



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»
ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ

Збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції

17 листопада 2017 р.



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДВНЗ «КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»
ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ

*Збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції
17 листопада 2017 р.*



1906
КНЕУ
КИЇВ 2017

*Рекомендовано до друку
Науково-методичною радою ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
Протокол № 2 від 16.11.2017.*

Редакційна колегія

М.І. Бондар – декан обліково-економічного факультету
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», д-р екон. наук, професор
Л.М. Кіндрацька – завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима
Гетьмана», д-р екон. наук, професор
Ю.А. Кузьмінський – завідувач кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ
«КНЕУ імені Вадима Гетьмана», д-р екон. наук, професор
О.А.Петрик – завідувач кафедри аудиту ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима
Гетьмана», д-р екон. наук, професор
М.М.Шигун – завідувача кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ «КНЕУ
імені Вадима Гетьмана», д-р екон. наук, професор

С91 **Сучасні** тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту : зб. матеріалів
Міжнар. наук. інтернет-конф. , 17 листоп. 2017 р. [Електронний ресурс]. – Київ : КНЕУ,
2017. — 241 с.

ISBN 978-966-926-209-7

У цьому виданні розміщено тези доповідей учасників Міжнародної наукової інтернет-конференції «Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту» (м. Київ, 17 листопада 2017 р.). Матеріали конференції охоплюють дослідження низки питань, присвячених еволюційним змінам парадигми бухгалтерського обліку, трансформації та розвитку системи обліку, аудиту, аналізу та оподаткування в Україні, ролі та розвитку професії бухгалтера, впливу міжнародних стандартів на систему обліку та звітності в Україні, перспективам застосування інформаційних систем і технологій у контексті розвитку економічної науки та практики. Окреслене коло проблем і розроблені авторами рекомендації щодо покращення змісту і якості обліково-аналітичної інформації та її контролю, підвищення ефективності використання в процесі прийняття управлінських рішень буде цікавим і корисним для науковців і практиків з обліку, аналізу, аудиту та оподаткування.

За точність викладу, оригінальність і редагування матеріалу, достовірність наведених фактів, прізвищ, цитат, коректність посилань відповідальність несуть автори тез.

УДК 657.6:336.2(06)

З М І С Т

ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ ЗА НАПРЯМАМИ

Розділ 1. Еволюційні зміни в парадигмі бухгалтерського обліку та її подальший генезис.....	8
---	----------

<i>Бондар М.І., Єршова Н.Ю.</i>	Моделювання діяльності фахівців зі стратегічного управлінського обліку в інноваційній економіці.	8
<i>Безверхий К.В.</i>	Завдання інтегрованої звітності підприємства.	11
<i>Гончаренко О.О.</i>	Бухгалтерський облік небанківських фінансово-кредитних установ: вимоги існуючої парадигми.	13
<i>Заяць М.Я.</i>	Особливості інтегрованої звітності.	15
<i>Ісай О.В.</i>	Облікова інформація для прийняття рішень.	17
<i>Ковова І.С., Зелена Л.І.</i>	Теоретичні підходи до трактування категорії зобов'язань і кредиторської заборгованості.	19
<i>Краєвський В. М., Костенко О. М.</i>	Обліково-інформаційні системи в управлінні економікою України.	21
<i>Кулик В.А.</i>	Методологія прогнозування розвитку бухгалтерського обліку.	24
<i>Ляхович Г.І.</i>	Організація бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій.	26
<i>Семанюк В.З.</i>	Парадигмальне оновлення облікової науки.	28
<i>Ходзицька В.В.</i>	Дисперсійний аналіз: нові теорії управлінського обліку.	30
<i>Циган Р.М., Синято А.О.</i>	Еволюція бухгалтерського обліку через призму агентської теорії.	32

Розділ 2. Теорія, практика і сучасні трансформації системи обліку і оподаткування підприємницької діяльності в Україні...	34
--	-----------

<i>Chluska J.T.</i>	Rachunkowość podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej w Polsce.	34
<i>Бабіч В.В.</i>	Облікова політика в оподаткуванні прибутку підприємства.	36
<i>Бразілій Н.М., Віштак В.В.</i>	Особливості формування та обліку податкового кредиту з ПДВ у сучасних умовах господарювання.	38
<i>Бразілій Н.М., Майданюк В.В.</i>	Особливості формування та обліку податкового зобов'язання з ПДВ.	40
<i>Волков Д.П.</i>	Показники «витрати» і «собівартість»: застосування та регламентація.	42
<i>Гавриловська Л.М.</i>	Особливості визнання малоцінних і швидкозношувальних предметів.	44
<i>Гавриловський О.С.</i>	Світова практика нівелювання подвійного оподаткування.	46
<i>Гордієнко Л.П.</i>	Застосування методу «АВС-калькулювання»: вплив на формування собівартості незавершеного виробництва.	48
<i>Гуцайлюк З.В.</i>	Стратегічний управлінський облік туристичному бізнесі.	50
<i>Добровський В.М.</i>	Узгодження принципів і правил трансфертного ціноутворення (ТЦУ) в Україні з Настановами ОЕСР.	52

<i>Замула І.В., Сироїд Н.П.</i>	Особливості бухгалтерського обліку генетично модифікованих продуктів харчування.	54
<i>Зюкова М.М., Глухова І.С.</i>	Облік формування статутного капіталу підприємства.	56
<i>Карпенко Є.А., Чирик Т.В.</i>	Класифікація прибутку сільськогосподарського підприємства для цілей бухгалтерського обліку та аналізу.	58
<i>Ковальова О.В., Шляхта Н.С.</i>	Методичні засади системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах.	59
<i>Ковач С.І.</i>	Трансфертне ціноутворення в оподаткуванні податком на прибуток підприємств.	61
<i>Ковова І.С., Вакуленко Р.П.</i>	Система підтримки фізичних осіб-підприємців у Чехії.	64
<i>Ловінська І.Г.</i>	Податкова система України: ефективні євроінтеграційні процеси.	66
<i>Максименко А.В.</i>	Податкове регулювання міжнародної економічної діяльності: світовий досвід і українська практика.	68
<i>Малишкін О.І., Крилова І.А.</i>	Етапи розвитку податкового обліку з податку на прибуток в Україні.	70
<i>Мичак Н.О.</i>	Формування елементів облікової політики щодо необоротних активів, утримуваних для продажу.	72
<i>Небильцова В.М.</i>	Проевропейська модернізація законодавства України у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності.	74
<i>Огійчук М.Ф., Нежид Ю.С.</i>	Запровадження європейських норм і практик на ринку праці України.	76
<i>Олійник Є.В., Капленко Т.С.</i>	Напрями розвитку бухгалтерського обліку в умовах інноваційної діяльності вітчизняних підприємств.	78
<i>Онищенко О.В., Крикуненко А.С.</i>	Недоліки податкової системи в Україні.	80
<i>Осадча О.О.</i>	Теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку у вигляді процесів.	82
<i>Примаченко О.Л.</i>	Кредитні зобов'язання як об'єкт бухгалтерського обліку.	84
<i>Проскура К.П., Салова Н.А.</i>	Особливості відображення в обліку та оподаткування операцій, за якими на дату звітування відсутні первинні документи.	86
<i>Рагуліна І.І., Махія В.О.</i>	Інвентаризація на підприємстві – проводимо правильно.	88
<i>Сташенко Ю.В.</i>	Податкове планування як засіб подолання подвійного оподаткування.	90
<i>Супрович Г.О.</i>	Організація обліку операцій з фінансовими деривативами.	92
<i>Супрович О.М.</i>	Проблематика оподаткування підприємств аграрного сектору України.	94
<i>Федорченко О.Є.</i>	Механізм блокування податкових накладних у 2017 році.	96
<i>Фесенко В.В.</i>	Підходи до формування трансфертних цін в обліку операцій між пов'язаними сторонами.	99
<i>Шелест В.С.</i>	Електронний цифровий підпис у бухгалтерському та податковому обліку.	101

Розділ 3. Професія бухгалтера та її розвиток у контексті освіти, професійного навчання і підвищення кваліфікації.....

103

<i>Бондаренко Т.Ю.</i>	Сучасний бухгалтер: вимоги та реальність.	103
<i>Зюкова М.М., Вороніна В.Л.</i>	Напрями реалізації концепції освіти впродовж життя в професії бухгалтера.	105
<i>Кірданов М.Г.</i>	Викладання питань теорії бухгалтерського обліку на магістерському освітньому ступені.	107
<i>Токарева Т.О.</i>	Аспекти розвитку професії бухгалтера.	109
<i>Хоптинський Ю.А.</i>	Правовий статус головного бухгалтера.	111
<i>Шигун М.М.</i>	Роль Глобальних принципів управлінського обліку у трансформації моделі бухгалтерських компетенцій.	112

Розділ 4. Вплив міжнародних стандартів на систему обліку та звітності в Україні.....

115

<i>Бондар Т.А.</i>	Звіт про управління: етапи складання.	115
<i>Вороніна В.Л., Ангелова К.О.</i>	Удосконалення балансу відповідно до запитів менеджерів.	117
<i>Дунаєва М.В.</i>	Впровадження та функціонування міжнародних стандартів в Україні.	119
<i>Івченко Л.В.</i>	Актуальні питання впровадження МСФЗ.	121
<i>Кондратюк О.М., Шкабура В.С.</i>	Вплив Міжнародних стандартів фінансової звітності на організацію бухгалтерського обліку в Україні.	123
<i>Кондратюк О.М., Яковенко Ю.В.</i>	Практичні аспекти організації обліку основних засобів за Міжнародними стандартами фінансової звітності.	125
<i>Коршикова Р.С.</i>	Облік змін умов договорів з покупцями: порівняльна характеристика положень П(С)БО України та МСФЗ.	127
<i>Лежненко Л.І., Бойко Т.В.</i>	Особливості структури форми фінансової звітності «Звіт про сукупні доходи за період» за МСФЗ.	129
<i>Лежненко Л.І., Галата А.О.</i>	Відмінності та відповідність консолідованої фінансової звітності за НП(С)БО 1 і МСФЗ 10.	131
<i>Ловінська Л.Г.</i>	Проблемні питання запровадження МСБОДС: метод нарахування.	133
<i>Марчук У.О.</i>	Наближення законодавчої бази бухгалтерського обліку та звітності України до вимог стандартів ЄС.	135
<i>Марчук У.О., Прокопенко А.О.</i>	МСБО 37 як засіб удосконалення формування забезпечень майбутніх витрат і платежів.	137
<i>Олійник Я.В.</i>	Запровадження звітування про платежі на користь державі в Україні.	140
<i>Семенова С.М.</i>	Гармонізація П(С)БО 9, МСБО 2 та МСФЗ для МСП з обліку запасів.	142
<i>Соколова Н.М.</i>	Особливості знецінення фінансових інструментів за МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».	144
<i>Тимощенко Ю.М.</i>	Висвітлення принципів бухгалтерського обліку в контексті гармонізації із законодавством ЄС.	146
<i>Утенкова К.О., Зарівна В.В.</i>	Актуальні проблеми відображення інформації про грошові кошти за міжнародними і національними стандартами.	148

Чуніхіна Т. С., Саченко Т.С.	Впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.	150
---------------------------------	---	-----

