперше сформульована на японських підприємствах, має численні фактори успіху. Відомо, що Японія, для свого успішного розвитку вибрала гармонійне поєднання традицій з повністю новими підходами до організації фінансово-господарської діяльності.

Сьогодні на світовому ринку Японія – постачальник продукції складних наукомістких галузей промисловості, сучасних конструкційних матеріалів. Тому вітчизняним підприємства необхідно перебирати досвід організації фінансово-господарської діяльності у зарубіжних країн.

Високий рівень організації lean обліку є вже не фактором досягнення успіху, а отриманим результатом. Одержання високого рівня організації облікових процесів (як основних, так і допоміжних) дозволить підприємству зекономити значний обсяг ресурсів. Поміж того, що концепція lean обліку передбачає принципово нові підходи до культури управління та організації обліку на підприємстві, вона також пропонує набір інструментів, які дозволяють здешевити і прискорити облікові процеси. Основні облікові інструменти вже й сьогодні відомі обліковим фахівцям: точно у термін (just in time), концепція «шість сігм» (Six Sigma), кайдзен (концепція безперервного покращення), управління потоками створення цінностей (value stream management), система поке-ека (метод захисту від помилок) та ін. В цьому переліку спеціалісти-практики виділяють «управління потоками створення цінностей (value stream management)» як один із найбільш результативних інструментів в досягненні цілей концепції lean обліку.

Спільною ознакою концепції «шість сігм» (Six Sigma), що виникла в США та концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing), що виникла в Японії, є спільний економічний інтерес до окремо взятого бізнес-процесу. Саме це суттєвим чином відрізняє їх від багатьох попередніх економічних концепцій, які орієнтуються на загальний вплив на фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, та споріднює їх з економічними концепціями нового покоління, такими як «реінжиніринг бізнес-процесів». Тому концепція «шість сігм» (Six Sigma) та концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) ідеально доповнюють один одного.

Які основні проблеми концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) можуть бути вирішені постулатами концепції «шість сігм» (Six Sigma)?

Концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) не встановлює вимог до форми реалізації концепції і необхідного для цього економічного інструментарію. Тому успіх концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) багато в чому залежить від ініціативності і організаційних здібностей бухгалтерів-менеджерів, проте при зміні менеджера реалізація концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) може зазнати краху. Концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) бракує формалізованих зобов'язань зі сторони вищого керівництва, формалізованого навчання, запланованого виділення і розподілу ресурсів, відстеження успіху щодо прийнятих коригуючих економічних дій та ін. Як раз ці всі питання обґрунтовано у концепції «шість сігм» (Six Sigma).

Концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) не достатньо сфокусована на питаннях користувачів (як внутрішніх, так і зовнішніх). Їх вирішення безпосередньо не пов'язано з основною ціллю концепції – усуненням втрат і невиробничих витрат. У концепції «шість сігм» (Six Sigma) фокус на користувачів – ключовий елемент. Це підтверджується тим, що всі основні постулати цієї концепції побудовані на відстеженні взаємозв'язку параметрів бізнес-процесу і характеристик продукції із специфікаціями, які встановлені користувачами. Ключовий принцип концепції «шість сігм» (Six Sigma) DMAIC розпочинається з визначення потреб користувачів: Define – визначай, Measure – оцінюй, Analyze – аналізуй, Improve – удосконалюй, і Control – контролюй.

У концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) дефекти і невідповідності визнаються одним із основних джерел втрат на підприємстві. У той же час у цій концепції не розглядаються методи статистичного управління бізнес-процесами для усунення втрат. Концепція «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) не орієнтована на пошук джерел варіабельності бізнес-процесів і шляхів зниження варіабельності, що є одним із основних елементів концепції «шість сігм» (Six Sigma).

Які основні проблеми концепції «шість сігм» (Six Sigma) можуть бути вирішені постулатами концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing)?

Дефекти – основна ціль концепції «шість сігм» (Six Sigma) – є тільки одним із багатьох видів втрат на підприємствах. У класичній теорії концепції lean обліку виділяють сім видів втрат: перевиробництво, очікування, транспортування, діяльність, яка не створює додаткової цінності, наявність залишків запасів, плинність кадрів, виробництво дефектів. Іншими науковцями виділяються додаткові види втрат. Наприклад, «необґрунтована економія», яка полягає у використанні дешевої і неякісної сировини і матеріалів; «багатоваріантність побудови бізнес-процесів» як результат використання неуніфікованих елементів у бізнес-процесах.

У концепції «шість сігм» (Six Sigma) не проводяться паралелі між якістю і задоволенням інтересів користувачів, з одного боку, тривалістю та швидкістю виконанням бізнес-процесів, з іншого боку. У той же час тривалість бізнес-процесів безпосередньо пов'язана із задоволенням інтересів користувачів при отриманні послуг, а для бізнес-процесів виробництва – із активами у вигляді запасів, що не використовуються. У концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing) аналіз часу як одного із основних ресурсів бізнес-процесу є ключовим напрямком.

Набір інструментів концепції «шість сігм» (Six Sigma) обмежує можливий простір поставлених завдань, які можуть бути розв’язані. Покращення бізнес-процесів у рамках концепції «шість сігм» (Six Sigma) здійснюється, в основному, шляхом зниження варіабельності бізнес-процесів статистичними методами і перепроектування бізнес-процесів з застосуванням методу DFSS (Design for Six Sigma – проектування для концепції «шість сігм» (Six Sigma)). У концепції «шість сігм» (Six Sigma) не беруться до уваги такі можливості для покращення бізнес-процесів, як скорочення невиробничої господарської діяльності підприємства, часу очікування (простою), зменшення залишків запасів і транспортних витрат, оптимізація робочих місць та ін. Усі вищезазначені можливості у повній мірі реалізуються концепцією «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing).

Таким чином, результати проведених досліджень щодо використання постулатів концепції «шість сігм» (Six Sigma) та концепції «бережливого виробництва» (Lean Manufacturing), з метою раціональної організації бухгалтерського обліку на зарубіжних підприємствах показали наступні економічні прерогативи:

- зниження собівартості продукції та послуг суб’єкта господарювання на 30-60 %;
- зменшення часу надання послуг до 50 %;
- зменшення кількості дефектної продукції суб’єкта господарювання приблизно у 2 рази;
- збільшення без додаткових витрат обсягу виконаних робіт суб’єктом господарювання до 20 %;
- зниження вартості проектних робіт на 30-40 %;
- скорочення часу виконання проектів до 70 %.

Швець В. Є.
Львівський національний університет імені Івана Франка
Професор кафедри обліку і аудиту, к.е.н., доцент

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУДОВИХ ЕКСПЕРТІВ З ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ НАУК У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Однією із граней процесу Європейської інтеграції України є судово-експертна діяльність. Порядок її організації на сьогоднішній день регулює закон України "Про судову експертизу" від 24.02.1994 р. [1]. Враховуючи його часову віддаленість, цілком логічно, що у зв'язку з перспективою Євроінтеграції виникли певні проблеми потреба вирішення яких не викликає сумніву. У першу чергу – це організаційні питання діяльності судових експертів. З цього приводу з'являється проект закону "Про судово-експертну діяльність в Україні" [2]. Появі цього проекту передували наукові дискусії серед фахівців з організації судових експертиз [3]. Аналізуючи пропоновані зміни та погляди провідних вчених доцільно зупинитись на деяких аспектах проблеми. У першу чергу йдеться про основні принципи судово-експертної діяльності. Так, у нині діючому законі визначено таких чьтири: законність, незалежність, об'єктивність, повнота дослідження. В основному ці принципи забезпечують якість наданих експертами висновків. Однак з огляду на суб'єктів судово-експертної діяльності, які мають право проводити експертизу, простежується неадекватність дотримання наведених вище принципів окремими групами експертів. Згідно закону, проведення експертизи надано право державним спеціалізованим установам, а також судовим експертам, які надають послуги на основі ліцензій. Коли йдеться про експертизу проведену такими державними спеціалізованими установами, як науково-дослідні інститути судових експертиз Міністерства юстиції України, то принцип незалежності буде в більшій мірі дотриманий, ніж в експертних службах міністерств та відомств, де має місце відомча підпорядкованість експертів, і які працюють на спільний результат. Така ситуація виникла у зв'язку з обмеженими можливостями науково-дослідних установ вчасно проводити експертні дослідження. Згідно запропонованого проекту закону, судово-експертна діяльність має ґрунтуватись на шести принципах, а саме: дотримання прав, свобод і законних інтересів людини й громадянина, прав і законних інтересів юридичної особи; законності; незалежності судового експерта; повноти, об'єктивності судово-експертних досліджень; максимального збереження об'єктів дослідження; дотримання професійної етики судового експерта. Порівнюючи запропоновані принципи з діючими, слід зауважити збільшення їх кількості та переформатування. Позитивним є включення до переліку принципів пункту 5 і особливо п. 6, що стосується дотримання професійної етики судового експерта, у нашому випадку, як фахівця з обліково-аналітичних наук. Водночас, об'єднання у п. 4 не має під собою наукових основ, що пояснюється можливістю виникнення ситуації коли у повній мірі

досліджено всі надані експерту матеріали, а об’єктивність порушена, і навпаки. Погоджуючись з важливістю змін, треба зауважити, що залишились поза увагою об’єкти і види судових експертиз, на які зростає попит серед замовників експертиз. Доповнення переліку видів експертизи на потребу сьогоднішньої практики не у повній мірі є науково-обґрунтованим. Зокрема, попит на оцінювальні послуги зумовлені динамічним розвитком будівництва в Україні. Тоді як це одна із функцій обліку і швидше б належала до компетенцій експерта з обліково-аналітичних наук. Такий підхід сприятиме комплексності та системності експертних досліджень.

Тривалий час в Україні основна кількість судових експертиз припадала на державні судово-експертні установи, однак в останнє десятиліття розвивається професійна діяльність експертів, що не належать до державних експертних установ. Приватні компанії об'єднують в собі експертів та фахівців з обліку, аналізу і контролю. У зв’язку з розширенням експертної діяльності за межі державних установ, виникає потреба підвищення відповідальності за порушення принципів саме серед цих експертів. На нашу думку, особиста кримінальна відповідальність експерта за надання неправдивих висновків, а також дисциплінарні та адміністративні міри за неналежне виконання обов'язків судового експерта є в однаковій мірі гарантією належного виконання експертиз експертами державних установ і приватного сектору.

Визнання потреби у дотриманні експертами з обліково-аналітичних наук етичних норм є складовою євроінтеграції. Для забезпечення реалізації цього принципу важливо прийняти за основу базові принципи бухгалтера і аудитора сформульовані у Кодексі професійних бухгалтерів, який розроблено Радою з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів і запроваджено рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. [4]. Цей Кодекс дозволяє реалізувати такі цілі: по-перше, ідентифікація загроз щодо дотриманню фундаментальних принципів; по-друге, оцінювання ідентифікованих загроз; по-третє, застосування відповідних застережних заходів, необхідних для усунення виявлених загроз або зменшення ризиків щодо їх виникнення до прийнятного рівня керованості. Вихідною умовою застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів і аудиторів є домінування норм національного правового середовища, у якому сфокусовані різні культурні традиції народу й держави, а у випадку коли національна норма суперечить Кодексу етики, тоді національна вимога має пріоритетність. Тому поєднання положень Кодексу етики у законодавчому полі діяльності експертів дасть відповідний ефект при наданні послуг. Важливо, щоб ці принципи трактуватись і сприймались однаково застосовувались до експертної діяльності.