Розділ 5. Розвиток теорії і практики аудиту під впливом суспільних трансформацій..... 153

Бугай Н.О.	Проблематика системи державного фінансового контролю в Україні.	153
Grinenko J. I.	Transfer pricing audit features in the company.	155
Гуцаленко Л.В., Сидорук Я.В.	Застосування аналітичних процедур у процесі аудиту.	157
Дядюн О. О.	Використання аналітичних процедур у процесі аудиторської перевірки нематеріальних активів.	159
Заднепровська С.П.	Корпоративне управління як об'єкт аудиту діяльності банківських установ.	161
Копотієнко Т.Ю.	Оцінка суттєвості у внутрішньому аудиті.	163
Крот Ю.М.	Основні аспекти організації та узагальнення результатів внутрішнього аудиту в системі органів виконавчої влади.	165
Лучко М.Р.	Окремі питання аудиту в консолідованих групах підприємств.	167
Мариніч І.О.	Особливості виконання аудиту спеціалізованих сфер	168
Назарова К.О.	Якість аудиту на стадії його соціальної відповідальності.	170
Олійник Є.В.	Переваги організації служби внутрішнього аудиту страхових компаній.	172
Петрик О.А., Шкіренко В.В.	Особливості та основні етапи застосування аудиторами процедур дьюділідженс (duediligens) для оцінки інвестиційних проектів.	174
Примак Ю.Р.	Аудит фінансової стійкості банківських установ: перспективи розвитку.	176
Слободяник Ю.Б.	Актуальні проблеми внутрішнього аудиту в секторі державного управління	178
Соболь Г.О.	Роль параметрів управління в оцінюванні ефективності внутрішнього контролю.	180
Щербакова Н.А.	Особливості аудиту прогнозової фінансової інформації.	182

Розділ 6. Бухгалтерський облік у секторі загального державного управління..... 185

Кондратюк О. М., Карченкова О.Л.	Бухгалтерський облік у секторі загального державного управління.	185
Ларікова Т.В.	Проблемні аспекти обліку та звітності суб'єктів державного сектору.	188
Цятковська О. В.	Особливості обліку оренди в бюджетних установах.	190

Розділ 7. Методологія обліку в бюджетних і кредитних установах..... 193

Макарович В.К., Статутяк О. В.	Особливості організації облікового процесу на підприємствах державного сектору.	193
Олійник В. С.	Удосконалення облікової політики в частині виплат працівникам кримінально-виконавчих установ.	195

<i>Шпирко О.М.</i>	Облік доходів бюджетних установ в умовах дії НП(С)БО в державному секторі.	197
--------------------	--	-----

Розділ 8. Теорія і практика аналітичного забезпечення управління економічними суб'єктами в інноваційних умовах 200

<i>Волкова Н.А.</i>	Основні вимоги інформаційного забезпечення економічного аналізу.	200
<i>Диба В.М.</i>	Організаційно-методичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів.	202
<i>Заросило А.П.</i>	Особливості аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів.	204
<i>Льїн В. Ю., Льїна О. В.</i>	Шляхи поліпшення інвестиційного клімату аграрних підприємств.	206
<i>Калабухова С.В.</i>	Аналітичний інструментарій забезпечення прийняття рішень стейкхолдерами.	208
<i>Ляхтіонова Л.А.</i>	Критична оцінка побудови балансу (Звіту про фінансовий стан) відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».	210
<i>Ліндер Є. О.</i>	Оцінка кредитного ризику банку при ануїтетній схемі погашення кредитного портфелю.	212
<i>Мошковська О.А.</i>	Питання системності управлінського обліку.	214
<i>Нежива М.О.</i>	Оцінка впливу системи управління ризиками на вартість підприємства.	216
<i>Pavliuk L.V., Burban O.V.</i>	A role of the small business in economy of Ukraine.	218
<i>Парасій- Вергуненко І.М.</i>	Аналіз бізнес-процесів підприємства: методологічні аспекти.	220
<i>Примак Ю. Р.</i>	Ділова активність і репутація: вплив на фінансову стійкість банківської установи.	222
<i>Самойлик Ю. В.</i>	Тенденції інноваційної активності країн: глобальний вимір.	224
<i>Старенька О.М.</i>	Напрямки вдосконалення регламентного забезпечення оперативного контролю на промислових підприємствах.	226

Розділ 9. Перспективи застосування інформаційних систем і технологій у бухгалтерському обліку, аналізі та аудиті..... 228

<i>Васюта І.О.</i>	Бухгалтерський облік у прикладних програмних рішеннях: «ПАРУС-ПІДПРИЄМСТВО» в практичній діяльності.	228
<i>Гойло Н.В.</i>	Автоматизована інформаційна система управління аудиторською діяльністю «КІТ.АУДИТ».	230
<i>Іванова Л.І.</i>	Застосування в процесі навчання працюючого макета сучасної комплексної управлінської системи: Галактика ERP.	232
<i>Матієнко- Зубенко І.І.</i>	Особливості обліку і аудиту в умовах цифрової економіки	234
<i>Ніколенко Л.А.</i>	Технологія автоматизації та управління бізнес-інформацією.	236
<i>Озеран А.В.</i>	Фінансова звітність у форматі XBRL.	238
<i>Пархоменко О.П.</i>	Застосування інформаційних систем в аналізі фінансового стану підприємства.	240

ЕВОЛЮЦІЙНІ ЗМІНИ В ПАРАДИГМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЇЇ ПОДАЛЬШИЙ ГЕНЕЗИС

УДК 331:657

Бондар М.І.,

д.е.н., професор,
декан обліково-економічного факультету,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

Єршова Н.Ю.,

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

МОДЕЛЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ФАХІВЦІВ ЗІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ІННОВАЦІЙНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Перехід у століття інноваційної економіки, поглиблення світових глобалізаційних процесів, посилення конкуренції за ринки збуту до агресивного рівня актуалізують проблему формування фахівців зі стратегічного управлінського обліку з метою забезпечення менеджменту якісною обліково-аналітичною інформацією при прийнятті стратегічних управлінських рішень. Система стратегічного управлінського обліку належать до того типу систем, які сильно залежать від персоналу: від ступеня його підготовки, умінь і навичок, психофізіологічного стану. Необхідно зазначити, що потреба в діяльності фахівців зі стратегічного управлінського обліку обумовлена також важливістю обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємства як інформаційно-забезпечуючого процесу, що уможливило змоделювати зміст діяльності фахівців зі стратегічного управлінського обліку в інноваційній економіці:

- формування особливо важливої, у т.ч. конфіденційної стратегічної інформації при прийнятті конкретних управлінських рішень;
- формування єдиного інформаційного простору для всіх підсистем;
- забезпечення системи обліково-аналітичних звітів;
- забезпечення узгодженості інтересів зацікавлених груп у процесі розробки стратегічних рішень;
- забезпечення оцінювання стратегічного розвитку підприємства;
- усунення інформаційних бар'єрів при взаємодії між підрозділами підприємства;
- контроль за збереженням та ефективним використанням інформації.

Фахівці зі стратегічного управлінського обліку мають взаємодіяти з іншими фахівцями, які забезпечують процеси стратегічного управління, тому мають бути наділені певними специфічними правами, наприклад: доступом до всієї

інформації, в тому числі і до інформації конфіденційного характеру; правом підготовки своєї особливої думки з аналітично обґрунтованими застереженнями; правом відстрочення прийняття рішення з метою його професійної підготовки. Регламентація такої співпраці може бути здійснена на основі Методичних рекомендацій щодо функціональних обов'язків фахівця зі стратегічного управлінського обліку.

Зміст діяльності формує профіль якостей фахівця зі стратегічного управлінського обліку, необхідного підприємству, функціонуючому в інноваційній економіці і який виглядає так:

1) цінності – прагнення до інновацій; стратегічного, креативного мислення; відкритість;

2) якості характеру – лідерство і гнучкість; впевненість у собі; готовність до змін; уміння орієнтуватись у нестандартних ситуаціях та умовах; системність, здатність до самонавчання, об'єктивність, чесність;

3) навички – володіння всіма навичками, вміннями, необхідними в бухгалтерській професії; здатність до самостійного пошуку інформації відповідно до управлінської проблеми, яка виникає на підприємстві;

4) знання – системне уявлення про структуру та тенденції розвитку вітчизняної та світової економіки; розуміння різноманіття економічних процесів в сучасному світі; знання, необхідні в бухгалтерській професії.

Завдання стратегічного управлінського обліку обумовлюють формування факторів, що впливають на діяльність фахівця зі стратегічного управлінського обліку та формування векторів профілю його якості. Проаналізувавши перелік завдань, які подані у табл. 1, пропонуємо чотирьохрівневу модель організації діяльності фахівця зі стратегічного управлінського обліку з виділенням специфічних факторів, що впливають на його діяльність на кожному рівні (табл. 1).

Таблиця 1

Фактори, що впливають на діяльність фахівця зі стратегічного управлінського обліку в інноваційній економіці

Рівень організації діяльності	Фактори
Персональний	Психологічний тип особистості, культурний рівень, рівень освіти, тип взаємин з керівником, підлеглими, колегами, здатність до самонавчання і саморозвитку
Локальний	Структура бухгалтерської служби, комунікації з іншими підрозділами, з експертами, регламенти, стандарти та інструкції, внутрішньофірмове комп'ютерне середовище
Національний	Система нормативного регулювання, саморегульовані професійні організації, періодичний друк, система освіти та підвищення кваліфікації, система атестації, етичні норми, виставки, конференції, конкурси
Міжнародний	Міжнародні стандарти фінансової звітності, кодекс етики, діяльності міжнародних професійних організацій, міжнародні стандарти освіти

Примітка: розроблено авторами

На персональному рівні нам бачиться проблема, пов'язана з формуванням компетентнісної моделі фахівця зі стратегічного управлінського обліку. Так, компетентність фахівця зі стратегічного управлінського обліку є інтегрованою властивістю, що складається з низки взаємопов'язаних компетенцій, які включають здатність актуалізувати наявні власні можливості для ефективного виконання професійних обов'язків, достатній рівень фундаментальних знань і вмінь, високий рівень інформаційної компетентності, наявність розвинутих аналітичних здібностей, адекватну самооцінку, самоефективність, володіння ефективними комунікативними технологіями. На персональному рівні важливим є тип взаємин із керівником, підлеглими, колегами, тобто рівень корпоративної культури. Формування культури – це формування системи цінностей, які поділяє колектив підприємства. При корпоративній культурі формальні організаційні положення, спрямовані на досягнення цілей підприємства, є елементом організаційної культури, її артефактом, що і визначає високу ефективність такого підприємства. Корпоративна культура є важливим фактором, який впливає на діяльність фахівця зі стратегічного управлінського обліку: пріоритет загальних, колективних цілей у системі управління; тісна ув'язка особистих відносин і успіху працівника з процвітанням усієї організації; колективна зацікавленість у виконанні роботи; групова, корпоративна система цінностей сприяють підвищенню ефективності кадрового забезпечення стратегічного управлінського обліку на підприємстві.

На локальному рівні факторами, які впливають на діяльність фахівця зі стратегічного управлінського обліку є структура бухгалтерської служби, комунікації з іншими підрозділами, з експертами, регламенти, стандарти та інструкції, внутрішньофірмове комп'ютерне середовище. Так, причиною відсутності взаєморозуміння і взаємодії, наявності конфліктних ситуацій може бути нерозуміння специфіки роботи кожного структурного підрозділу. Вихід із ситуації – проведення комплексного бізнес-тренінгу, спрямованого на формування здатності до командної роботи.

На національному рівні такими факторами, що впливають на діяльність фахівця зі стратегічного управлінського обліку, можуть бути і система нормативного регулювання, діяльністю саморегульованих професійних організацій, періодичний друк, система освіти та підвищення кваліфікації, система атестації, етичні норми, виставки, конференції. Аналіз різних матеріалів у мережі Інтернет свідчить, що існує величезна кількість бізнес-шкіл, які пропонують велику різноманітність навчальних програм з управлінського обліку.

На міжнародному рівні такими факторами, що впливають на діяльність фахівця зі стратегічного управлінського обліку, можуть бути Міжнародні стандарти фінансової звітності, Кодекс етики, діяльності міжнародних професійних організацій, міжнародні стандарти освіти.

Таким чином, у сучасних умовах сфера діяльності фахівців з управлінського обліку значно розширилася, збільшився перелік вимог до рівня спеціальних знань і вмінь, що пов'язано із розширенням змісту їх діяльності. Моделювання змісту діяльності фахівців зі стратегічного управлінського обліку

довело, що він є партнером керівництва в процесах планування, оцінюванні результатів діяльності, контролю, який надає менеджерам інформаційну підтримку при прийнятті стратегічних управлінських рішень.

УДК 657.37-021.411:658.1

Безверхий К.В.,
к.е.н., докторант кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЗАВДАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Реалізація фундаментальних основ формування інтегрованої звітності, що закладені Міжнародними основами інтегрованої звітності (The International <IR> Framework, далі – I<IR>F) [1] потребує розробку завдань інтегрованої звітності суб'єктів господарювання. Завдання інтегрованої звітності, які розкривають її мету необхідні тому, що, на сьогодні, їх не існує. Тому, актуальним питанням є визначення завдань інтегрованої звітності.

Огляд наукових праць дозволяє узагальнити існуючі наукові підходи до визначення завдань інтегрованої звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Розподіл пропозицій авторів [2–6] щодо завдань інтегрованої звітності

№ з/п	Завдання інтегрованої звітності підприємства	Частка, у % науковців, що пропонують відповідні завдання інтегрованої звітності
1	Задоволення потреб інвесторів	40
2	Відображення зв'язку між стійкістю бізнесу і його економічною стійкістю	40
3	Створення умов для зв'язаного та ефективного підходу до корпоративної звітності	40
4	Підтримка інтегрованого мислення при прийнятті рішень	40
5	Посилення підзвітності капіталів і розуміння взаємозалежності між ними	40
6	Встановити взаємозв'язок між результатами основної діяльності підприємств і її численними наслідками	40
7	Об'єднання та стандартизація різних форм нефінансової звітності, інтеграція фінансових і нефінансових показників	20
8	Створення інноваційних елементів забезпечення формату звітності	20
9	Зміщення акцентів у показниках з короткострокових до довгострокових	20
10	Надання інформації для розподілу фінансового капіталу	20

Завдання інтегрованої звітності у працях авторів і власні пропозиції наведено в табл. 2.

Завдання інтегрованої звітності у працях авторів [2–6] і власні авторські пропозиції

№ з/п	Завдання інтегрованої звітності у працях авторів	Авторська пропозиція щодо уточнених завдань інтегрованої звітності
1	Задоволення потреб інвесторів	Задоволення інформаційних потреб усіх зацікавлених користувачів
2	Відображення зв'язку між стійкістю бізнесу і його економічною стійкістю	Інформаційне забезпечення інтегрованого мислення при прийнятті управлінських рішень
3	Створення умов для зв'язаного та ефективного підходу до корпоративної звітності	Встановлення взаємозв'язку між результатами господарської діяльності підприємств і її численними наслідками
4	Підтримка інтегрованого мислення при прийнятті рішень	Об'єднання фінансових і нефінансових показників у стандартизованій формі інтегрованої звітності
5	Посилення підзвітності капіталів і розуміння взаємозалежності між ними	Надання інформації щодо людського, природного, соціального, інтелектуального, промислового та фінансового капіталів
6	Встановлення взаємозв'язку між результатами основної діяльності підприємств і її численними наслідками	Надання інформації стосовно створеної вартості в коротко-, середньостроковому та довгостроковому періодах
7	Об'єднання та стандартизація різних форм нефінансової звітності, інтеграція фінансових і нефінансових показників	-
8	Створення інноваційних елементів забезпечення формату звітності	-
9	Зміщення акцентів у показниках з короткострокових до довгострокових	-
10	Надання інформації для розподілу фінансового капіталу	-

Отже, на підставі проведеного дослідження проаналізовано завдання інтегрованої звітності в працях авторів, уточнено їх склад та доповнено перелік вищевказаних завдань. Рекомендований перелік завдань інтегрованої звітності, що наведено автором пропонується внести в I<IR>F [1] уможливить повнішого розкриття і розуміння мети інтегрованої звітності, яка в свою чергу забезпечить ефективне формування системи інтегрованої звітності суб'єкта господарювання.

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. Интегрированная отчетность: вызов менеджменту / А.И. Агеев, М.В. Галушкина, Е.В. Копкова, В.А. Смирнова, К. Штукельбергер. – М.: Институт экономических стратегий,

Национальный центр научно-технической информации, 2016. – 212 с.

3. Єршова Н.Ю. Розвиток методологічних основ формування інтегрованої звітності // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2016. – Вип. 1 (1). – С. 451–459.

4. Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній // Фінансова система України: Проблеми та перспективи Розвитку в умовах трансформації соціально-економічних відносин: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (16-18 травня 2013 р., м. Севастополь). – Сімферополь: ТНУ ім. В.І. Вернадського, 2013. – С. 147–149.

5. Кузіна Р.В. Формування системи корпоративної звітності: теорія, методологія та організація: дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – Одеса, 2016. – 591 с.

6. Фатеева Т. Н., Топрова С. А. Информационная открытость бизнеса через призму нефинансовой отчетности // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2015. – Т. 13. – С. 3566–3570. – URL: <http://e-koncept.ru/2015/85714.htm>.

УД 657.1:336.76

Гончаренко О.О.,

к.е.н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування,
ЧННІ ДВНЗ «Університет банківської справи»

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НЕБАНКІВСЬКИХ ФІНАНСОВО-КРЕДИТНИХ УСТАНОВ: ВИМОГИ ІСНУЮЧОЇ ПАРАДИГМИ

Облікове інформаційне поле, що генерує бухгалтерську інформацію, є невід'ємною структурною складовою економічного інформаційного простору. Глобалізація, науково-технічний прогрес, зміни в структурі фінансово-економічних відносин спричиняють істотно нові потреби користувачів системи управління до інформації, сформованої системою бухгалтерського обліку, та здійснюють безпосередній вплив на розвиток бухгалтерського обліку як сфери наукових знань і практичної діяльності.

У зв'язку з цим, останніми роками триває дискусія щодо перегляду діючої парадигми бухгалтерського обліку із врахуванням нових вимог, що висуваються до цієї системи в сучасних економічних умовах.

Слово парадигма походить від грецького *παράδειγμα*, яке має кілька, схожих за своєю суттю, варіантів перекладу: 1) зразок, модель, 2) приклад, 3) наочне підтвердження, доказ, 4) повчальний приклад, урок, 5) подоба, зображення. У праці «Структура наукових революцій» (1962 р.) Томас Кун визначає наукову парадигму як вказівку на те, «що деякі узвичаєні приклади фактичної практики наукових досліджень – приклади, що містять закон, теорію, їхнє практичне застосування та необхідне обладнання, у сукупності дають нам моделі, з яких виникають конкретні традиції наукового дослідження» [1]. Використавши «концепцію наукових революцій» Т. Куна, М.К. Уеллс в 1976 р. у праці «A Revolution in Accounting Thought?» ввів поняття парадигми в бухгалтерський облікт здійснив їх класифікацію [2].

У сучасних наукових працях автори, як правило, вказують на нагальну необхідність перегляду наявних парадигм бухгалтерського обліку та пропонують власний підхід до їх формування. Позиції вчених щодо формування різних парадигм є слушними та відображають актуальні напрямки видозмін у бухгалтерському обліку. При чому, жодна з нових парадигм не заперечує існування іншої, а, швидше, доповнює, розширює і дає основу для дискусій і розвитку бухгалтерського обліку.

Діюча парадигма бухгалтерського обліку характерна тим, що поширюється на усіх суб'єктів господарювання відповідного періоду. Одночасно специфіка діяльності небанківських фінансово-кредитних установ обумовлює необхідність визначення особливостей сучасної парадигми бухгалтерського обліку в контексті теорії фінансового посередництва.

Розвиток бухгалтерського обліку відбувається на основі єдності двох рівнів пізнання: теоретичного (сфера наукових знань) і емпіричного (практична діяльність (практика)), які «між собою взаємодіють, взаємовпливають і є діалектично пов'язаним протилежностями, що перебувають як у стані відповідності та гармонії, так і дисгармонії, конфлікту, конфронтації тощо» [3]. При чому, теорія і методологія формують теоретичний рівень пізнання (сферу наукових знань), а методика і організація є проявом бухгалтерського обліку як практичної діяльності (емпіричний рівень). Відповідно, парадигмою бухгалтерського обліку небанківських фінансово-кредитних установ є ті загальні положення теорії, методології, методики і організації бухгалтерського обліку з врахуванням особливостей теорії фінансового посередництва, в які вірить певна спільнота людей у певний період часу.

Специфіка діяльності небанківських фінансово-кредитних установ, як фінансових посередників, має вплив на систему бухгалтерського обліку на обох рівнях пізнання. Однак, на теоретичному рівні пізнання вплив проявляється в зміщенні акцентів, посиленні або послабленні значення, модифікації певних компонентів, таких як об'єкти, завдання, функції, принципи, методи бухгалтерського обліку. Емпіричний рівень повністю залежить від особливостей діяльності суб'єктів господарювання, зберігаючи при цьому узгодженість зі сферою наукових знань (теоретичний рівень).

Перехід небанківських фінансово-кредитних установ на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, необхідність узгодження системи бухгалтерського обліку та звітності з вимогами Директив Європейського Союзу, національні законодавчі зміни, безумовно, здійснюють вплив на існуючу парадигму бухгалтерського обліку. При цьому одним із визначних питань є конвергенція в одному суб'єкті функцій звичайного суб'єкта господарювання та фінансової установи. Це, в свою чергу, призводить до виділення специфічних об'єктів обліку, що пов'язані з трансформацією власних і залучених коштів у процесі надання фінансових послуг.