В умовах Євроінтеграційних процесів національна судова експертиза не може існувати ізольовано без горизонтальної інтеграції з міжнародним співтовариством. Тому необхідна інтеграція експертних можливостей і ресурсів, обмін досвідом роботи та сучасними досягненнями науки і техніки, виключення дублювання науково-методичного забезпечення, регіональний розподіл завдань між судово-експертними установами, створення профільних експертних напрямів. Ризики управлінських рішень у значній мірі залежать від

достовірності висновків наданих судовими експертами з обліково-аналітичних наук, яких слід визнавати окремим видом економічної експертизи в Україні, що дозволить більш комплексно досліджувати надані матеріали. Забезпечення об'єктивності судових експертів з обліково-аналітичних наук при виконання ними професійних обов'язків більш повно реалізується дотриманням ними фундаментальних принципів етики, встановлених Кодексом етики професійних бухгалтерів. Законодавче їх закріплення позитивно вплине як на престиж професії, а також на довіру суспільства до експертів цієї спеціальності. Судово-експертна діяльність держави має відповідати національним принципам і міжнародним правовим і професійним стандартам. Висновок, складений експертами однієї держави, повинен мати силу докази для судів іншої держави, а українські судові експерти повинні стати повноправними суб'єктами міжнародних правоохоронних відносин, разом реалізовувати потенціал національної судової експертизи, досягнень науки і техніки.

Законодавче закріплення наведених вище пропозицій у проекті закону "Про судово-експертну діяльність в Україні" сприятиме зростанню ефективності функціонування системи судової експертизи для потреб національного правосуддя.

Список використаних джерел

1. Закон України від 24 лютого 1994 року N 4038-XII "Про судову експертизу" Електронний ресурс, режим доступу http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4038-12

2. Проект Закону "Про судово-експертну діяльність в Україні" від 30.03.2017 р. N 6264 Електронний ресурс, режим доступу http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH4U000A.html

3. Клименко Н. І. Інтеграція європейської мережі судово-експертних установ / Криминалистика и судебная экспертиза: міжвідом. наук.-метод. зб. /

Мінюст України, КНДІСЕ; редкол.: А. В. Янчук, О. М. Олійник, О.Г. Рувін та ін. - Вип. 60, С. 35-40.

4. Кодекс етики професійних бухгалтерів // Редакція 2012 р. – К., 2014. – 172 с.

Шевчук В. О.,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
доктор економічних наук, професор кафедри аудиту

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ОБЛІКУ У КОРПОРАТИВНОМУ УПРАВЛІННІ

Дотримання високих стандартів корпоративного управління у контексті глобалізаційних процесів є обов'язковою вимогою інвесторів до потенційних партнерів, що покращує можливості залучення інвестицій та дозволяє зменшити вартість залучення капіталу. Орієнтоване на зростання вартості підприємства корпоративне управління оптимізує весь комплекс бізнес-процесів і тим самим сприяє збільшенню його рентабельності. Корпоративне управління, яке здійснюється в інтересах акціонерів та інших зацікавлених сторін (стейкхолдерів) компанії, передбачає прийняття управлінських рішень у досить широкому діапазоні, що пов'язано з участю у корпоративному управлінні багатьох осіб.

Враховуючи різні підходи учасників корпоративних відносин щодо стратегії підприємства та їх інформаційних потреб, облікова система повинна знаходити можливість надавати гнучку аналітичну підтримку особам, що приймають рішення, через що зростають вимоги до об'єктивності облікових даних і інформаційних систем обліку у цілому [4].

У світі бізнесу набули поширення корпоративні інформаційні системи (КІС), які являють собою особливий тип інформаційних систем, що використовуються для комплексної автоматизації всіх видів господарської діяльності як єдиного контура управління і пропонують вирішення спільних корпоративних завдань. Особливостями КІС є масштабність, багатоплатформне обчислення, робота у неоднорідному обчислювальному середовищі, віддалена обробка даних тощо. Такі системи покликані зробити прозорими процеси інвестицій у бізнес (для акціонерів і менеджменту), надати можливість стратегічного планування діяльності окремих бізнесів і корпоративних структур, сприяти оптимізації витрат і зростанню прибутковості, забезпечити оперативне управління згідно з ключовими показниками ефективності.

На сьогоднішній день існує багато інформаційних технологій та систем, які використовуються для вирішення різних завдань у сфері корпоративного управління. З першою умовністю можна виділити інформаційні системи планування та управління ресурсами підприємства, які найчастіше використовують виробничі компанії (MRP/MRP II, ERP, APS, MES); системи управління бізнес-процесами підприємства (SCM, BPM); системи управління продуктом (PDM); системи управління клієнтоорієнтованим сервісом і відносинами з покупцями (CRM, CSRP); системи стратегічного аналізу та управління (EIS, BPM, ERM, Business Intelligence); системи фінансово-облікового спрямування (FRP, AIS).

Вказані інформаційні системи, як правило, не обмежуються одним визначеним функціоналом – наприклад, тільки плануванням ресурсів,

взаємовідносинами з клієнтами чи розробкою нових продуктів. Більшість з них будується за модульним принципом і охоплює значну частину інформаційного простору підприємства. Враховуючи, що впровадження КІС має на меті, насамперед, підвищення ефективності корпоративного управління, а досягнення цієї мети залежить від використання облікової інформації, що формується у середовищі КІС.

Інформаційні системи обліку, вбудовані в КІС, забезпечують не тільки подання фінансової звітності, але й використання таких інструментів управлінського обліку, як калькулювання за видами діяльності (АВС), бюджетування, облік за центрами відповідальності, аналіз рентабельності клієнтів тощо [3, 5]. Таким чином, у межах інформаційних систем обліку забезпечується реалізація можливостей не лише бухгалтерського обліку, але й фінансового менеджменту та управлінського контролю.

Наукові дослідження середовища функціонування КІС на сьогоднішній день обмежуються, переважно, вивченням проблем їх створення та управління ними [1, 4, 6], а також підтримки прийняття управлінських рішень на основі облікової інформації.

Конфігурація КІС у кожному конкретному випадку є унікальною, що обумовлює її унікальні можливості. З огляду на це, корпоративним структурам і підприємствам доцільно впроваджувати детальні регламенти роботи у середовищі КІС, уніфікувати основні процеси і процедури, плани рахунків і положення щодо облікової політики. Поряд з цим, забезпечення конкурентних переваг потребує формування такого набору її властивостей, які би важко було відтворити конкурентам, за рахунок формування додаткового функціоналу облікової системи, конфігурація якого повинна бути сприятливою для роботи у мінливому бізнес-середовищі.

Інтегральні властивості інформаційної системи обліку передбачають наявність додаткового функціоналу, який може бути використаний для отримання синергетичного ефекту при прийнятті управлінських рішень.

Отже, розвиток і забезпечення функціональності КІС доцільно вважати необхідною умовою її ефективності як інструменту корпоративного управління. Впровадження нового функціоналу інформаційних систем та створення інтегрованої корпоративної системи обліку потребує здійснення інтеграції, як мінімум, на трьох рівнях – на рівні концепції, на рівні програмного забезпечення і на рівні даних. Виходячи з цього, змінюватиметься як корпоративна організаційна структура, так і існуюча система прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел

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

2. Інформаційні системи в економіці : [монографія] / С. В. Устенко, А. М. Береза, Г. П. Галузинський [та ін.] ; за заг. ред. С. В. Устенка. – К. : КНЕУ, 2012. – 425 с.

3. Івахненков С. В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньо-господарського контролю в контексті світової інтеграції : [монографія] / С. В. Івахненков ; Нац. ун-т "Києво-Могилян. акад.". – Житомир : Рута, 2010. – 429 с.

4. Куцик П. О. Передумови та проблеми впровадження уніфікованої корпоративної системи обліку та звітності / П. О. Куцик // Вісник Національного університету "Львівська політехніка" (Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку). – 2012. – № 722. – С. 146–150.

5. Легенчук С. Ідеальна система бухгалтерського обліку: утопічна ідея чи реальність ІТ-економіки? / С. Легенчук, Д. Лозинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 3-10.

6. Редченко К. І. Інформаційні технології та аудит: стратегічний контекст / К. І. Редченко // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 722. – С. 386–389.

УДК 657.631(061)

Шевчук В.Р.
Львівський національний університет імені Івана Франка,
доцент, к.е.н., доцент

АКТУАЛІЗАЦІЯ РОЗКРИТТЯ НЕФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ У СКЛАДІ ЗВІТНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ УКРАЇНИ

Інтеграція проблем корпоративної соціальної відповідальності та сталого розвитку у звітність суб'єктів господарювання викликає необхідність дедалі ширшого відображення нефінансових показників діяльності, зокрема індикаторів стратегічного характеру. У процесі адаптації законодавства України до законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту неуникним є посилення вимог до нефінансової звітності, що вимагає розробки і впровадження адекватних методик щодо визначення її показників.

Питанням розкриття нефінансових показників діяльності підприємства поряд з фінансовими в контексті формування інтегрованої звітності суб'єктів господарювання присвячені дослідження таких вітчизняних науковців як Корягін М., Куцик П., Костюченко В., Кузіна Р., Легенчук С., Лоханова Н. та багатьох інших. Водночас, в Україні бракує ґрунтовних досліджень щодо економічної сутності поняття "нефінансова звітність" як складової інтегрованої звітності підприємства, а також конкретних методик розробки нефінансових показників оцінки діяльності та стратегічного розвитку господарюючих суб'єктів.

Необхідність розкриття нефінансової інформації у складі звітності вітчизняних суб'єктів господарювання набула особливої актуальності після підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом і його державами-членами. Глава 13 цієї Угоди визначає важливість комплексного застосування ефективних правил і методик у сферах законодавства щодо заснування і діяльності компаній, корпоративного управління, а також щодо бухгалтерського обліку та аудиту з метою створення повноцінно функціонуючої ринкової економіки та стимулювання торгівлі. До того ж сторони домовилися співпрацювати щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів і поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту згідно з Додатком XXXV до цієї Угоди [1].

Відповідно, актуальними для вітчизняних підприємств стають вимоги Директиви 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Комісії від 22 жовтня 2014 р. щодо розкриття нефінансової інформації певними великими суб'єктами економічної діяльності та групами [2]. Цій Директиві передували резолюції Європейського парламенту від 6 лютого 2013 року, а саме: «Корпоративна соціальна відповідальність: підзвітна, прозора і відповідальна підприємницька поведінка та стале зростання» і «Корпоративна соціальна відповідальність: просування інтересів суспільства і шлях до сталого та інклюзивного відновлення», у яких було визнано важливість розголошення підприємствами інформації про їх стан, зокрема соціальні та екологічні аспекти, з метою виявлення ризиків, які загрожують стійкості підприємства, і підвищення довіри інвесторів і споживачів. Крім того, було наголошено, що розкриття нефінансової інформації має життєво важливе значення для управління змінами на шляху до побудови стійкої глобальної економіки шляхом поєднання довгострокової прибутковості із соціальною справедливістю та захистом навколишнього середовища.