Взаємозв'язок між рівнями пізнання існуючої парадигми щодо об'єктів бухгалтерського обліку досягається шляхом «концептуальної реконструкції», яка являє собою «цілеспрямований інформаційний процес, у ході якого відтворюються і організовуються факти господарського життя (об'єкти

бухгалтерського обліку) за допомогою спеціальної мовної системи, що дозволяє найпростішим способом і з необхідною повнотою описувати їх» [4]. Таким чином, парадигма бухгалтерського обліку модифікується під впливом виділених особливостей, формуючи специфічний теоретико-методологічний каркас для вказаних установ. Одночасно залишаються спільними характерні для сучасної парадигми проблеми бухгалтерського обліку. Зокрема, потребують вирішення проблеми достовірної та справедливої оцінки стану та фінансових результатів небанківських фінансово-кредитних установ.

Список використаних джерел

1. Кун Т. Структура научных революций. С вводной статьей и дополнениями 1969 г. – М.: Прогресс, 1977. – 300 с.
2. Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? //The Accounting Review. – July, 1976. – Vol. 51. – No. 3. – P. 471–482 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.jstor.org/stable/245459>
3. Філософія : Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / С. П. Щерба, В. К. Щедрін, О. А. Заглада; За заг. ред. С. П. Щерби. — К. : МАУП, 2004. — 216 с.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

УДК 657.372.01

Заяць М.Я.,

к.е.н., викладач кафедри обліку та фінансів,
Івано-Франківський навчально-науковий інститут менеджменту
Тернопільського національного економічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Визначальною подією, яка сприяла широкому поширенню концепції інтегрованої звітності в світі стало формування у 2010 р. Комітету з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), який є глобальним об'єднанням регуляторів, інвесторів, підприємств, представників провідних професійних облікових і національних урядових організацій. Його основним завданням є створення такої системи звітності, яка б стала загальноновживаною нормою та забезпечила ефективну комунікаційну взаємодію між суб'єктами створення вартості та користувачами такої інформації, що має в кінцевому випадку стати новою парадигмою розвитку облікової системи підприємства. У 2012 році IIRC випустила прототип концептуальної основи з інтегрованої звітності, а у 2013 – Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. На сьогодні даний проект, незважаючи на його не повністю легалізований статус, виступає основоположним нормативним документом, який визначає змістовне наповнення та організаційні засади складання інтегрованої звітності підприємств.

Проте, до створення ІІРС концепція інтегрованої звітності також пройшла досить складний і тривалий історичний розвиток, який можна зобразити таким чином (рис. 1).

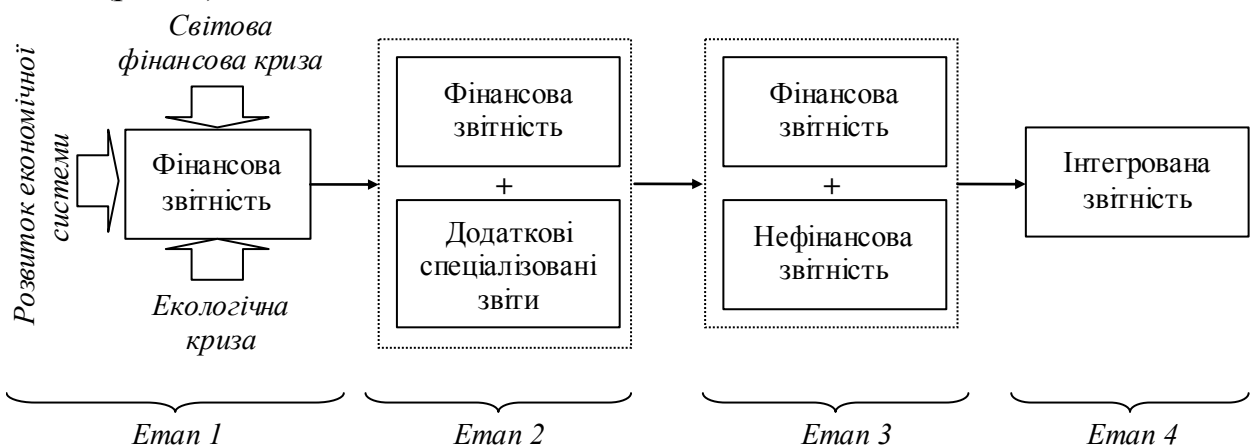


Рис. 1. Еволюція концепції бухгалтерської звітності: від фінансової до інтегрованої

Можна виділити чотири основні етапи еволюції бухгалтерської звітності, що передували формуванню інтегрованої звітності.

Етап 1. Критика концепції фінансової звітності.

Етап 2. Формування додаткових спеціалізованих звітів. Розвиток нових підходів до додаткового звітування в розрізі наведених напрямів призвів до поступового формування стандартів, які забезпечують регулювання процесу змістовного наповнення та складання таких звітів («Стандарти Саншайн з надання корпоративних звітів для зацікавлених сторін» (1996 p.); «Accounting ability (AA1000)» (1999 p.); «United National Global Compact» (2000 p.); «Meritum Guidelines» (2002 p.); «Environmental Reporting Guidelines» (2003 p.); «Danish Guidelines (DATI)» (2003 p.); «Global Reporting Initiative G4 Guidelines» (2015 p.)).

Етап 3. Виникнення концепції нефінансової звітності.

Етап 4. Виникнення концепції інтегрованої звітності.

Аналіз особливостей виникнення і причин переходу від кожного із виділених етапів дозволив обґрунтувати структуру розробленого Проекту міжнародного формату інтегрованої звітності та виявити історичні корені виникнення його окремих положень.

На сьогодні відбувається поступове запровадження концепції інтегрованої звітності в практику великих підприємств, але цей процес ще не набув масового характеру, що викликане існуванням ряду проблем теоретико-методологічного та організаційного характеру, до яких віднесено: 1) трансформація національної системи бухгалтерського обліку з метою переходу від концепції генерування фінансової інформації до фінансової та нефінансової інформації; 2) трансформація моделей прийняття інвестиційних рішень користувачами на основі інформації інтегрованої звітності; 3) забезпечення обліково-інформаційної безпеки підприємства. Вирішення цих проблем дозволить активізувати процес формування інтегрованих звітів і в цілому

сприятиме розвитку облікової системи на підприємствах, які функціонують на засадах сталого розвитку.

УДК 657

Ісай О.В.,

к.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІКОВА ІНФОРМАЦІЯ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ

Прийняття рішень відіграє важливу роль у бухгалтерському обліку, що підкреслюється при визначенні терміну бухгалтерського обліку в різних нормативних документах. З метою задоволення потреб тих, хто використовує облікову інформацію для охоплення економічної суті складних господарських операцій сучасний бухгалтер повинен мати власне професійне судження, вміти аналізувати операції та економічні події, інтерпретувати та аналізувати облікову інформацію та фінансову звітність.

Необхідність формування якісної інформаційної бази системою бухгалтерського обліку, що уможливлює прийняття виправданих управлінських рішень, обґрунтована в фундаментальних працях провідних учених-обліковців.

Облікова інформація є основою для прийняття важливих управлінських рішень як усередині фірми, так і поза нею. та забезпечує кількісної інформацією про економічну одиницю для реалізації трьох функцій: планування, контролю та оцінки.

Користувачі бухгалтерської інформації, що приймають рішення, можуть бути поділені на три групи: 1) ті, хто управляють підприємством; 2) ті, хто знаходяться поза підприємством і мають прямі фінансові інтереси; 3) ті, хто проявляють непрямий фінансовий інтерес до підприємства. Виходячи із потреб адаптації до реалій зовнішнього суспільно-економічного середовища, ці групи користувачів бухгалтерської інформації приймають рішення різного цільового спрямування.

Взаємозв'язок інформації та її користувачів змусив бухгалтерів звернути увагу на те, що функція корисності і є мірою цінності інформації. Оскільки в системі прийняття рішень передбачається командна робота, що вимагає знаходження точки зіткнення цінностей та інтересів його учасників, обліковий процес має на меті забезпечити сталий потік корисної інформації для всіх зацікавлених користувачів.

Необхідно підкреслити, що в американській практиці з метою визначення подвійного економічного впливу господарської операції на підприємство проводиться аналіз кожної операції. Аналіз операції починається тоді, коли з'являється документ, що вказує на завершеність операції та засвідчує її. Після цього, відповідно до характеру операції і застосування фундаментальної облікової моделі, наслідки операції реєструються в системі бухгалтерського

обліку. Отже, тільки виправдані документами та проаналізовані первинні дані, що мають вплив на підприємство, можуть стати обліковою інформацією.

Слід зазначити, що фундаментальні якісні характеристики облікової інформації розрізняються орієнтацією, їх умовно можна поділити на дві групи, а саме: 1) орієнтовані на користувача – правдиве подання; 2) орієнтовані на прийняття рішень – доречність і суттєвість, що разом характеризуються як релевантність. У термінах системного підходу, поєднання правдивого подання та релевантності облікової інформації викликає ефект емерджентності, тому що саме через їх поєднання посилюється корисність облікової інформації.

Релевантність облікової інформації, як характеристика, що орієнтована на прийняття рішень, може бути розглянута з позиції семіотики на трьох рівнях переробки інформації: синтаксичному, семантичному та прагматичному в залежності від того, що є важливим для користувача інформації: цілі, розуміння або рішення.

Оскільки на етапі передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам виникає проблема відповідності інформаційного факту інформаційним очікуванням, поняття релевантності дозволяє провести межу між термінами «облікова інформація» і «облікові дані». Зокрема, якщо облікові дані не мають значення для особи, якій вони повідомляються, то вони не є інформацією, а залишаються лише обліковими даними для моніторингу господарської ситуації. Відтак, облікова інформація може бути визначена як дані, що мають ефект новизни для їх одержувача, зменшують невизначеність його уявлень і викликають відповідну реакцію в економічній поведінці.

Варто зазначити, що отримання якісної облікової інформації є квінтесенцією організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Тому однією з найважливіших характеристик якості інформації, що формується бухгалтерським обліком, є її адекватність. Вважаємо, що термін «адекватність» є одним з найбільш близьких до поняття релевантності облікової інформації, тому що передбачає не тільки оцінку ступеня відповідності інформаційного факту інформаційним очікуванням у конкретний момент часу, а й оцінку ступеня практичної застосовності інформації, а також ступеня її соціальної корисності.

Стратегічною метою оцінювання якості облікової інформації є забезпечення користувачів обліковою інформацією, що відповідає обраній системі критеріїв.

Варто зауважити, що для того, щоби встановити, яка облікова інформація є для користувача релевантною, необхідно дослідити, як користувачі облікової інформації приймають рішення. Науковцями запропоновано вивчати процес прийняття рішень користувачами облікової інформації проводити в двох напрямках. У рамках першого напрямку вивчається, як люди повинні приймати рішення, тобто здійснюється нормативний підхід (починається зазвичай з побудови економічної моделі і спроб встановити, яка інформація необхідна для її роботи); у другому напрямку досліджується, як це робиться на практиці,

тобто застосовується позитивний підхід (вивчається те, як люди використовують наявну фінансову інформацію).

УДК 657

Ковова І.С.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Державний університет інфраструктури та технологій

Зелена Л.І.,

студентка 6 курсу, спец. 071 "Облік і оподаткування",
Державний університет інфраструктури та технологій

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ КАТЕГОРІЇ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ І КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

Значна питома вага в складі джерел коштів підприємства належить позиковим коштам, у тому числі й кредиторській заборгованості.

Кредиторська заборгованість — це заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, що виникла в результаті здійснених раніше дій (подій), оцінена в гривнях і щодо якої в підприємства існують зобов'язання її погашення в певний строк. У цілях бухгалтерського обліку сутність категорії кредиторська заборгованість розкривається через зміст категорії зобов'язання. Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду [6].

Кредиторська заборгованість, на думку А.Б. Борисова, визначається як грошові кошти, які тимчасово підпорядковані підприємству, фірмі, які підлягають поверненню юридичній або фізичній особі, у яких вони позичені і яким вони не виплачені [1]. З точки зору Бутинця Ф.Ф. та Горецької Л.Л., кредиторська заборгованість розглядається як форма розрахунку за товари і послуги, які купуються у ході операцій компанії, що періодично повторюються і використовуються у виробництві (в якості сировини) чи для перепродажу (інакше її називають рахунками до сплати чи торговими рахунками до сплати) [2]. У свою чергу С.Ф. Голов і В.М. Костюченко зазначають, що кредиторська заборгованість, рахунки до оплати (Accounts Payable) — це суми, які нараховуються постачальникам за купівлю у них товарів або послуг у кредит [3]. Загородній А.Г. і Партин Г.О. наголошують, що кредиторська заборгованість — це зобов'язання підприємства перед іншими юридичними і фізичними особами, що виникла в результаті здійснених раніше дій (подій), оцінена в гривнях і щодо якої в підприємства існують зобов'язання її погашення в певний строк [5]. У той же час, Цал-Цалко Ю.С. ідентифікує кредиторську заборгованість (зобов'язання) як тимчасове залучення активів у господарську діяльність підприємства за рахунок тимчасово безоплатного одержання майна інших суб'єктів господарювання [7]. Цієї ж думки

дотримується І.В. Орлов, зазначаючи, що класифікація зобов'язань у бухгалтерському обліку створена на основі господарських процесів, а тому зводиться до простого переліку, який регулює П(С)БО. З метою узагальнення у вітчизняній звітності зобов'язання перед кредиторами, відповідно до НПСБО1, поділяються на поточні та довгострокові. Довгострокові зобов'язання і забезпечення: поточні зобов'язання і забезпечення; відстрочені податкові зобов'язання: короткострокові кредити банків; довгострокові кредити банків: поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; інші довгострокові зобов'язання: поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; довгострокові забезпечення: поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом; цільове фінансування: поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування; поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці: поточні забезпечення, доходи майбутніх періодів, інші поточні зобов'язання.

Враховуючи вказаний розподіл зобов'язань і дослідження теоретичних підходів до трактування категорії зобов'язань і кредиторської заборгованості слід зазначити, що кредиторська заборгованість є дещо вужчою категорією ніж зобов'язання і охоплює товарне та грошове зобов'язання перед усіма видами кредиторів, котре виникло в минулому або поточному періоді на поточну дату, і має бути погашено в поточному або довгостроковому періоді. На відміну від кредиторської заборгованості зобов'язання містять і забезпечення, тобто зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Список використаних джерел

1. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Кн. мир, 1999. – 895 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 544 с.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: [Навчально-практичний посібник] / під ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ “Баланс – Клуб”, 2001. – 832 с.
4. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія: [монографія] / І.В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с.
5. Партин Г.О. Управлінський облік: [Навч. посіб. – 2-ге вид. випр. і доп.] / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – К.: Знання, 2007. – 303 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов'язання”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
7. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: [Підручник] / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.

Красівський В. М.,

д.е.н., доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права

Костенко О. М.,

к.е.н., докторант кафедри статистики та економічного аналізу,
Національний університет біоресурсів і природокористування України

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІКОЮ УКРАЇНИ

Глобалізація економіки мотивує покращання якості та повніше використання облікової інформації в механізмах регулювання економічних відносин, що перманентно ускладнюються. Відповідно виникає потреба оновлення складових обліково-інформаційних систем, що має відбуватися з урахуванням дії закону їх адекватності рівню розвитку національної економіки та продуктивних сил суспільства, а також притаманного йому сформованого культурно-ментального середовища. Отже, обліково-інформаційні системи мають стати дієвим інструментом пізнання умов, господарських процесів і результатів функціонування окремих суб'єктів підприємництва, видів діяльності.

Дослідити теоретико-методичні положення обґрунтування обліково-інформаційних систем із врахуванням їх змісту та призначення в площині інструментальної підтримки сервісного забезпечення управління економікою України.

Структурна перебудова економіки України потребує відповідного обліково-інформаційного забезпечення, у першу чергу, держави, що виступає основним користувачем інформації. Аналізуючи наслідки реформування таких обліково-інформаційних холонів, як система бухгалтерського та статистичного обліку, ми бачимо, що їх трансформація спрямована на підвищення ефективності управління активізацією процесів соціально-економічного розвитку.

Проведені дослідження свідчать, що в даний час в Україні використовується занадто велика кількість форм статистичної та бухгалтерської звітності, що містять однакові за своїм економічним змістом показники. Основною авторською гіпотезою стало припущення, що наявність багатьох джерел даних для побудови системи національних рахунків не тільки не допомагає, а деколи й заважає державі виконувати одну із своїх основних функцій, а саме регулюючу.

Незалежно від суспільно-економічних відносин дані бухгалтерського обліку завжди є джерелом вихідної інформації для менеджменту. Це пояснюється тим, що система бухгалтерської інформації на підприємстві досить повно охоплює явища і процеси, які аналізують на мікро- та макрорівні. Головною перевагою бухгалтерської звітності для аналітичних служб різних рівнів управління є надійність інформації та можливість її мобілізації.

Найповніше використання бухгалтерських даних для макроекономічного управління забезпечує система національних рахунків (СНР), яка тісно взаємопов'язана з системою бухгалтерського обліку, зокрема, спирається на його принципи, правила та процедури. Традиційний принцип бухгалтерського обліку подвійний запис, залишається головною аксіомою при складанні національних рахунків. Перевага системи національних рахунків полягає в тому, що вона об'єднує у собі всі інституційні одиниці держави, і дозволяє аналізувати економічний взаємозв'язок між ними, оцінювати результативність діяльності інституційних одиниць і перспективи їх розвитку.

Взаємозв'язок між системами бухгалтерського обліку і системою національних рахунків має теоретичний і практичний аспекти. Теоретичний – пов'язаний з розумінням взаємозв'язку між принципами цих видів обліку, з визначенням можливих напрямків удосконалення та гармонізації СНР і бухгалтерського обліку, що є передумовою ефективного макроекономічного управління. Практичний аспект полягає у використанні даних бухгалтерського обліку для розробки національних рахунків з'ясування того, які корективи необхідно внести в систему бухгалтерського обліку. Останнє гармонізує бухгалтерський облік і СНР, яка побудована за міжнародними принципами бухгалтерського обліку і покликана максимально враховувати зміни в економічних процесах і діючому законодавстві країни. Також теоретичний аспект забезпечує розвиток бухгалтерського обліку в системі обліково-інформаційного забезпечення ефективного макроекономічного управління.

Оцінюючи систему бухгалтерського обліку як базову систему показників для подальшого використання у статистиці (зокрема, для побудови національних рахунків) можна зробити висновок, що деякі елементи системи бухгалтерського обліку потребують доопрацювання з точки зору методології та поєднання їх за економічною суттю з показниками системи національного рахівництва.

Трактування значення інформаційної функції бухгалтерського обліку досі обмежується переважно мікроекономічним рівнем. З огляду на виявлену інституційну природу бухгалтерського обліку, що проявляється в гносеологічному значенні даних для практичної діяльності, пов'язаної зі зниженням асиметричності інформації, а також її властивості скеровувати діяльність і подальший розвиток підприємств, а також теоретичні дослідження як емпіричну основу та одним з інструментів фальсифікації пропозицій і нововведень.

Інституційний підхід до характеристики бухгалтерського обліку дає можливість використовувати еволюційно-соціологічні методи для реконструкції присутності суб'єкта бухгалтерського обліку в частині характеристики його творчих можливостей.

Ігнорування статистиками фінансової звітності, та небажання враховувати потреби статистичних органів при реформуванні бухгалтерського обліку призводять до збільшення облікових форм з однаковими економічними показниками, що ускладнює роботу як органам статистики, так і бухгалтерським працівникам.

Визначаючи напрями розвитку бухгалтерського та статистичного обліку слід вказати на вектор соціально-економічного розвитку. В Україні загострюються такі найважливіші проблеми, як бідність, низький рівень соціального захисту, застаріла інфраструктура, що вимагає якнайшвидшого їх вирішення. Розв'язання цих проблем повинно відбуватись не лише на рівні держави, а й на рівні кожного окремого суб'єкта господарювання. Необхідна побудова стратегії розвитку суб'єктів господарювання на засадах концепції соціальної відповідальності бізнесу. Вона визначена як самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання задля задоволення інтересів усіх груп зацікавлених осіб на взаємовигідних умовах з метою досягнення економічних і соціальних результатів.

Розвиток бухгалтерського та статистичного обліку розглядається через посилення їх соціальної функції як такої, що забезпечує відображення соціально відповідальної діяльності підприємств і вплив інформації на різні групи зацікавлених осіб.

Значення бухгалтерської інформації, а відтак і можливостей самого бухгалтерського та статистичного обліку, зросли разом з удосконаленням методик макроекономічного узагальнення. Це створює теоретичне підґрунтя використання їх можливостей щодо формування інформації для оцінки елементів екологічного та соціального капіталу в рамках побудови системи національних рахунків.

Потреби макроекономічного рівня повинні розглядатися як один з визначальних факторів впливу на розвиток досліджуваних обліково-інформаційних систем. Така залежність остаточно сформувалася з появою СНР і підвищенням з її допомогою ефективності управління суспільним соціально-економічним розвитком.

Список використаних джерел

1. Економічна синталітика: філософський дискурс становлення та розвитку : монографія / [С. В. Бардаш, О. М. Костенко, В. М. Краєвський] ; за заг. ред. С. В. Бардаша. – К.: ЦП Компринт, 2017. – 225 с.
2. Інформаційна система управління сільськогосподарським підприємством : аналітичні індикатори формування і результативності / [Камінська Т. Г., Краєвський В. М., Костенко О. М., Охріменко І. В., Савчук В. К.]. – К.: видавництво «Вік Принт», 2016. – 270 с.
3. Інформаційно-аналітичний процес : праксеологічний підхід / [Савчук В. К., Костенко О. М., Краєвський В. М.] ; за заг. ред. В. К. Савчука. – К.: видавництво «Вік Принт», 2013. – 204 с.
4. Краєвський В. М. Облік аграрного потенціалу національного багатства / Краєвський В. М. – К.: видавництво «Вік Принт», 2015. – 440 с.
5. Краєвський В. М. Облікові системи : еволюція та вектор розвитку / Краєвський В. М. – К.: «Аграр Медіа Груп», 2012. – 192 с.
6. Обліково-інформаційне забезпечення управління функціонуванням сільськогосподарських підприємств : монографія / Костенко О. М. – К.: видавництво «Вік Принт», 2017. – 350 с.
7. Управління ефективністю сільськогосподарського виробництва : інформаційно-аналітичний аспект / [Савчук В. К., Костенко О. М., Мискін Ю. В., Краєвський В. М.] ; за заг. ред. В. К. Савчука. – К.: видавництво «Вік Принт», 2013. – 470 с.