Директивою 2014/95/ЄС передбачено, що вимоги щодо розкриття нефінансової звітності повинні застосовуватися тільки до тих підприємств, які вважаються великими і суспільно значимими, а також до тих, що мають значення для всього суспільства і є материнськими компаніями у великих групах, у кожному з яких середня кількість працюючих становить понад 500 осіб, у випадку групи – на консолідованій основі. Водночас, це не повинно перешкоджати державам-членам вимагати розкриття нефінансової інформації від підприємств чи груп, які не підпадають під дію даної Директиви.

Стаття 19а Директиви 2014/95/ЄС «Нефінансовий звіт» передбачає включення у звіт про управління інформації нефінансового характеру, яка повинна розкривати в обсязі, необхідному для розуміння розвитку даного підприємства, його функціонування, стану, а також вплив його діяльності як мінімум, в таких аспектах: екологічному, соціальному та питання зайнятості, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, в тому числі:

(а) короткий опис діючої бізнес-моделі підприємства;

(b) опис політики, яку здійснює суб'єкт економічної діяльності, щодо вищевказаних аспектів, включаючи впровадження процесу дью-діліджанс (англ. Due diligence – належна добросовісність);

(c) результати вищевказаних політик, які були при цьому досягнуті;

(d) істотні ризики пов'язані із зазначеними питаннями, які виникають у зв'язку з діяльністю компанії, і, де можливо і наскільки можливо, залежать від суб'єкта економічної діяльності, включаючи комерційні відносини з іншими контрагентами, продукцію та послуги, які, з високою ймовірністю можуть викликати значні несприятливі наслідки у вищевказаних областях, а також інформацію про те, які кроки зроблені компанією для управління цими ризиками;

(e) ключові індикатори нефінансового характеру, які відносяться до відповідного бізнесу [2].

Зауважимо, що Україною вже зроблено окремі кроки з наближення до вимог ЄС щодо подання інформації нефінансового характеру у складі звітності господарюючих суб'єктів. Зокрема, Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень від 5 жовтня 2017 року законодавчо визначено поняття «звіт про управління» – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Також стаття 11 п. 7 цього закону передбачає, що «Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію» [3].

Отож, починаючи з 2018 року в Україні обов'язковою є вимога розкриття нефінансової інформації у звіті про управління великих підприємств, тобто тих, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

– балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;

– чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;

– середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Таким чином, враховуючи сучасні тенденції щодо посилення корпоративної соціальної відповідальності на шляху до побудови стійкої глобальної економіки та сталого розвитку, а також положень Угоди про асоціацію України та ЄС, Директиви 2014/95/ЄС та Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень, актуальними є розробка і практичне впровадження адекватних методик стосовно визначення показників нефінансової звітності господарюючих суб'єктів.

1. Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and Their Member States, of one part, and Ukraine, of the other part / [Електронний ресурс]// Режим доступу: http://publications.europa.eu/resource/cellar/4589a50c-e6e3-11e3-8cd4-01aa75ed71a1.0006.03/DOC_1

2. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups / [Електронний ресурс]// Режим доступу: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:32014L0095

3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень Верховна Рада України. Закон від 5 жовтня 2017 року № 2164-VIII / [Електронний ресурс]// Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19

УДК 657

Шелко В.Ю.,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет

СУТЬ РИЗИК-МЕНЕДЖМЕНТУ ТА ВПИВ ЙОГО ОСОБЛИВОСТЕЙ НА ПОБУДОВУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Сучасний бізнес неможливий без ризику, оскільки з розвитком ринкових відносин посилюється конкуренція, розширюються можливості та сфери діяльності. У сучасних умовах ведення бізнесу необхідні оригінальні рішення і дії, потрібен постійний творчий пошук, потрібна мобільність і готовність до впровадження технічних та технологічних новинок, а це неминуче пов'язане з ризиком. Планування виробництва, прогнозування обсягів продажу, величин грошових потоків, розробка проектів будівництва та бізнес-планів, соціальних програм ґрунтуються лише на наближених, очікуваних розрахунках, а не на фактичних величинах. Нерідко бізнес замість очікуваного прибутку може принести збитки, величина яких може перевищити не тільки вкладені кошти, і вартість всього наявного в розпорядженні господарюючого суб'єкта майна.

Ризик-менеджмент - це система управління ризиками, яка включає в себе стратегію та тактику управління, направлені на досягнення основних бізнес-цілей діяльності підприємства.

Сучасна економічна наука представляє ризик як вірогідну подію, в результаті настання якої можуть відбутися позитивні, нейтральні або негативні наслідки.

Мета ризик-менеджменту сучасної компанії полягає у створенні, захисті та зростанні її активів з допомогою управління факторами невизначеності, які

можуть як негативно, так і позитивно вплинути на досягнення підприємством своїх цілей.

Сьогодні управління ризиками розглядається в першу чергу як невід'ємну частину процесу підвищення конкурентоспроможності і прибутковості організацій.

В більшості наукових джерел ризик-менеджмент визначається як діяльність, пов'язана з подоланням невизначеності в ситуації неминучого вибору, в процесі якої є можливість кількісно і якісно оцінити ймовірність досягнення передбачуваного результату, невдачі і відхилення від мети.

Ризик-менеджмент як система управління складається з двох підсистем: керованої підсистеми (об'єкта управління) і керуючої підсистеми (суб'єкта управління).

Об'єктом управління в ризик-менеджменті є економічні та соціальні відносини, що виникають між господарюючими суб'єктами у процесі реалізації ризику.

Суб'єкт управління - це група людей (фінансовий менеджер, фахівець зі страхування), що здійснюють відповідні управлінські впливи з метою зменшення ризику.

Як система управління, ризик-менеджмент включає в себе процес вироблення мети ризикових дій, визначення ймовірності настання події, виявлення ступеня і величини ризику, аналіз навколишнього середовища, вибір стратегії управління ризиком, вибір способів зниження ризику, здійснення впливу на ризик.

Всі існуючі системи ризик-менеджменту можуть функціонувати в чотирьох основних режимах: звичайному, контролюючому, надзвичайний і налагоджувальному. Звичайний режим застосовується в стандартних умовах повсякденної роботи. Контролює режим активізується при перших ознаках підвищення рівня ризику. Надзвичайний режим передбачає перехід в "особливий режим" всіх підрозділів після того, як рівень ризиків перевищить критичну межу. Налагоджувальний режим використовується під час тестування системи або інтеграції нових модулів.

Отже, щоб грамотно управляти ризиками, підприємство повинно знати, з якими ризиками пов'язана його діяльність. Для цього потрібно об'єктивно оцінити всі основні фактори ризику і зрозуміти, які з них і в якому обсязі зможуть вплинути на кінцеві результати діяльності. Часто, поставивши перед собою таку мету, підприємство починає створювати ефективну систему управління ризиками, здатну ідентифікувати та оцінювати ризики і забезпечувати топ-менеджмент незалежною достовірною інформацією. У компанії формується така культура, при якій весь управлінський персонал зацікавлений в адекватному управлінні ризиками. Розмір винагороди кожного працівника при цьому залежить не тільки від фінансових підсумків його діяльності, але і від того, наскільки ефективно він управляє ризиками.

Важливу роль в управлінні діяльністю підприємства в умовах ризику відіграє бухгалтерський облік як джерело формування інформаційного забезпечення системи ризик-менеджменту та інструмент мінімізації ймовірних

наслідків господарських ризиків на всіх етапах ризикованих господарських процесів (шляхом створення резервів, систематизації даних про страхування та хеджування ризиків тощо). Наведене вище підтверджує необхідність створення інформаційної бази, яка б містила дані для економічного аналізу ризиків, його результати, і була основою для прийняття рішень при управлінні підприємницькими ризиками. Тому бухгалтерський облік підприємницької діяльності та аналіз підприємницьких ризиків, виступаючи невід'ємними частинами налагодженої системи управління господарською діяльністю (в т. ч. підсистеми ризик-менеджменту), вимагають постійного організаційно-методичного вдосконалення.

Список використаних джерел

1. Управління фінансовими ризиками : навчальний посібник / П. О. Куцик, Т. Г. Васильців та ін. – Львів : Растр-7, 2016. – 320 с.

2. Полянська О. А. Бухгалтерський облік в ризик-орієнтованому управлінні / О. А. Полянська // Актуальні проблеми економіки і торгівлі в сучасних умовах євроінтеграції : матеріали щорічної наукової конференції професорсько-викладацького складу та аспірантів Львівського торговельно-економічного університету. - Львів : вид-во Львівського торговельно-економічного університету, 2017. – 440 с. - С.323-325

3. Полянська О. А. Проблемні аспекти побудови системи ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку / О. А. Полянська // Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень : матеріали V всеукраїнської науково-практичної конференції. - Львів : ЛКА, 2015. – 283 с. - С.139-141

УДК 657.37:658.1

Шигун М.М., д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
Безверхий К.В., к.е.н.,
докторант кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

В сучасних умовах господарювання в Україні поступово імплементується такий новий інструмент інформаційного забезпечення управління як інтегрована звітність підприємства. Відсутність ґрунтовних науково-методичних розробок та належного нормативно-правового забезпечення інтегрованої звітності стримує її поширення й подальший розвиток.

Основним регулюючим документом, що визначає порядок підготовки інтегрованої звітності, є Міжнародні основи інтегрованої звітності (англ. – The

International <IR> Framework) [1]. <IRF> встановлюють основні принципи інтегрованої звітності, її елементи, що визначають зміст, а також фундаментальні концепції, що лежать в основі такої звітності. Зокрема, в <IRF> визначається інформація, яка повинна бути включена до інтегрованого звіту з метою оцінки здатності підприємства створювати вартість. Разом з тим <IRF> не встановлює порівняльних показників для таких аспектів, як якість стратегії організації або результати її діяльності [1]. <IRF> переважно призначені для застосування в приватному секторі підприємствами будь-якого масштабу, однак, також можливе їх застосування відповідно в адаптованому вигляді у державному секторі та некомерційними організаціями.

Впровадження інтегрованої звітності в Україні супроводжується наявними бар'єрами, які уповільнюють процеси поширення нового виду звітності у вітчизняній практиці подання та оприлюднення інформації. Зокрема, серед основних перешкод щодо впровадження інтегрованої звітності можна виділити наступні:

1) відсутність належного нормативно-правового забезпечення складання і подання такої звітності в Україні;

2) необов'язковість складання інтегрованої звітності суб'єктами господарювання;

3) відсутність системи контролю, нагляду й оцінки достовірності інтегрованої звітності;

4) незацікавленість професійних громадських організацій у впровадженні інтегрованої звітності;

5) відсутність вимог фондових бірж складати і подавати інтегровану звітність, компаніями, чиї цінні папери обертаються на фондовому ринку;

6) відсутність Концепції розвитку інтегрованої звітності та Плану реалізації заходів в рамках такої Концепції;

7) недостатній попит на інформацію, що наведена в інтегрованій звітності серед зацікавлених сторін;

8) висока трудомісткість процесу складання інтегрованої звітності;

9) відсутність розробленої уніфікованої методики складання інтегрованої звітності;

10) неможливість порівняння інтегрованої звітності окремих підприємств у зв'язку з використанням ними різного набору показників;

11) відсутність громадських обговорень щодо імплементації інтегрованої звітності у практику звітування вітчизняних підприємств.