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

МЕТОДОЛОГІЯ ПРОГНОЗУВАННЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Перехід індустріального суспільства до інформаційного, трансформація організаційних форм підприємницької діяльності, новий щабель еволюції, на який переходить бухгалтерський облік як суспільно-економічна наука, – усе це ілюструє розвиток усіх категорій буття та зумовлює необхідність передбачення і прогнозування нових форм існування суспільно-економічних явищ або об'єктів.

Передбачення майбутніх подій і їх наслідків є неодмінним атрибутом людського мислення, оскільки воно пов'язане із постійним прагненням людини «зазирнути в майбутнє» та у теперішньому часі обрати найоптимальніше рішення, що принесе найбільші вигоди у перспективі. Зрозуміло, що зробити найбільш правильний вибір можна лише маючи правильне уявлення про функціонування прогнозованого об'єкта чи явища, врахувавши усі ймовірні фактори, що будуть впливати на конкретний об'єкт, передбачивши всі потенційні бажані та небажані наслідки, зіставивши очікуване з інформацією, що змінюється.

Передбачення – це широке поняття, що об'єднує різновиди отримання інформації про майбутнє. Передбачення поділяється на наукове, що ґрунтується на знанні закономірностей розвитку природи, суспільства, та мислення, і ненаукове (інтуїтивне, побутове, релігійне). Одним із видів наукового передбачення є прогнозування. Прогноз – це ймовірне аргументоване судження про стан об'єктів (процесів) у майбутньому або альтернативні напрями і строки досягнення певних результатів.

Вчені умовно виокремлюють три стадії, на яких здійснюється прогноз: ретроспекція, діагноз, проспекція. На початковому етапі необхідно виділити принцип, що буде покладено в основу прогнозу. У сучасній науці найрозповсюдженішим є принцип глобального детермінізму, що є традиційним у сфері наукового пізнання. Проте окремі вчені стверджують, що цей принцип є архаїчним і неактуальним у сучасному світі, тому пропонують використання такого принципу наукового пізнання, як самоорганізована критичність.

Обсяг наукової інформації у сфері бухгалтерського обліку постійно збільшується, при цьому акумулюються нові наукові знання. Вивчаючи та розвиваючи досвід учених-попередників, сьогодні, бухгалтерський облік як наука, наразі, відображає погляди на вирішення проблем сьогодення, а також містить міркування та ідеї, які є основою для майбутніх відкриттів. Складність у передбаченні напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку полягає у відсутності переліку конкретних методів прогнозування, за допомогою яких

можна було б визначати майбутні тенденції із високим ступенем вірогідності. У зв'язку із цим виникає необхідність розробити теоретичні основи прогнозування розвитку бухгалтерського обліку.

Цілями прогнозування бухгалтерського обліку є: визначення можливих напрямів розвитку світової науки; виявлення основних досягнень науки, придатних для використання в майбутніх дослідженнях; відбір найперспективніших напрямів дослідження і визначення їх можливих результатів.

У процесі прогнозування бухгалтерського обліку доцільно дотримуватися такої послідовності дій: 1) вибір конкретного об'єкта прогнозування; 2) формулювання генеральної мети прогнозу; 3) передпрогнознi орієнтування; 4) аналіз тенденцій і оцінка рівня науково-технічного прогресу; 5) виявлення і аналіз можливостей науково-технічного розвитку; 6) оцінка ресурсів; 7) документальне оформлення результатів досліджень.

Умовно усі прогнози можна поділити на три групи: дослідницькі, програмні та організаційні. Разом визначені групи прогнозів доповнюють одна одну та формують особливо цінну систему даних.

Розробка стратегії розвитку бухгалтерського обліку на підставі науково обґрунтованих прогнозів створює можливості для мобілізації сил у необхідному напрямі, визначає орієнтири для подальших наукових досліджень, сприяє раціональному використанню ресурсів. У кінцевому підсумку застосування прогнозування в економічних дослідженнях сприятиме загальному економічному зростанню. Прогнозування відкриває шлях до перспективного аналізу, який дає можливість трансформувати теоретичні гіпотези у практичні рекомендації.

Використання підходу саморганізованої критичності до прогнозування розвитку бухгалтерського обліку було визначено тенденції його розвитку у таких розрізах: бухгалтерського обліку як науки, бухгалтерського обліку як практичної діяльності та бухгалтерського обліку як навчальної дисципліни.

Результатом прогнозування стало визначення тенденцій розвитку бухгалтерського обліку щодо: подальшої регламентації обліку, розвитку теорії та методології обліку, розвитку бухгалтерської професії та професійної освіти, особливостей обліку, аналізу та контролю у межах суб'єкта господарювання (закладів освіти).

Враховуючи визначені тенденції розвитку бухгалтерського обліку, варто зазначити, що вирішальним чинником ефективності сучасних досліджень і розробок є їх орієнтація на перспективні потреби користувачів облікової інформації та суспільства. Доцільно, на нашу думку, узгодити тематику наукових досліджень і розробку практичних рекомендацій щодо ведення бухгалтерського обліку зі стратегією розвитку держави (зокрема, Стратегією сталого розвитку «Україна–2020») та використати результати досліджень при розробці загальнодержавних програм розвитку, удосконаленні чинної нормативної бази щодо бухгалтерського обліку.

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНО-КОМП'ЮТЕРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Не зважаючи на те, що питання організації обліку піднімаються в працях науковців не один рік, все одно не дотримано конвенційності основних термінів. До цього часу відсутня єдність щодо того, яке поняття вкладати в той чи інший термін, зокрема, стосується це таких термінів, як форма ведення та форма організації обліку. Така ситуація обумовлена тим, що в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вживаються терміни «форма обліку» та «форма організації обліку» з наведенням визначення тільки для першого. Саме тому нам, в першу чергу, для розкриття основних тенденцій, які характеризують організацію обліку на сучасному етапі розвитку, хочеться окреслити що ми розуміємо під ними.

Дотримуємося тієї позиції, що під формою ведення бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність облікових реєстрів, які використовуються у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку. У процесі історичного розвитку форми ведення бухгалтерського обліку істотно змінювалися під впливом змін умов господарювання. Сучасні паперові форми бухгалтерського обліку, що застосовуються на підприємствах і в організаціях України, представлені таким переліком: меморіально-ордерна; журнально-ордерна; журнальна; проста; спрощена; реєстри бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, які мають право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат [1, с. 83–84].

Не викликає заперечення факт впливу застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій на організацію обліку, проте існують суперечності щодо того як саме цей вплив відображається – чи призводить він до змін вже наявних форм ведення та організації обліку, а може можливо слід говорити про появу нових.

Впровадження комп'ютерної форми ведення обліку призвело до відсутності єдиного підходу до обробки інформації, адже кожен розробник програмного забезпечення у сфері бухгалтерського обліку намагається внести свої особливості, які, на його думку, полегшать процес обробки облікової інформації. Стрімкий розвиток інформаційних технологій, і, як наслідок, поява різноманітних мобільних пристроїв, призводить до того, що хмарні технології набувають усе більшої популярності та набувають широкого впровадження, зокрема і в сферу бухгалтерського обліку.

Така тенденція обумовлена недоліками, притаманними локальним програмним продуктам, призначеним для ведення бухгалтерського обліку. Це, насамперед, високі вимоги до апаратного забезпечення персональних

комп'ютерів і до самих облікових працівників, які за ними працюють. Крім того, виникає об'єктивна потреба у постійному підвищенні навиків працівників щодо роботи з програмними продуктами за умови появи їх нових версій [2].

В той час, як використання хмарних технологій у сфері бухгалтерського обліку дозволяє зменшити витрати на придбання дороговартісного серверного обладнання, апаратних і програмних рішень; забезпечує оперативну зміну конфігурації корпоративної IT-інфраструктури залежно від поточних потреб; створює умови щодо доступу до системи з будь-якого місця за наявності мережі Інтернет; скорочення витрат на технічну підтримку та можливість отримання високого рівня обслуговування програмного забезпечення.

Основними моделями обслуговування користувачів у хмарних технологіях є: робочий стіл як послуга (англ. DaaS - Desktops-as-a-Service), інфраструктура як послуга (англ. IaaS – Infrastructure-as-a-Service), програмне забезпечення як послуга (англ. SaaS – Software-as-a-Service) та ряд інших технологічних тенденцій. Саме в сфері бухгалтерського обліку найпоширенішою є остання модель – SaaS.

Найпоширеніші програмні продукти, які працюють на основі хмарних технологій і використовуються бухгалтерами при виконанні своїх прямих обов'язків (jПарус, iFin, Спеціалізовані програмні продукти «1С», Смарт Бухгалтерія).

Отже, не викликає сумнівів факт впливу розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій, насамперед хмарних, на форми ведення та організації обліку. Врахування їх переваг і недоліків, дозволяє керівництву здійснювати вибір на користь того чи іншого варіанту. Проте на даному етапі розвитку зарано говорити про появу нових форм ведення та організації обліку.

Список використаних джерел

1. Лайчук С. М. Прогресивна форма ведення бухгалтерського обліку / С.М. Лайчук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2014. – Вип. 2. – С. 80–89.

4. Мачуга Р.І. Віртуалізація і хмарні технології в обліку: далеке майбутнє чи реальне сьогодення? [Електронний ресурс] / Р. І. Мачуга // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2013. – № 5. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2008>

ПАРАДИГМАЛЬНЕ ОНОВЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ НАУКИ

Особливістю всіх економічних наук є те, що вони залежать від типу суспільства, в якому функціонують і критеріями їх істинності є практика господарювання. На засіданні Римського клубу в 1968 р. прозвучали негативні оцінки щодо способу мислення та існуючих форм людської економічної діяльності, які підтверджені роботами Д. Белла, Дж. Гелбрейта, П. Дракера, Л. Туроу, Д. Несбіта, Є. Масуда, О. Тоффлера, Д. Медоуза та ін. Відповідно виникає необхідність перегляду досягнень економічної науки та науки про облік в постіндустріальному суспільстві. Теорія обліку вимагає переосмислення існуючих традицій, врахування у дослідженнях філософських, соціальних, психологічних та інших аспектів, вивчення їх впливу на розвитку науки про облік. Умови функціонування бізнесу та середовище змінюються кардинально в багатьох вимірах, а тому в науці виникає предметна та методологічна невизначеність, упущено багато неформальних факторів впливу на підприємство як систему і на облік відповідно. Утворився «провал у знаннях» який не дає нам цілісного образу підприємства та його зв'язків з середовищем.

Функціонування підприємств у постіндустріальній (інформаційній) економіці та нові явища стають у протиріччя з ідеалами, нормами, критеріями облікової науки. Нові ідеї оцінюються за старими критеріями, відбувається намагання вирішити сучасні проблеми традиційними методами, виникає теоретична порожнеча. Така ситуація вимагає зміни парадигм, оскільки традиційна парадигма обліку дуже консервативна.

За Т. Куном (1962) парадигма розглядається у двох вимірах. З одного боку, це сукупність фундаментальних знань, основних наукових категорій, цінностей, технічних прийомів, що виступають як зразок наукової діяльності. З іншого – наукове співтовариство, яке поділяє певні переконання та межі наукового знання. Ядром парадигми є образ або модель реальності. В обліковій парадигмі об'єктом науки виступає економічна реальність. І. Лакатос доводить паралельне існування в межах парадигми множини течій і замінює парадигму на дослідницьку програму. Формування еталону і норм наукового дослідження знаходиться під впливом специфічних умов і факторів розвитку облікової науки, а також міждисциплінарних зв'язків і досліджень. Логіка розвитку науки визначається взаємодією всередині системи між теорією, епірикою і реальною картиною об'єкта.

Теорія повинна починатися з розуміння проблеми та всіх культурних елементів парадигми. Ознакою зрілості будь-якої науки є ті теоретичні положення, які дозволяють впорядкувати знання, надати їм певної структури, пропонують механізми вирішення поставлених перед наукою завдань. Структуру теорії формують логічні зв'язки між її категоріями, хоча відомі

випадки незалежності тверджень теорії. Економічна наука оперує основними положеннями та твердженнями, які в обліку приймаються як первинні, разом з тим існують суто облікові аксіоми та положення математичної логіки, які використовуються в розробці гіпотез і теоретичних конструкцій.

Основними в обліковій науці кілька підходів до способу ведення обліку: соціологічний підхід (А. Белкаої, Н. М. Бедфорд, А. Ч. Літтон, В. К. Циммерман); біхевіорестичний підхід (Дж. Уосон); психологічний підхід (Р. Антоні); економічний підхід (Г. Г. Міллер, С. Зефф, М. Мунітц) та інформаційний підхід (Д. Сортер). У США ці підходи названі парадигмою, проте це не відповідає дійсності, оскільки парадигма обліку залишається незмінною з 15 ст. Незважаючи на існування множини теорій в обліку та різних теоретичних конструкцій усі вони існують у межах однієї, пануючої протягом сотень років традиційної парадигми обліку.

Облікова наука має монопарадигмальний статус, традиційною вже протягом 5 століть є парадигма подвійного запису. Проте стадія нормальної науки пройдена, етап кризи є ознакою облікової науки 21 століття, наявні наукові знання не достатні для поясненні існуючої економічної реальності з точки зору традиційної парадигми. Криза в обліковій науці неминуча і приведе до зміни пануючої парадигми, яка здатна пояснити нову систему наукових фактів і теорій.

Певні зрушення у парадигмі відбулися в результаті розуміння управлінських потреб в інформації та виділення фінансового і управлінського обліку. Зазначені напрямки розвитку обліку це не парадигма, а погляд на облік під різними точками зору, варіація його цінностей. Зародження та розвиток стратегічного обліку остаточно похитнули парадигму подвійного запису, оскільки майбутні події ніяк не можуть бути змодельовані її методами.

У 21 ст. необхідна орієнтація обліку на різні аспекти діяльності виходячи із систем, які його оточують. Методи обліку повинні обиратися залежно від ситуації, яка складається у певний момент часу. Це можливо лише тоді, коли відокремлюється фінансовий облік від інших, коли методи обирають виходячи із ситуації в бізнесі, облік ведеться з врахуванням поведінки всіх систем підприємства (різних рівнів управління, сфер діяльності, інтересів бізнесу) з орієнтацією на підтримку стійкості всього комплексу (а не тільки фінансової складової підприємств). Необхідна орієнтація системи на інформаційні вимоги користувачів, домінування управлінських і стратегічних аспектів над податковими, коли облік виступає фінансовим, управлінським, соціальним і екологічним індикатором. Потрібен всеосяжний синергетичний міждисциплінарний підхід.

Після наукової революції зазвичай складається ситуація парадигмального дуалізму, тобто – завоювала визнання нова, але продовжує користуватися підтримкою і стара парадигма. Методику подвійного запису не заперечуємо, а пропонуємо доповнити її новими ефективними вимірювальними системами. Невизначеність природи окремих об'єктів обліку вимагатиме подальших досліджень, які повинні виходити за рамки традиційних парадигм охоплювати зростаючі інформаційно-комунікаційні потоки економіки знань.

ДИСПЕРСІЙНИЙ АНАЛІЗ: НОВІ ТЕОРІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Ринкове перетворення економіки України здійснюється на фоні глибокої фінансової та економічної кризи. Перехід на нові умови господарювання не скоротило, а навпаки збільшило кількість низькорентабельних і збиткових підприємств. Низька ефективність підприємницької діяльності, великі структурні диспропорції та втрата з боку держави управління економікою призвели до загострення проблеми системного менеджменту на основі нових теорій управління. Відсутність впливу на кризову ситуацію, довготривала неплатоспроможність тягнуть за собою припинення фінансово-господарської діяльності підприємств. В сучасних умовах, у результаті складних трансформаційних процесів, економіка України зазнала помітного негативного впливу від світової фінансової кризи і перебуває у критичному стані. Саме тому особливої уваги заслуговує створення ефективної управлінської системи, адже саме вона є гарантом фінансового забезпечення, функціональної активності підприємства, сприяє стабільному, регулярному та в повній мірі оптимальному менеджменту господарюючих суб'єктів. Тому розробка нових методик менеджменту є на сьогодні актуальним завданням.

В останні роки спостерігаються далекосяжні зміни в природі і організації промислового виробництва і значного розвитку в пошуку загальних потреб управління, зокрема, питання, що стосуються розробки рішень у різних ситуаціях і їх використання у кількісних рамках з метою вчасного прийняття управлінських рішень.

Численні теоретичні та практичні праці, присвячені дослідженню нових теорій менеджменту залишають невирішеними ще значну кількість питань.

Для глибокого розуміння теорій дисперсійного аналізу важливим є розуміння відмінностей між продуктивністю і дисперсіями.

Ці відмінності можуть бути визначені такими аспектами:

1) менеджери, які бажають показати щорічне поліпшення операцій для порівняння використовують дисперсійні методики аналізу щороку. Але це не матиме сенсу, якщо стандарти постійно змінюються і, як наслідок відбуваються значні коливання. Дисперсійний аналіз забезпечує тільки статичний і ретроспективний аналіз продуктивності;

2) систему вимірювання продуктивності можна розглядати як стратегічний аналіз відхилень фактичних витрат;

3) процеси зростання продуктивності не аналізуються за допомогою дисперсії. Підвищення продуктивності є довгостроковою перспективою оцінки, яка обумовлена безперервним поліпшенням операцій;

4) дисперсію важко інтерпретувати протягом періоду, який значно менший попереднього періоду. Але оцінка продуктивності є реалістичною системою

оцінки, оскільки вона аналізує фактичну продуктивність у порівнянні з попереднім періодом;

5) одним з переваг систем вимірювання продуктивності в порівнянні з традиційним дисперсійним аналізом є зосередження уваги на зміні періоду. На противагу цьому, аналіз дисперсії стандартної вартості фокусується на порівняннях протягом поточного року.

Беручи вказані відмінності до уваги, з урахуванням відхилень і незалежно від мотивів вимірювання продуктивності, проблемним питанням стає оцінка продуктивності. Якщо вся система стандартної вартості не відображає поточні умови експлуатації належним чином, тому не може бути надійним джерелом для оцінки. На відміну від традиційної дисперсії аналіз вимірювання продуктивності, який встановлює порівняння між фактичним періодом і очікуваннями стає проблематичним.

Після з'ясування теорії продуктивності і розуміння її відносин з якістю і дисперсіями, виникає складне питання вимірювання продуктивності. Актуальним стає дослідження теорій парадигми продуктивності.

Для кращого розуміння теорій дисперсійного аналізу необхідна методологія теорії бухгалтерського обліку, яка виділяє методичні підходи до системи бухгалтерського обліку.

Таким чином, посилення конкуренції у більшості галузей економіки України, прискорення політичних і соціальних змін обумовлює необхідність забезпечення підприємствами стійких ринкових позицій. Виробництво й реалізація конкурентоспроможних товарів – обов'язкова умова конкурентоспроможності компаній. Для забезпечення конкурентоспроможності необхідна систематична робота управлінської системи і оптимальне використання менеджмент-теорій, які є конкурентною перевагою аналізу всього спектру проблем управління господарюючими суб'єктами.

Критерій конкурентоспроможності – це фінансова стабільність і конкурентні переваги на ринку. Оптимізація управлінської політики підприємств в умовах специфічного ринку України здатна істотно підвищити стабільність і тривалість конкурентних переваг і забезпечити подальше фінансове зростання підприємства. Поняття конкурентоспроможності містить у собі великий комплекс управлінських характеристик, що визначають вплив суб'єктів господарювання на галузевий ринок. Таким чином, рівень конкурентоспроможності підприємства – це дзеркало, в якому відображаються сукупні підсумки

Циган Р.М.,
старший викладач кафедри обліку і фінансів
Кременчуцького національного університету ім. М. Остроградського
Синято А.О.,
студентка 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»
Кременчуцького національного університету ім. М. Остроградського

ЕВОЛЮЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ АГЕНТСЬКОЇ ТЕОРІЇ

На сучасному етапі розвитку світового господарства, коли стан економіки постійно ускладнюється порівняно з індустріальним періодом, особливої уваги потребує забезпеченість підприємства таким ресурсом, як інформація. Компанії безперервно використовують і виробляють її зростаючими темпами. Інформація стає технічно досконалішою, що виключає можливість економії у сфері інформування персоналу.

Для ефективної роботи підприємства важливим є використання як зовнішніх (ринкових), так і внутрішніх (бухгалтерських) джерел. Зовнішня інформація дає можливість визначити кон'юнктурні параметри фінансового ринку, ринку конкретного ресурсу, ринку кінцевого продукту і послуг та інше. Внутрішня ж висвітлює поточний стан підприємства та визначає його можливості. Проте не всі учасники управлінського процесу мають доступ до правдивої та актуальної інформації.

Зазначена проблема широко досліджується одним із напрямів сучасного неоінституціоналізму – агентською теорією або теорією агентських відносин, яка дозволяє під іншим кутом подивитися на існуючі облікові проблеми, запропонувати нові та нестандартні шляхи для їх вирішення.

Ця теорія була сформована на початку XX ст. у США вченими А. Берле та Дж. Мінзом у праці «Сучасна корпорація і приватна власність», яка розглядає проблеми відокремлення функції управління від власників, що частково були передані менеджерам компаній. Тобто, в багатьох американських корпораціях, унаслідок існування величезної кількості акціонерів, управління корпорацією передавалося в руки професійних менеджерів. А. Берле та Дж. Мінз у даній праці велику увагу приділили бухгалтерському обліку як елементу управління корпорацією. Вони зазначали, що бухгалтерська інформація відкриває перед підприємством можливості для залучення грошових коштів, адже кредитори (банківські установи) в першу чергу звертають увагу на бухгалтерську звітність.

У той же час, А. Берле та Дж. Мінз ідентифікували агентську проблему як елемент функціонування облікової системи. Зокрема, бухгалтер і менеджер компанії можуть приймати недоречні рішення стосовно реалізації облікової політики підприємства [1].