На сьогодні в Україні інтегрована звітність активного поширення досі не набула. Вона складається та оприлюднюється лише такими компаніями, як НАК «Нафтогаз України» (за 2014 – 2016 р.) [2], ТОВ «БДО» (за 2014 – 2016 р.) [3], ДТЕК (за 2013 – 2016 р.) [4].

Для розширення сфери запровадження інтегрованої звітності в Україні, необхідне виконання наступних організаційних заходів:

1. Визначення цілей і завдань запровадження інтегрованої звітності в Україні.

2. Проведення аналізу міжнародної та вітчизняної практики впровадження, складання і подання інтегрованої звітності підприємств з подальшим обґрунтуванням векторів її розвитку для України.

3. Розробка Концепції розвитку інтегрованої звітності в Україні та формування Плану реалізації заходів в рамках Концепції.

4. Розробка національних нормативно-правових актів з урахуванням міжнародної практики складання і подання інтегрованої звітності.

5. Визначення мети, завдань, користувачів, функцій, принципів складання і подання інтегрованої звітності підприємства, що розкриватимуть призначення і зміст такої звітності.

6. Створення системи контролю, нагляду й оцінки достовірності інтегрованої звітності підприємств, що може включати:

6.1. Форми і способи зовнішнього контролю, нагляду й оцінки достовірності інтегрованої звітності підприємства.

6.2. Організацію системи внутрішнього контролю складання, подання, оприлюднення та перевірки достовірності інтегрованої звітності підприємства, з вибором дієвих контрольних процедур для управління ризиками щодо такого типу звітності.

6.3. Процедури затвердження, верифікації інтегрованої звітності підприємства (із залученням власників, професійних організацій, ревізійної комісії підприємства, служби внутрішнього аудиту, зовнішніх аудиторів).

6.4. Незалежну зовнішню оцінку достовірності інтегрованої звітності підприємства як індикатора надійності такої звітності для зацікавлених користувачів за ініціативою підприємства або третіх сторін. Така оцінка може включати перевірку інтегрованої звітності підприємства на відповідність Міжнародним основам інтегрованої звітності та/або іншим нормативно-правовим документам, що регулюють порядок складання, подання та оприлюднення інтегрованої звітності підприємства.

6.5. Нагляд за складанням і поданням інтегрованої звітності підприємства (може здійснюватися органом державної влади, на який покладені такі функції, або професійними організаціями).

7. Визначення напрямів подальшого розвитку інтегрованої звітності підприємств в Україні.

Запропоновані організаційні заходи структурують систему дій щодо запровадження та розвитку в Україні інтегрованої звітності підприємств, забезпечать належні передумови для розробки національних нормативно-правових документів щодо складання, подання, оприлюднення та перевірки інтегрованої звітності підприємств, дозволяють створити належне підґрунтя для розширення сфери запровадження інтегрованої звітності та її подальшого розвитку.

Список використаних джерел:

1. The International <IR> Framework [Electronic resource]. – Mode of access: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf.

2. Річні звіти НАК «Нафтогаз України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.naftogaz.com/www/3/nakweb.nsf/0/9B0566E71C6B0F9CC2257EDD006E558B?OpenDocument&Expand=3&.

3. Річні звіти BDO [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.bdo.ua/uk-ua/about-2/about-bdo-in-ukraine/bdo-annual-statements.

4. Річні звіти ДТЕК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://dtek.com/ua/investors_and_partners/reports.

УДК 657.6:657.42

Шумило Р. Р.,
Львівський торговельно-економічний університет,
кандидат економічних наук

РИЗИК-ОРІЄНТОВАНА СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ АКТИВІВ

Основне завдання системи внутрішнього контролю є оцінка відповідності мети і стратегії підприємства поточному стану, тобто оцінка відповідності внутрішнього контролю вимогам менеджменту. В контексті малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів, далі МНША, – це виявлення так званих "слабких місця", які можуть призвести до неефективного розпорядження активами та грошовими ресурсами, пов'язаними з їх фінансуванням. У сучасних наукових дослідженнях ефективним інструментом, що дозволяє отримати інформацію про такі "слабкі місця", є ризик-менеджмент [1, 3, 4]. Ризик-менеджмент покликаний прогнозувати та ідентифікувати можливі ризики, виокремлювати найбільш критичні із позиції потенційних збитків, віднаходити способи їх мінімізації та здійснювати їх періодичну переоцінку.

Ідентифікація ризиків може відбуватись за двома сценаріями: на підставі задокументованих фактів розкрадання, нераціонального використання ресурсів, оцінки їх розмірів та періодичності виникнення або на підставі висновків експертів, у ролі яких можуть виступати бухгалтери, аудитори, менеджери, матеріально відповідальні особи. Саме другий варіант є найбільш дієвим під час організації системи внутрішнього контролю, оскільки за відсутності останнього інформація про порушення може бути неповною або взагалі відсутня.

Виявлення можливих порушень виступає передумовою якісної організації системи контролю. Зокрема, на думку С. В. Бардаша, необхідно розрізняти загальні (типові) та локальні (робочі) гіпотези можливих порушень. Якщо перші формують на основі аналізу чинних нормативно-правових актів і положень бухгалтерського обліку та досвіду здійснених перевірок, то локальні виявляють під час перевірки конкретного суб'єкта господарювання [2, с. 161]. Незважаючи на те що вчений розглядає в цьому випадку зовнішній контроль, це твердження актуальне й для внутрішнього контролю. Останній спрямований на запобігання нераціональному використанню ресурсів підприємства. Рівень суттєвості таких порушень на підприємствах різний. Це означає, що не завжди існує необхідність тотального контролю, оскільки витрати на такий контроль можуть перевищувати втрати від зловживань. Тому постає завдання ідентифікації ризиків, які суттєво впливають на достовірність формування інформації, а також на майновий стан підприємства.

Із огляду на викладене вище, ризики, пов'язані з використання МНША, доцільно розподілити на три групи:

1) пов'язані з відсутністю належної інформації про стан досліджуваних активів. Ці ризики впливають на якість господарської діяльності. Менеджмент повинен володіти інформацією про ступінь забезпеченості діяльності МНША,

оскільки несвоєчасне оновлення негативно впливає на якість і продуктивність виробничого процесу або виконання робіт (наприклад, використання застарілого інструменту в будівництві), а також на рівень надання послуг (наприклад, невчасна заміна постільної білизни в готельних номерах). А це відповідно може спричинити зниження доходів. Порушення нормативів забезпечення працівників засобами індивідуального захисту порушує безпеку трудової діяльності, що призводить до травматизму на виробництві;

2) пов’язані з нераціональним використанням МНША. Цей тип ризиків пов'язаний з імовірністю привласнення та розкрадання майна (наприклад, заміна нових об’єктів на вживані або меншої вартості, передчасне списання придатних до використання МНША, придбання понад потреби тощо);

3) пов’язані з порушеннями законодавства, що регламентує порядок визнання, обліку та забезпечення діяльності МНША. Цей тип ризиків пов'язаний із виникненням штрафних санкцій через завищення витрат з метою оподаткування в разі неправильного застосування критеріїв визнання МНША, неналежного дотримання галузевих норм забезпечення спецодягом, спецвзуттям та іншими засобами захисту.

Способи запобігання двом першим групам ризиків перебувають, як звичайно, не тільки в обліковій та контрольній площинах, оскільки значною мірою залежать від рівня корпоративної культури, оплати праці та кадрової політики. Проте наявність таких важелів управління, як облік і контроль, створюють умови для оцінки якості функціонування зазначених вище важелів управління. Особливе місце в цьому процесі належить системі внутрішнього контролю, яка виступає засобом зворотного зв’язку з об’єктом управління.

Чітка ідентифікація ризиків забезпечує передумови створення системи контролю на тих ділянках, де існує найбільша загроза фінансових втрат (розкрадання, нераціональне використання ресурсів, збитки, завдані суттєвими фінансовими санкціями).

Визначення ризиків дає змогу описати сукупність об’єктів контролю МНША, серед яких: відхилення фактичних обсягів використання МНША від планових; чітка ідентифікація осіб, відповідальних за виявлені відхилення ; відхилення фактичних обсягів оновлення МНША від планових; рівень забезпеченості МНША в режимі реального часу; чітка ідентифікація осіб, відповідальних за виявлені відхилення; наявність первинних документів на підтвердження терміну корисного використання; якісний склад МНША; відхилення фактичних обсягів наявності МНША від нормативу забезпечення; Виконання обов’язків завідувачем складу щодо маркування предметів; контроль наявності марок при отриманні в користування; відсоток придатності предметів на момент списання; причини списання; чітка ідентифікація осіб, відповідальних за виявлені порушення; прогноз оновлення МНША на короткострокову перспективу. Аналізуючи перелік об’єктів контролю, слід акцентувати увагу на таких об’єктах як результативність та оцінка виконання посадових обов’язків відповідальними особами. Саме така розстановка пріоритетів допоможе убезпечитися від неефективного використання МНША та ідентифікувати осіб, відповідальних за можливі порушення.

Отже, аналіз ризиків, пов'язаних із господарським оборотом малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів дозволяє спрямувати систему внутрішнього контролю на найбільш проблемні ділянки. Такий підхід дозволяє окреслити групи операцій з МНША, які підлягають контролю, створює передумови для визначення форми представлення інформації для контролю, забезпечити оцінку ефективності використання активів у господарській діяльності підприємства.

Список використаних джерел

1. Атамас П. Й. Роль бухгалтерського обліку в управлінні ризиками підприємства / П. Й. Атамас, О. П. Атамас, Г. О. Крамаренко // Академічний огляд. – 2016. - № 1 (44). – С. 60 – 69.

2. Бардаш С. В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання : гіпотези та версії порушень : [монографія] / С. В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-економ. ун-т, 2008. – 312 с.

3. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навчальний посібник] / О. А. Лаговська, С. Ф. Легенчук, В. І. Кузь, С. В. Кучер. – Житомир : Вид. О. О. Євенок, 2017. – 416 с.

4. Сахарцева І. І. Ризики економічної діагностики підприємства : [навч. посіб.] / І. І. Сахарцева, О. В. Шляга ; [за ред. І. І. Сахарцевої]. – К. : Кондор, 2008. – 380 с.

5. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) : [монография] / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.

Якубич Е. В.,
Львівський торговельно-економічний університет,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку

СПРАВЕДЛИВА ВАРТІСТЬ АКТИВІВ У КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Глобалізація ринків виробництва і збуту продукції, утворення транснаціональних компаній призвели до об'єднання бізнесу та утворення великих корпорацій, які є більш стійкими до змін у конкурентному середовищі і інших ризиків на ринку. Основним джерелом інформації у таких компаній слугує консолідована фінансова звітність. Сучасні тенденції світового розвитку ставлять нові завдання перед обліком і формуванням такої звітності.

У системі бухгалтерського обліку вітчизняні підприємства мають можливість складати консолідовану фінансову звітність за національними та міжнародними стандартами [1, 2, 3]. За цими стандартами консолідована фінансова звітність дає характеристику загального фінансового стану та спільного фінансового результату, що поряд із фінансовою звітністю суб'єктів групи дає чітке уявлення як про перспективи інвестування в таку групу, так і про її вклад у економічний розвиток країни. Тому консолідована фінансова

звітність є важливим елементом в інформаційному забезпеченні учасників ринку. Зокрема, метою складання консолідованої фінансової звітності є її використання як інформаційного ресурсу при обгрунтуванні та прийнятті управлінських рішень.

Важливе значення при консолідації фінансової звітності відіграє правильність оцінки активів. На сьогодні найчастіше використовується історична собівартість, яка передбачає оцінку активів, виходячи з фактичних витрат на їх придбання чи виробництво. Проте у багатьох МСФЗ та МСБО згадується оцінка активів за справедливою вартістю. МСФЗ 13 "Оцінка справедливої вартості" визначає "справедливу вартість як ціну, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язань у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. Справедлива вартість – це оцінка на основі даних ринку." Оцінка суттєво впливає на загальний обліковий процес, оскільки завдяки її можна отримати реальні дані про наявні ресурси підприємства, достовірну звітність, а отже, і ефективно управляти фінансово-господарською діяльністю консолідованих компаній.

Справедлива вартість є необхідною та фундаментальною основою при формуванні показників консолідованої фінансової звітності. На сьогодні, оцінка активів за справедливою вартістю є складнішою за інші методи оцінки і потребує залучення експерта, який має право та компетентність здійснити таку оцінку. Але саме метод оцінки за справедливою вартістю дає змогу оцінити активи за їх реальною вартістю, і як результат визначити реальну вартість підприємства в цілому.

Основними проблемами оцінки активів за справедливою вартістю, є:

- відсутність методичних основ обґрунтованого визначення вихідної оцінки активів, що є досить важливим;
- використання поняття "справедлива вартість" у П(С)БО, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, так як вони не можуть бути одночасно справедливими для двох учасників ринку – продавця і покупця;
- врахування того, що при виборі об'єктивного методу оцінки активів не існує такої оцінки, яка б змогла задовольнити вимоги всіх користувачів консолідованої фінансової звітності.

Отже, використання справедливої вартості як методу для оцінки активів безумовно свідчить на її користь, оскільки лише застосування ринкових цін для цієї категорії дозволить привести позиції активів до співставного і єдиного вимірника, що є основою для формування показників консолідованої фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 "Консолідована фінансова звітність" : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_065

2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 27 "Консолідована та окрема фінансова звітність" : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_045

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Консолідована фінансова звітність" : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13

Яремко І.Й.
д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»,

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ: ФУНКЦІЇ І МОЖЛИВОСТІ

Значимість показників публічної звітності сучасних суб'єктів ринкової економіки в управлінні глобальними фінансово-економічними процесами, регулюванні та прогнозуванні розвитку світової і національних економік, для цілей внутрішньокорпоративного управління, є загальновизнаною. Загальновизнаним також є і той факт, що сучасні принципи побудови і стандартизовані правила формування інформації у фінансовій звітності не повністю задовольняють запити зацікавлених користувачів і не спроможені об'єктивно розкрити ані дійсний фінансовий стан економічного суб'єкта, ані потенціал його розвитку, тобто репрезентувати дійсну картину інвестиційної привабливості сучасних компаній.

Аналіз останніх теоретичних досліджень і публікацій, огляд практичної відповідності показників оприлюдненої звітності підприємств, засвідчує про існуючі гострі проблеми щодо релевантності та об'єктивності наведеної інформації в публічній фінансовій звітності. Дослідження відповідності показників фінансової звітності сучасним запитам користувачів дають змогу відзначити їх невідповідність в контекстні задекларованих функцій публічної звітності в рамках глобальної економіки: «економічні перетворення під впливом ринкового механізму вимагають нових орієнтирів у формуванні рівня прозорості фінансової інформації адекватному глобальному середовищі» [1, с.193]; «функції і основні концепції фінансової звітності формуються і залежать від розвитку ринкового середовища і потреб її основних користувачів … генезис функцій та концепцій публічної звітності для управління капіталом в умовах сталого розвитку економіки вимагає подальшого дослідження» [2, с. 94,103].

У наукових дослідженнях суто тематичного спрямування щодо розвитку й адаптації фінансової звітності до сучасних умов ведення бізнесу відзначається «відсутність комплексних наукових досліджень, які б піднімали найбільш важливі проблеми у сфері бухгалтерської звітності та виявляли основні тенденції її подальшого розвитку з урахуванням трансформації економічних умов функціонування підприємств, зміною підходів до управління, широким застосуванням сучасних інформаційно-комп'ютерних систем і технологій» [3, С.5]. Попри те, достатньо очевидним є той факт, що існуюча проблематика не може бути вирішена ані в межах сучасних теорій (парадигм) обліку і звітності, ані на основі будь-якої із версій стандартизації. Подолання вказаної проблематики вітчизняними і зарубіжними науковцями вбачається у розробленні нової інституційної теорії обліку і звітності, яка надасть більші можливості розвитку її методології, яку вбачається здійснювати за рахунок розширення участі різних інституційних груп і наукових шкіл для формування якісно нової функції публічної звітності компаній: «з позиції інституційної

теорії на облікову методологію вирішальний вплив мають інтерес інститутів та інституціональне середовище» [4].

На теперішній час найбільш ефективною вважається концепція управління підприємством на основі критеріїв зростання вартості його бізнесу (Value Dased Management - VBM), що сформувалась як інтегрована концепція і базується на фундаментальних результатах теорії корпоративних фінансів і методах стратегічного менеджменту. Незважаючи на достатньо теоретично обґрунтований базис безпосередньо самої вартісної концепції управління, на практиці виникає низка проблем, передусім забезпечення у ній процесів об'єктивною інформаційною базою, яка, зокрема, пов'язується також недосконалістю діючої системи обліку, що формує показники фінансової звітності.

Низький рівень адекватності формату звітності умовам ведення бізнесу в постіндустріальній економіці замінюється застосуванням значної кількості неформалізованих (нефінансових) показників (індикаторів), здебільшого вибудованих на основі експертних оцінок. Здебільшого нефінансові (неформалізовані) показники стосуються інформаційно-інтелектуальних економічних ресурсів і ринкових чинників цінності капіталу компанії. Враховуючи недостатнє розкриття інформації про інтелектуальний капітал у фінансовій звітності, розробники й адепти стратегічних карт пропонують публікувати їх у складі пояснювальної записки до офіційної публічної звітності.

Спрямованість адаптації «класичної» системи обліку і фінансової звітності у вартісно-орієнтовану систему науковці розглядають в різних ракурсах. Базовою і домінуючою позицією вважається необхідність максимально можливого переведення інформації в публічній звітності у вартісні показники.

Розвиток систем і моделей вартісної оцінки висуває вимогу вироблення суттєво нових принципів і на їх основі удосконалення концептуальних засад оцінювання вартісних параметрів підприємства з максимально можливим залученням формалізованих показників офіційної звітності підприємства.

Список використаних джерел

1. Доступність фінансової звітності : нові тенденції : в монографії «Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки» / За ред.. к.е.н., проф.. Й.Я. Даньківа. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. – 300 с.
2. Кучеренко Т. Генезис функції і концепцій фінансової звітності в системі управління / Т. Кучеренко // Вісник ТНЕУ, 20889. – №3. – С. 94-104.
3. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія] / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Київ: Інтерсервіс, 2016. – 276с.
4. П.І. Гайдуцький Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз / П.І. Гайдуцький, В.М. Жук // Економіка України. – 2012. - № 12.- С. 72-82.

УДК 657.42:330.322.5

Яцунська О. С.
Одеський національний економічний університет,
ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
к.е.н.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІСЛЯ ВИЗНАННЯ

Питання оцінки основних засобів, як одного з найбільш вагомих елементів фінансової звітності, завжди були під пильною увагою багатьох вчених серед яких М. І. Бондар, А. П. Грінько, І. А. Дерун, О. О. Жарікова, Т. Г. Камінська, А. В. Озеран, О. А. Петрик та багатьох інших. Однак, сучасні умови розвитку бухгалтерського обліку визначають нові аспекти та дискусійні питання оцінки цього виду активу після визнання, що обумовлює пошук новітніх підходів до формування організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу.

Після первісного визнання та оцінки на стадії надходження об'єкти основних засобів переходять до наступної стадії життєвого циклу – продуктивного використання та зберігання, на якій об'єкти починають використовуватися за своїм призначення або зберігатися, що вимагає їх подальшої оцінки – балансової або залишкової вартості [1; 2].

У попередніх дослідженнях автором було визначено основні нормативні розбіжності в межах П(С)БО 7 та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», а також неузгодженість при їх порівняння з міжнародними стандартами фінансової звітності; за результати чого було визнано необхідність доповнення діфінієнсу зазначеної дефініції у вітчизняних стандартах від'ємником «накопичених збитків від зменшення корисності» [1; 2; 3; 4, с. 55-56].

Однак при цьому постає інше дискусійне питання, чітка відповідь на яке відсутня у вітчизняних та міжнародних стандартах: у складі витрат або втрат від зменшення корисності слід визнавати суму нарахованої амортизації щодо об'єктів основних засобів, які вже є придатними до корисного використання але ще не використовуються суб'єктом господарювання у запланованих цілях?

Відповідно до П(С)БО 7 та МСБО 16 нарахування амортизації починається з наступного місяця (моменту – згідно МСБО 16) коли об'єкт придатний до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом. Тобто, як було зазначено вище, на цій стадії життєвого циклу об'єкт може бути придатний до експлуатації однак не використуватися за деякими причинами.

При цьому обираючи метод оцінки щодо отримання майбутніх економічних вигід від використання активу підприємству слід обрати такий, «який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі» [2]. Однак, якщо об'єкт не використовується, то відповідно не реалізує свою потенційну спроможність генерувати грошові кошти, тобто амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю.

З іншого боку міжнародний стандарт цілком слушно акцентує увагу на існування інших факторів та морального й фізичного зносу, які призводять до зменшення очікуваних майбутніх економічних вигід від використання активу, що призводить до знецінення активу – зменшення його корисності (рис. 1).

Рис. 1 – Порядок визначення залишкової вартості основних засобів на стадії продуктивного використання та зберігання

З огляду на вище викладене вважаємо, що за економічною сутністю факту господарського життя суми нарахованої амортизації за період часу, коли об’єкт основних засобів придатний до використання але не використовується, необхідно відображати як факт знецінення, тобто втрати від зменшення корисності яку втілює в собі актив, що буде сприяти визначенню достовірної оцінки об’єктів основних засобів щодо відображення впливу фізичного та морального зносу.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 ”Основні засоби” [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00. — Назва з екрану.

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 ”Основні засоби” [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/file/link/394616/file/IAS%2016%20(ed_2013)ua.pdf. — Назва з екрану.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 ”Зменшення корисності активів” [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. — Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05. — Назва з екрану

4. Яцунська О.С. Облік основних засобів за стадіями життєвого циклу : монографія / О. С. Яцунська. – Херсон : ФОП Грінь Д.С., 2017. – 188 с.

Capatina S.V.,
Trade Cooperative University of Moldova,
Deputy Rector, Assoc. Prof. PhD

MANAGEMENT CONTROL - ANALYTICAL INSTRUMENTS AND BUSINESS PLANNING

The main instrument through which the management leads an entity in the most efficient wat is the *management control.* This represents a process by which actions and carried out activities are analysed, the obtained results are assessed and conclusions are drawn up so that decisions and consequently actions shall be prescribed. The management control aimed at achieving the objectives, allows the management to evaluate and rectify the taken decisions.

The management control may be organized in the following manner:

✓ Strategic planning – represents a process that consists of establishing and reviewing the objectives, defining the resources to be used in order to achieve them, as well as identifying the policies that need to be implemented so that the resource to be used in an efficient way;

✓ Management control through which the management shall ensure that the resources are used in an appropriate manner, the management control being the connection between the implementation part and the decision one;

✓ Operational control – represents a process that consist of obtaining the guarantee that the specific objectives are done in an efficient and effective way; this type of control refers to the current activities and decisions.

In order to establish the best policies, the entity has to determine horizons as follows:

- Strategic horizon: 5-10 years, period in which the aim and the associated objective is established, then for achieving them the strategic plans are developed;
- Financial horizon: 1-3 years, short-and medium-term objectives are established;
- Operational horizon: 1 month and it refers to the current actions that are applied, followed and analysed, that serve to their correction in a short period of time.

The management control is closely linked to the decision level, respectively:

✓ *Strategic decisions* – the strategic control will be used;

✓ *Tactical decisions* – the management control is followed;

✓ *Implementation decisions* - the operational/implementation control is used.

The management control focuses on an anticipated analysis, where different situations are analysed and assessed, strategic plans are developed and more, for achieving the entity's long-term objectives. The management accounting shall cooperate with separated elements, on separated cost centres.

Both the management control and the management accounting utilize the information associated with the costs provided on cost centres (places where certain costs appear), on cost types, as well as other elements necessary for taking decisions. Nevertheless, as opposed to the management accounting, the management control

focuses on the source of certain costs, as well as on looking at causal relationships between the nature of the costs and the obtained results.

Therefore, in the system of management control may be found elements of management accounting, control, planning, analysis, however, these are not the only elements of the system.

The tasks of the management control are determined by the objectives that the entity proposes and establish the achieving of the objectives in the medium-or long-term. Amongst the main actions of a general nature of the management control, the following ones can be listed:

✓ Providing the necessary information of the planning, evidence and forecasting processes;

✓ Planning (operational, strategic, investment);

✓ Control (comparison and analysis between the actual indicators and the planned ones, analysing the priorities and more);

✓ Management (conducting the training and correction measures of tasks and strategies).

The organizing and achievement way of the management control within an economic organisation depends not only on the entity's size, the type of business and the competency of the management team, but also on the culture of the entity. In an ideal form, the management control is a functional part of the entity's leadership. In this way, the system fulfils its role of preparing the decisions at all levels and of coordinating the actions, without being perceived only as a surveillance instrument on behalf of the hierarchical structure. However, this situation translates into practice depending on the size of the enterprise.

In a small or medium entity, usually, the management control is barely formalised. Most of the time, the management control takes place within the accounting service or financial department, if it exists. In a lot of small enterprises and also, medium ones, the informational system is not so developed and it does not sustain a genuine management accounting, the management role being performed through adapting the financial accounting to some informational needs of the manager. Hence, in this companies, the management control is provided by the manager (the enterprise's administrator), together with the entity's accountant.

Hereinafter, the role of the management control within the entity's management system will be presented.

Table 1. *The role of management control within the entity's management (leadership) system*

Management process (leadership)	**The role of management control**
Planning (financial)	• Development of planning methods (financial) • Preparing the information for the plans development (budgets) • Reviewing the developed plans by the entity's subdivisions • Development of plans (budgets) consolidated on the enterprise on short term and strategic (on long term)

Control and adjustment	• Determination of the admissible scale of the plan's deviations • Comparison between effective and planned indicators, determination of current deviations • Analysing the deviations and their causes • Performing the necessary corrections
Analysing and taking decisions	• Analysing and collecting the most important decisions at the subdivisions level • Consultation and approval of the most effective methods of correction • Participation at the entity's informational system development (establish the tasks for the programmers) • Development of planning, monitoring and taking decisions techniques (instruments)

Therefore, the management control taken as an instrument that merges elements of accounting, control, planning and analysis raises the entity's management at a new qualitative stage by combining the coordination and the straightening of different subdivisions' activities towards achieveing the main goals.

References

1. ALEXA V. Controllingul în mediul de afaceri internaţional. Timişoara: Mirton, 2012, p.58.

2. ALBU N., ALBU C. Instrumente de management al performanţei. Bucureşti: Editura Economică, 2003, I vol, 288, p., II vol, 272 p.

3. CARAIANI C., DUMITRANA M. Contabilitate de gestiune & Control de gestiune. Bucureşti: Editura Universitară, 2008. 421 p.

Hołubka M.M., PhD,
docent katedry marketingu, ekonomii, zarządzania i administrowania
Narodowa akademia zarządzania
Melnyk O.A.
wykładowca cyklicznej komisji rachunkowej oraz finansowo-gospodarczej działalności
Lwowski spółdzielczy kolegium ekonomii i prawa

INTERNET-HANDEL NA UKRAINIE: KONTROLA, RACHUNKOWOŚĆ I PODATKI W KONTEKŚCIE ZARZĄDZANIA PRZEZ PODMIOTY GOSPODARCZE

Ewolucja istniejących technologii informacyjnych i rozpowszechniona dystrybucja korzystania z Internetu stymuluje aktywny rozwój takiej formy stosunków towarowych, jako odległy handel, a mianowicie handel internetowy.

W ramach handlu elektronicznego rozumieją rodzaj odległej sprzedaży towarów z wykorzystaniem technologii komputerowej do pośredniczenia tego procesu.

Handel w sklepach internetowych może być klasyfikowany w różny sposób, w zależności od różnych czynników:

- jako handel detaliczny, tak jak przez sklepy sieci Internet w zdecydowanej większości przypadków odbywa się sprzedaż towarów i różnych rodzajów usług handlowych zainteresowanym klientom w ich uzyskaniu;

- jako sprzedaż towarów i usług na zamówienie, i jako odległy handel, ponieważ umowa układa się na odległości, a kupujący prowadzi wstępne zamówienie towaru u sprzedawcy; proces handlu odbywa się poza biurowymi lub pomieszczeniami komercyjnymi, a wybór konkretnego towaru i jego zamówienie różnią się w czasie z faktem przekazania towaru kupującemu.

Krajowym ustawodawstwem nie przewidziano specjalnego dokumentu normatywnego, który regulowałby realizację operacji handlowych przez internet-sklepy, w związku z tym ten proces jest regulowany tymi samymi rodzajami dokumentów, że i inne formy handlu.

Ważnym aspektem prowadzenia operacji handlowych, w tym prowadzenie handlu z wykorzystaniem sieci Internet, jest patentowanie procedury prowadzenia działalności handlowej.

System opodatkowania internet-handlu w krajowej praktyce jest następujący: według kodeksu Podatkowego Ukrainy, normy uproszczonego systemu opodatkowania nie mają dystrybucji na przedsiębiorstwa handlowe, które sprzedają towary (usługi) poprzez sieć Internet; ostatnie powinny korzystać z wspólnego systemu opodatkowania działalności, osoba, która zajmuje się dostawą towarów (usług) w ramach obszaru celnego Ukrainy z aktywnym wykorzystaniem globalnej lub lokalnej sieci komputerowej, musi poddać się obowiązkowej rejestracji jako płatnik VAT, niezależnie od wielkości rocznego dochodu. Jednocześnie, osoba-nierezydent ma prawo prowadzić taką działalność tylko z wykorzystaniem własnego stałego przedstawicielstwa, które jest zarejestrowane im na terytorium Ukrainy.

W ten sposób dla realizacji internet-handlu osoba fizyczna lub prawna nie może korzystać z przywilejów uproszczonego systemu opodatkowania działalności, i musi być płatnikiem podatku od wartości dodanej.

Podatkowa i księgowa rachunkowość operacji w ramach realizacji handlu elektronicznego ma dwie priorytetowe składniki: księgowość kosztów, niezbędnych dla tworzenia i dalszego działania internet-sklepów i ewidencja rozliczeń z odbiorcami towarów i usług.

W ramach księgowości i rachunkowości podatkowej transakcji handlowych za pośrednictwem sieci internet-sklepów można wyróżnić trzy rodzaje przeprowadzenia operacji rozliczeniowych:

1. płatności za towary w gotówce: za pośrednictwem firmy kurierskiej podmiotu gospodarczego; z wykorzystaniem usług innej firmy kurierskiej; za pośrednictwem poczty; zapłata w gotówce w biurze sklepu.

2. przeprowadzenia płatności bezgotówkowej (w formie przelewu);

3. rozliczenie środków elektronicznych.

Zbadajmy te operacje bardziej szczegółowo:

1. W przypadku posiadania w firmie własnej służby kurierskiej, ona powinna wykonywać obliczenia z wykorzystaniem PPO, w tym konkretnym przypadku

przenośnego. W takim razie przedsiębiorstwo tworzy "Raport o użyciu PPO". Podmiot gospodarczy posiada również ma kupić handlowe patent, tak jak tworzy się miejsce realizacji towarów. Patent powinien znajdować się u kuriera podczas realizacji towaru.

Jeśli podmiot gospodarczy korzysta z usług służby kurierskiej to kurier, który otrzymuje zapłatę za towar, wnosi ją na rachunek bankowy przedsiębiorstwa. Dla tego z służbą kurierską powinna być zawarta umowa, w której przewidziano przekazanie odpowiedzialności materialnej i raportowanie o wykonaniu wskazanego zamówienia.

W warunkach dostawy towaru pocztą, towar jednocześnie z towarzyszącymi dokumentami jest przekazywany osobie odpowiedzialnej, z którą zawierana jest umowa o pełnej odpowiedzialności materialnej. Osoba ta zajmuje się załatwieniem przesyłki na adres kupującego i pokrywa koszty usług pocztowych za wysyłkę. O fakcie otrzymania towaru do sprzedawcy zazwyczaj wysyłają wiadomość. Jeśli zgodnie z warunkami umowy sprzedającego z kupującym i umowy sprzedającego z pocztą przewiduje się płatność w momencie odbioru towaru w oddziale usług pocztowych, kupujący wnosi ułożoną kwotę do przelewu na rachunek bankowy sprzedającego w banku.

Przy odbiorze towaru w biurze sprzedawcy w momencie odbioru-przekazania towaru ustala się w formularzu zamówienia na dostawę towaru, który układa się w dwóch egzemplarzach – dla kupującego jak i dla sprzedającego. Odbiór gotówki za towar jest wydawany za pomocą PPO. W tym samym czasie kupującemu mogą być udostępniane i inne dokumenty, na wzór paszportu technicznego na znaki wartości, lub drugi egzemplarz faktur VAT jeśli kupujący występuje płatnikiem podatku od wartości dodanej.

2. Podczas płatności za pomocą przelewów bankowych, kupujący może wydrukować dokument z serwisu i zapłacić rachunek za przelew pieniędzy na rachunek bankowy podmiotu gospodarczego.

Forma formularza zamówienia opracowany samodzielnie każdym sklepem. Wypełnione zamówienie wysyłane do sprzedawcy i potwierdzone im, pełni funkcję umowy pomiędzy sprzedającym i kupującym, czyli rejestruje obowiązek sprzedawcy dostarczyć towar i kupującego obowiązek go zapłacić.

Ponadto, zgodnie z Ustawą Ukrainy "O ochronie praw konsumentów", w formularzach zamówienia towaru należy zauważyć, gwarancje i inne rodzaje usług, związanych z utrzymaniem, naprawą lub serwisem produktów.

3. Pod warunkiem obliczeń elektronicznymi pieniędzmi, klienci mogą skorzystać się z takich systemów płatności jak webmoney, rupay, i tym podobne.

Podczas obliczeń elektronicznymi pieniędzmi fakt płatności potwierdza wyciąg według stanu portfela elektronicznego, że sprzedający i kupujący otrzymują w większości w formie elektronicznej. Obliczenia elektronicznymi pieniędzmi skomplikowane tym, że w celu obliczenia bazy opodatkowania, kwoty uzyskanego dochodu powinny być potwierdzone wyciągami z banku, a więc takie obliczenia powinny być prowadzone za pośrednictwem instytucji bankowej.

Na podstawie wyników przeprowadzonego badania staje się oczywiste, że bez względu na szybki rozwój sfery internet-handlu, ona i nadal pozostaje niewystarczająco uregulowaną w prawnym polu.

Struktury przedsiębiorczości, prowadzące handel za pośrednictwem sieci Internet, powinny znajdować się na wspólnym systemie opodatkowania i być zarejestrowane jako płatnik VAT, niezależnie od wielkości kwoty rocznych dochodów.

Lista wykorzystanych źródeł:

1. Zvitnist' pidpryyemstv: navchal'nyy posibnyk / P. O. Kutsyk, O. A. Polyans'ka, R. A.Martsenyuk. – L'viv : Vydavnytstvo LKA, 2015. – 138 s.
2. Makarova M. V. Elektronna komertsiya. – K.: Vydavnychyy tsentr «Akademiya», 2002. – 272 s.
3. Pleskach V. L., Zatonats'ka T. H. Elektronna komertsiya : Pidruchnyk. – K.: Znannya, 2007. – 535 s.
4. Sobolyev V. O. Sutnist' osnovnykh ponyat' Internet-torhivli [Elektronnyy resurs]. Rezhym dostupu: http://www.rusnauka.com/15_DNI_2008/Economics/33645.doc.htm
5. Khomyak V.I. Lemishovs'kyy V. Bukhhalters'kyy oblik v Ukrayini. – 7-me vyd., dop. i pererob / V.I. Khomyak, V. Lemishovs'kyy. – L'viv: Natsional'nyy universytet «L'vivs'ka politekhnika», «Intelekt-Zakhid». – 2008. – 1224 s.
6. Apopiy V. V., Mishchuk I. P., Rebyts'kyy V. M.[ta in.] Orhanizatsiya torhivli: pidruchnyk /I. P. Mishchuk, V. M. Rebyts'kyy [ta in.] ; Za red.V. V. Apopiya. – 2-he vyd. – K.: TSNL, 2005. – 615 s.
7. Hura Y.O. Oblik vydiv ekonomichnoyi diyal'nosti: Navch. posib. – K.: Znannya, 2004. – 541 s.

UDC 650.012.7

Korolovich O.O.
Mukachevo State University
Candidate of economic sciences, seniour lecturer of the accounting and taxation and marketing department

INTERNAL FINANCIAL CONTROL OF CORPORATE ENTERPRISES WITH FOREIGN INVESTMENTS: DESCRIPTION OF FOREIGN MODELS

Internal financial control is a significant tool in the system of ensuring the effectiveness of the corporate enterprise with foreign investment. In this case, the study of the place of internal financial control in the system of ensuring the effectiveness of such an enterprise reveals its differentiation through the appropriate model, as a certain schematic reproduction of the specific functioning of the control,

interpreted through a system, which is formed taking into account the requirements of major investors.

The author states that most investment donor countries form specific models of internal financial control, which differ in: corporate actions that require shareholders' consent; mechanism of interaction of participants and their role in management.

The fundamental difference can be stated in the orientation on a number of foreign models of internal financial control, in particular [1]:

1. The Anglo-American (according to the practice of Great Britain, the United States, Canada, Australia, New Zealand, Belgium, Ireland, Spain, Italy and Greece), which originally formed within the Alkaloidal Abbott Laboratories' Company and a number of other US corporations, whose shares were much scattered.

In the model, the general body of influence on the subsystem of internal financial control is the general meeting of shareholders. The shareholders have realized the impact through participation in the voting on the choice of financial directorate and the adoption of decisions important for the corporation's business, in terms of the sphere of money relations and internal financial audit.

In the classical interpretation, the structure of the model is formed on the basis of:

1) internal financial audit, characterized by the lack of significant influence of the dominant investor on its features, goals and objectives;

2) two-level internal financial control by the board of directors and financial service and corporate secretariat (whose position is optional).

The Financial Directorate serves as a supervisor for the corporation's monetary affairs and ensuring the quality of internal financial control.

2. Western European (according to the practice of Germany, Austria, the Netherlands, Scandinavian countries, Belgium and France) emerged in the management practice of corporations, whose founders were large banking, investment or other structures operating within Western European clusters, incl. "Bio Valley" and others. In the model, the highest authority in the subsystem of internal financial control is not only the shareholders' meeting, but also the supervisory board (formed from the representatives of the dominant shareholders and employees of the company). Their competence includes the control of typical corporate governance issues for all models (including the area of profit distribution and the use of corporate finance). The shareholders have implemented the announced impact through voting in the appointment of external and internal auditors. In this case, the functions of internal financial control are differentiated between the structural divisions of the company.

In the classical interpretation, the structure of the model is formed on the basis of:

1) three-level internal financial control, implemented by representative offices of shareholders, supervisory board, board and financial department;

2) internal financial audit (realized on the initiative of shareholders' meeting and representatives of shareholders who are members of the supervisory board). A characteristic feature of the organization of the audit is the fixing by a contractual agreement of the level of control of owners for corporate finances.

3. East Asian (according to the practice of Japan, namely Mitsumi, Mitsubishi [2]), which was formed under the influence of economic and political conditions of the post-war development of 1947-1960 (the basis of which is the need for unity of action). Thus, by 1947 the Japanese business had been represented by a small number of financial and industrial conglomerates. After the war, the country's economy was demonopolised (in the field of industry and trade), and Japanese companies were forced to exchange shares, in order to preserve control of companies (to form financial-industrial groups).

Therefore, the system for ensuring the efficiency of a corporate enterprise is a system of distribution of rights and obligations (within certain models of organization of internal financial control).

At the same time, the notion of efficiency implies the coverage, within such models, of all categories of corporate finance, which should ensure optimal financial performance and improve the financial position of the enterprise.

REFERENCES

1. Pylypenko O.I. Models of internal control systems in corporations: international experience / O.I. Pylypenko // Bulletin of the Zhytomyr State Technological University, 2009. - N 1 (47) .- P. 100-108. - (Series: "Economic Sciences").

2. Protsun N.M. Foreign experience of functioning of financial-industrial groups and possibilities of its implementation in Ukraine / N.M. Protsun // Scientific Notes of the Taurian National University named after V.I. Vernadsky - 2012. - Volume 25 (64). - No. 1. - P. 154-162.

УДК 331.101

dr. ***Bartosz Szczechowicz,***
dr. H. C. ***Witold Zych,***
Zakład Ekonomii i Zarządania. Akademia Wychowania Fizycznego w Krakowie

ADMINISTRACYJNE METODY WPŁYWU NA POZIOM BEZROBOCIA

Władze państwowe i samorządowe podejmują różne działania na rynku pracy w celu ograniczenia bezrobocia. Działania te mogą być prowadzone na wielu różnych poziomach, a struktura ich celów obejmuje [1]:

- środki osłonowe łagodzące skutki bezrobocia (zasiłki, pomoc społeczna),
- czasową aktywizację bezrobotnych w ramach aktywnych programów rynków pracy (prace publiczne, prace interwencyjne, szkolenia),
- analizę i eliminowanie czynników generujących bezrobocie, prowadzących do ograniczania miejsc pracy,
- strategię promowania produktywnego zatrudnienia, jako integralnego elementu polityki społeczno-gospodarczej, przez wzrost efektywnego popytu, inwestycje, zwiększenie eksportu, lepsze wykorzystanie zdolności wytwórczych oraz rozwój

małych przedsiębiorstw.

Realizacja wspomnianych, szeroko zakrojonych działań jest wyrazem istnienia silnych potrzeb i presji społecznej do ograniczenia skali istniejącego w gospodarce bezrobocia, a także konieczności pogodzenia często sprzecznych interesów pracodawców i pracowników. Proces wdrażania różnorakich instrumentów i narzędzi odbywa się w ramach prowadzonej polityki rynku pracy. Pierwsza grupa działań obejmuje politykę zwiększania popytu na siłę roboczą, a w szczególności:

- subwencjonowanie zatrudnienia i płac,
- wdrażanie programów promowania zatrudnienia, np. „pierwsza praca”,
- wspieranie przedsiębiorczości i sektora MŚP przez np. obniżanie podatków i składek na ZUS, tworzenie specjalnych stref ekonomicznych (SSE), promowanie lokalnych inicjatyw zatrudnienia, preferowanie „samozatrudnienia", przekazywanie subwencji i dotacji,
- pomoc przy zatrudnianiu młodzieży, w tym w formie staży,
- organizowanie robót publicznych i prac interwencyjnych,
- poprawę funkcjonowania pośrednictwa pracy.

Druga grupa działań wiąże się z polityką zmniejszania rozmiarów podaży sily roboczej, a w szczególności dotyczy:

- wprowadzenia lub wydłużenia służby wojskowej;
- okresowego zmniejszenia aktywności zawodowej;
- skracania wieku emerytalnego;
- wydłużenia okresu kształcenia i dokształcania się;
- przechodzenia na wcześniejszą emeryturę;
- skracania dnia i tygodnia pracy;
- wydłużania urlopów;
- zmniejszania liczby godzin ponadwymiarowych.

Z innego punktu widzenia wśród instrumentów oddziaływania na bezrobocie wyróżnia się narzędzia pośrednie i narzędzia bezpośrednie. Narzędzia pośrednie to instrumenty polityki pieniężnej i fiskalnej oraz ustawodawstwo pracy. Narzędzia bezpośrednie (w tym przypadku państwo występuje jako pracodawca) obejmuje z kolei: zatrudnienie w sferze budżetowej, inwestycje w infrastrukturę (porty, autostrady), roboty publiczne, prace interwencyjne, subwencjonowanie konsumpcji (zasiłki rodzinne czy dotacje do cen).

W eliminowaniu bezrobocia ważna jest również polityka rynku pracy, którą możemy podzielić na aktywną i pasywną. Aktywna polityka rynku pracy (ang. *active labour market policies,* ALMP) obejmuje programy mające na celu zwiększanie zatrudnienia, również zapobieganie bezrobociu i jego zwalczanie. To właśnie aktywnej polityce rynku pracy, która ma na celu likwidację przyczyn bezrobocia, przypisuje się największą skuteczność. Wskazuje się na następujące korzyści z prowadzenia programów ALMP: zwiększenie ekonomicznej atrakcyjności bezrobotnych dla pracodawców przez szkolenia lub finansowanie części kosztów zatrudnienia oraz podniesienie mobilności siły roboczej.

Aktywna polityka rynku pracy może być realizowana na poziomie makroekonomicznym i mikroekonomicznym. Polityka makroekonomiczna wykorzystuje instrumenty ekspansywnej polityki fiskalnej, czyli obniżanie podatków

i zwiększanie wydatków budżetowych oraz instrumenty łagodnej polityki monetarnej polegające na obniżaniu stóp procentowych. Z kolei do mikroekonomicznych narzędzi wykorzystywanych w aktywnej polityce na rynku pracy należą: pożyczki dla osób bezrobotnych i zakładów pracy udzielane w celu, odpowiednio, podjęcia własnej działalności gospodarczej i utworzenia nowych miejsc pracy, szkolenia i przekwalifikowania osób bezrobotnych umożliwiające zdobywanie nowych umiejętności i podtrzymywanie aktywności zawodowej, prace interwencyjne (subsydiowanie zatrudnienia), roboty publiczne (publiczne programy zatrudnienia), usługi pośrednictwa pracy, finansowanie zatrudnienia absolwentów, czyli refundowanie pracodawcy kosztów zatrudnienia bezrobotnego [2].

Jak zatem oceniać politykę ALMP? Klasyfikacja tych efektów nie jest rzeczą łatwą, bo zdania ekonomistów w kwestii wpływu aktywnych programw rynku pracy na rozmiary zatrudnienia i bezrobocia są podzielone. Do jednoznacznie pozytywnych efektów należy zaliczyć: redukcję jawnego bezrobocia, poprawę dopasowań strukturalnych na rynku pracy, aktywizację zawodową bezrobotnych i wzrost efektywnej podaży pracy, podniesienie produktywności siły roboczej czy wzrost konkurencji na rynku pracy. Przy ocenie należy też rozróżnić dwa pojęcia: skuteczność i efektywność. Skuteczny program to ten, który daje pożądane wyniki. W przypadku ALMP będzie to zwiększenie zatrudnienia i przeciwdziałanie negatywnym skutkom bezrobocia, czyli spadkowi dochodu oraz wykluczeniu społecznemu. Kiedy oceniamy efektywność danego instrumentu, mysimy uwzględnić jego koszty. Szacując efektywność, należy odpowiedzieć na pytanie, czy opłacalne jest zastosowanie danego rozwiązania.

Z kolei pasywna polityka rynku pracy (ang. passive labour market policies, PLMP) obejmuje różne formy bezpośredniej pomocy osobom pozostającym bez pracy, np. zasiłki dla bezrobotnych, zasiłki dla z funduszu pomocy socjalnej, jednorazowe odszkodowania dla osób zwalnianych z pracy czy prywatne ubezpieeczenia na wypadek bezrobocia. Prszepisy regulujące pomoc w ramach pasywnej polityki rynku pracy są w poszczególnych krajach zróżnicowane. W większości krajów bierze się pod uwagę fakt utraty pracy i rejestracji w urzędzie pracy czy długość stażu pracy. W praktyce osoby korzystające z instrumentów pasywnej polityki rynku pracy stanowią jedynie część ogólnej liczby bezrobotnych. Ta forma polityki runku pracy skupia się głównie na likwidacji skutków bezrobocia, ale nie wspiera procesu tworzenia nowych miejsc pracy.

LITERATURA

1. M. Kabaj, Strategie i program przeciwdziałaniu bezrobociu, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 1998.

2. Bartosz Szczechowicz, Ekonomia z elementami opisu gospodarki turystycznej i rekreacyjnej, Wydawnictwo Naukowe PWN SA, Warszawa 2018, Wydanie I.

Нашкерська Г.В, Солотва Н.Ю.
Львівський національний університет імені Івана Франка

ВІДОБРАЖЕННЯ КУРСОВИХ РІЗНИЦЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ

Зовнішньоекономічні операції підприємств здійснюються з використанням іноземної валюти. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» єдиним грошовим вимірником для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності є грошова одиниця України []. Тому операції в іноземній валюті на дату їх здійснення відображаються в гривні, шляхом перерахунку коштів у валюті за курсом НБУ. Наявність залишків валютних коштів на рахунках підприємств, заборгованості за отриманими кредитами та незавершених операцій придбання-продажу активів зумовлює відображення на балансі монетарних статей, утримання яких передбачає необхідність визначення курсових різниць, які виникають через коливання курсів іноземних валют до національної валюти.

Курсовою різницею, за П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» вважається, різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Їх розрахунок проводять на день здійснення операцій в іноземній валюті, а також, при наявності монетарних статей – на дату балансу, відповідно за курсами на початок дня здійснення операції або на кінець дня складання балансу [3].

Перерахунок немонетарних статей в іноземній валюті балансу не здійснюється, однак при видачі авансу іншим особам у рахунок платежів на придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів та ін.), отримання робіт і послуг, включених до вартості цих активів, перерахування валютного курсу проводиться за курсом НБУ на початок дня сплати авансу. Немонетарні статті, переоцінені за справедливою вартістю, наводяться в балансі за валютним курсом на початок дня її визначення [3].

Аналіз вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та вимог податкового законодавства засвідчує застосування єдиного підходу до відображення доходів і витрат від курсових різниць. П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» визначено, що курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей, що визнані на балансі унаслідок здійснення операційної діяльності, відображаються у складі інших доходів і витрат. Якщо при зміні валютного курсу за НБУ збільшились кошти чи дебіторська заборгованість в іноземній валюті або зменшилось кредиторське зобов’язання, то слід відобразити позитивну курсову різницю. У ситуації, якщо курсові різниці від перерахунку монетарних статей протягом звітного періоду належать як до доходів, так і до витрат, то у Звіті про фінансові результати вони відображаються без згортання у відповідних рядках Звіту [3].

Для відображення доходів від таких курсових різниць використовується рахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці», витрат – рахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці». Курсові різниці, що виникають

унаслідок перерахунку валютних курсів за інвестиційною та фінансовою діяльністю відображаються, залежно від зміни курсів валют, на рахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» або 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

Визначений П(С)БО 21 підхід до визнання й облікового відображення доходів і витрат від зміни валютних курсів повністю підтримується вимогами пп. 153.1.3 пункту 153.1 статті 153 Податкового кодексу України. Отриманий унаслідок позитивного значення курсових різниць прибуток враховується у складі доходів підприємств, а збиток, що виникає в результатів від'ємного значення – у складі витрат [2, 3].

Однак, узгодження відображення доходів і витрат від курсових різниць за бухгалтерськими стандартами та вимогами податкового законодавства здійснено не для усіх операцій, які відбуваються на підприємствах у процесі діяльності. Зокрема, це стосується відображення курсових різниць, отриманих унаслідок перерахунку сформованих в іноземній валюті страхових резервів за договорами із довгострокового страхування життя та активів, якими вони представлені [].

Виникають сумніви також при відображенні для цілей оподаткування курсових різниць за отриманими кредитами в іноземній валюті для отримання окремих послуг та здійснення інших операцій, які не враховуються для формування доходів і витрат при складанні податкової декларації з податку на прибуток підприємства. Зокрема, це стосується маркетингових послуг та роялті. Проте, «Узагальнюючою податковою консультацією щодо визначення курсових різниць від перерахунку операцій у іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти» визначено, що оскільки відповідно до П(С)БО 21 така заборгованість є монетарною статтею, тому за нею потрібно проводити перерахунок курсових різниць з відображенням доходів і витрат у податковій декларації з податку на прибуток підприємства.

Існують деякі особливості при відображенні курсових різниць за здійсненими внесками іноземних інвесторів у статутні капітали українських підприємств у вигляді валютних коштів. Здійснення інвестиції іноземним інвестором відображається в обліку українського підприємства на рахунку 401 «Статутний капітал» за курсом на дату здійснення цієї операції. Названа стаття балансу є немонетарною, тому перерахунок курсових різниць надалі не проводиться. Однак, якщо перерахована валюта на дату балансу знаходиться на валютному рахунку підприємства, то ця стаття буде монетарною, тому виникають курсові різниці, доходи і витрати за якими відображаються як в бухгалтерському обліку, так і для цілей оподаткування.

У випадку наявності боргових зобов'язань засновників – іноземних інвесторів щодо формування статутного капіталу, курсові різниці, що виникають через зміну курсів валют відображаються у складі додаткового капіталу підприємств за вимогами П(С)БО 21. Міністерством фінансів України було також надано додаткове роз'яснення у листі №31-08310-06-10/29025 «Щодо бухгалтерського обліку курсових різниць за інвалютними внесками засновників до статутного капіталу», за яким курсові різниці, що не

можуть визнаватися доходом, відображаються у складі додаткового капіталу на рахунку 425 «Інший додатковий капітал». Проте за вимогами ПКУ дохід від курсових різниць за борговими зобов'язаннями іноземних інвесторів за внесками у статутний капітал визнається для цілей визначення оподатковуваного прибутку.

Проведене дослідження засвічує наявність єдиного підходу при відображенні доходів і витрат за курсовими різницями, визначених за бухгалтерськими стандартами та вимогами ПКУ за більшістю валютних операцій. Винятками є курсові різниці, що виникають за активами і зобов'язаннями зі сформованих у іноземній валюті страхових резервів (за договорами із довгострокового страхування життя) та за заборгованістю іноземних інвесторів до статутного капіталу українських підприємств у іноземній валюті.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 16.07.1999 р. №996-14. [Електронний ресурс] Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

2. Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями). – [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: затв. наказом Міністрастів фінансів України № 193 від 10.08.200 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00.

4. Щодо бухгалтерського обліку курсових різниць за інвалютними внесками засновників до статутного капіталу. Міністерство фінансів України, лист №31-08310-06-10/29025 від 02.12.2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/4451-29025.html.

5. Нашкерська Г. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку: монографія / Г. Нашкерська. - Львів: видавничий центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2009. - 426 с.

6. Узагальнююча податкова консультація щодо визначення курсових різниць від перерахунку операцій у іноземній валюті, заборгованості та іноземної валюти : наказ ДПС України від 05.07.2012 р. № 574 » [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/61670.html.

Наукове видання

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, КОНТРОЛЮ І ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ ТА СУЧАСНИХ ВИКЛИКІВ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Матеріали VIII Міжнародної
науково-практичної конференції

Відповідальні за випуск:
проф. Куцик П.О.,
проф. Бачинський В.І.

Підписано до друку 15.05.2018 р.
60x84/16. Папір офсетний.
Віддруковано на різографі.
22,25 др. арк., 20,8 ум. друк. арк., 22,8 обл.-вид. арк.
Тираж 300 прим. Зам. 51.

Віддруковано в друк. видавництва ЛТЕУ
79008, м. Львів, вул. Туган-Барановського, 10
Свідоцтво Держкомітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України серія ДК № 246 від 16.11.2000 р.