Наступним етапом розвитку агентської теорії стала праця М. Дженсена та В. Меклінга «Теорія фірми: поведінка менеджерів, агентські витрати та

структура власності», в якій розглянуто проблеми взаємодії принципалів з агентами. Результатом дослідження став висновок щодо необхідності мінімізації агентських витрат, які виникають у зв'язку з неефективною діяльністю управлінського персоналу. Також учені розглядали необхідність розкриття бухгалтерської інформації перед зовнішніми користувачами, зокрема, кредиторами, інвесторами та аудиторам, як основний із засобів контролю менеджерів [2].

Згодом проводилися дослідження опортуністичної поведінки управлінського персоналу, який здатен приховувати або вносити некоректні зміни до бухгалтерської інформації у своїх інтересах. На початку 80-х років ХХ століття М. Дженсен і К. Мерфі провели дослідження залежності вартості фірми від винагороди її менеджера. Вони прийшли до висновку, що в середньому пакет акцій корпорації, яким володіє її генеральний директор, становить 0,14 % усіх акцій. У середньому на кожен 1000 доларів приросту власності акціонерів генеральний директор отримує лише 3,25 долара додаткової винагороди. Тобто, переважна більшість менеджерів вищої ланки не зацікавлені в підвищенні вартості компанії, а як наслідок, і в розширенні моніторингової функції бухгалтерського обліку [3].

Проте, зацікавленість акціонерів у контролі за діяльністю підприємства спонукає дослідників до пошуків шляхів вирішення агентської проблеми. Як наслідок, великого поширення набуло використання таких показників ефективності роботи підприємства, як EBIT, EBITDA, EVA, OIBDA та інші. Зазначені показники висвітлюють реальну вартість підприємства та рівень його прибутків, що зменшує можливості для зловживання. Для проведення розрахунків за цими методиками використовується бухгалтерська звітність підприємства, зокрема, Баланс і Звіт про фінансові результати. Така тенденція спонукає до використання в українській практиці міжнародних стандартів і подальшого розвитку бухгалтерського обліку.

Отже, еволюція бухгалтерського обліку через призму агентської теорії розширює перед власниками компаній можливості щодо контролю та моніторингу за діяльністю управлінського персоналу. На сьогодні бухгалтерський облік – це інститут, який надає інформаційну підтримку в управлінні компанією і грає найважливішу роль у процесі зменшення агентських витрат і заохоченні менеджерів до ефективного управління.

Список використаних джерел

1. Берле А. А. Сучасна корпорація та приватна власність / Адольф А. Берле, С. Мейнс Гардінер. – Нью-Брансвік : Угода, 1991. – 396 с.
2. Дженсен М. С. Теорія фірми: управлінська поведінка, вартість агенції та структура власності / Майкл К. Єнсен, Уільям Х. Меклінг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://papers.ssrn.com/abstract=94043>.
3. Дженсен М., Мерфі К. Максимізація вартості зацікавлених осіб та корпоративних цілей / М. Дженсен, К. Мерфі // Журнал прикладної корпоративних фінансів. – 2010. – № 1 (22). – С. 32–424.
4. Мартін, Дж. Д. VBM-управління, що базується на вартості: корпоративна відповідь революції акціонерів [Текст] : [пер. з англ.] / Дж. Д. Мартін, В. Дж. Петті. – Д. : Баланс Бізнес Букс, 2006. – 272 с.

Розділ 2
**ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА І СУЧАСНІ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ
ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В
УКРАЇНІ**

УДК 657

Chluska Jolanta,
Dr Hab., Prof. PCz,
Wydział Zarządzania
Politechnika Częstochowska
(Polska)

**RACHUNKOWOŚĆ PODMIOTÓW NIEPROWADZĄCYCH
DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ W POLSCE**

Polskie prawo bilansowe w ostatnich latach przechodzi szereg zmian. Zmiany przepisów prowadzenia rachunkowości od 2014r. dotyczą wdrażania w Polsce postanowień Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG. Nowa dyrektywa 2013/34/UE została opublikowana w dniu 29 czerwca 2013r. i weszła w życie w dwudziestym dniu po jej opublikowaniu. Kraje członkowskie miały czas na jej implementację do 20 lipca 2015 r. Nowa dyrektywa ma na celu między innymi wprowadzenie uproszczeń w sprawozdawczości finansowej małych jednostek. W związku z powyższymi zmianami, w polskich przepisach prawnych również uwzględniono uproszczenia dla jednostek mikro a następnie zdefiniowano parametry wyodrębnienia małych jednostek. Dla obu grup przewidziano w przepisach liczne uproszczenia dotyczące rachunkowości, w tym przede wszystkim sprawozdawczości.

Wśród podmiotów gospodarczych w Polsce, funkcjonują jednostki gospodarujące funkcjonujące w różnych formach organizacyjno – prawnych. Niektóre z nich prowadzą działalność gospodarczą a inne nie, realizując w swojej działalności cele społeczne lub gospodarczo- użyteczne w zakresie ochrony zdrowia, rozwoju gospodarki i nauki, oświaty i wychowania, kultury i sztuki, opieki i pomocy społecznej czy ochrony środowiska i zabytków. Podmioty te prowadzą swoją działalność jako stowarzyszenia, związki zawodowe, organizacje pracodawców, izby gospodarcze, fundacje, organizacje dobroczynności i opieki społecznej, przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych. Jednostki nieprowadzące działalności gospodarczej charakteryzują się następującymi cechami [Czubakowska K., Winiarska K., s.7]:

- a) posiadają osobowość prawną,
- b) wpisane są do rejestru sądowego,
- c) podlegają kontroli sądu i administracji państwowej,

- d) realizują cele niezarobkowe,
- e) podlegają systemowi podatkowemu,
- f) stosują ustawę o rachunkowości.

Do 2014r., rachunkowość tych jednostek regulowało Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek niebędących spółkami handlowymi, nieprowadzących działalności gospodarczej. Był to akt wykonawczy do ustawy o rachunkowości. Na mocy ustawy zmieniającej, zasady rachunkowości podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej w 2014r. włączono do ustawy o rachunkowości, przewidując, że jeśli nie będą one prowadzić działalności gospodarczej, będą miały status jednostki mikro. Wśród uproszczeń zasad rachunkowości dla jednostek mikro dedykowanych jednostkom nieprowadzącym działalności gospodarczej były uproszczenia zakresu sprawozdania finansowego oraz zasad rachunkowości. Uproszczenia w zakresie wyceny aktywów i pasywów, kosztów i przychodów jednostki mikro obejmowały następujące zasady:

- możliwość rezygnacji z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- ustalona w rachunku zysków i strat różnica pomiędzy przychodami a kosztami zwiększała - po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego - odpowiednio przychody lub koszty w następnym roku obrotowym. Różnicę dodatnią można było zaliczyć na zwiększenie kapitału (funduszu) podstawowego.
- jednostka mikro nie wyceniała aktywów i pasywów według wartości godziwej i skorygowanej ceny nabycia.

W zakresie sporządzania sprawozdań finansowych jednostki mikro stosowały następujące uproszczenia:

- ich bilans oraz rachunek zysków i strat powinien zawierać informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 4 ustawy o rachunkowości, w którym znacznie ograniczono wykazanie pozycji sprawozdawczych,
- mogły nie sporządzać informacji dodatkowej, pod warunkiem, że przedstawiły informacje uzupełniające do bilansu określone w załączniku nr 4 do ustawy o rachunkowości,
- mogły nie sporządzać zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych.

Jeśli, przykładowo, stowarzyszenie rozpoczęło prowadzenie działalności gospodarczej, musiało prowadzić rachunkowości według ogólnych zasad.

Omawiane przepisy uległy jednak zmianie. Od 2017r., osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, w tym fundacje i stowarzyszenia, nie działające w celu osiągnięcia zysku i nie należące do sektora finansów publicznych, czyli prowadzące działalność pożytku publicznego, zostały wyodrębnione spośród jednostek i sformułowano dla nich zakres sprawozdawczości w postaci osobnego załącznika do ustawy o rachunkowości. W stosunku do poprzedniego zakresu sprawozdania finansowego (załącznik nr 4), obecny zakres ujęć i ujawnień w załączniku nr 6 jest większy. Podyktowane to jest koniecznością większej przejrzystości i czytelności sprawozdawczości jednostek działalności pożytku publicznego. Inne jednostki mogą

окреślać swój status według zasad i progów przewidzianych przepisami ustawy o rachunkowości на zasadach ogólnych.

Jak pokazują przykłady, w ciągu kilku lat przepisy dotyczące prowadzenia rachunkowości, w tym sprawozdawczości, znacząco się zmieniały, co wymagało od księgowych tych firm śledzenia przepisów i odpowiednich decyzji kierownictwa jednostek w zakresie wyboru zasad rachunkowości najbardziej odpowiadających wymogom decyzyjnym oraz obowiązkom sprawozdawczym jednostek.

Literatura:

1. Czubakowska K., Winiarska K. Rachunkowość jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej, oddk, Gdańsk 2002.
2. Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz. U. z 2014r. poz. 1100.
3. Ustawa z dnia 23 lipca 2015 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2015r. poz. 1333.
4. Ustawa z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz. U. z 2017 r. poz. 61.

УДК 657

Бабіч В.В.,

к.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В ОПОДАТКУВАННІ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

Важливість облікової політики в формуванні інформації про об'єкт оподаткування прямо витікає із п. 44.1. ст. 44 Податкового кодексу України (ПКУ), в якому зазначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів і витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування.

Пряма норма щодо формування об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства за даними бухгалтерського обліку наведена в п.134.1. ст.134 ПКУ, де зазначено, що об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього кодексу.

Таким чином об'єкт оподаткування податком на прибуток складається із двох частин. Перша складова формується за даними бухгалтерського обліку і тому на цей об'єкт впливають норми облікової політики підприємства.

При визначення доходу від реалізації продукції (товарів) проблем не виникає. Вони притаманні доходам від надання послуг, виконанні робіт, так як за такими доходами є альтернатива.

В п.10 П(С)БО 15 «Дохід» встановлено, що дохід, пов'язаний з наданням послуг, визначається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу. Там же наведені умови, за яких результат від надання послуг може бути оцінений достовірно, і методи визначення ступеня завершеності операції з надання послуг.

Платник податку повинен у розпорядчому документі визначитись з методом визначення ступеня завершеності операцій надання послуг (робіт).

В обліковій політиці конкретизується і порядок визначення виробничої собівартості реалізованої продукції (товарів) і наданих послуг (виконаних робіт).

Платник податку самостійно вибирає метод оцінки реалізованої продукції (товарів) із тих, які наведені в п.16 П(С)БО 9 «Запаси», а саме: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу.

Порівнюючи чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і їх собівартість визначається фінансовий результат від основної діяльності підприємства.

Проблем з визначенням фінансового результату від іншої операційної діяльності та інших видів діяльності у підприємства, як правило, не виникає і тому ці питання не потребують особливої облікової політики.

Після визначення фінансового результату до оподаткування і його відображення у фінансовій звітності (рядки 2290 і 2295 форми №2) може виникнути і, як правило, виникає необхідність в коригуванні цього показника на різниці, перелік яких наведений у ст.ст. 138, 139, 140 ПКУ.

Платник податку в розпорядчому документі про облікову політику наводить тільки ті причини виникнення різниць, які можуть мати місце на своєму підприємстві. Крім того, в цьому документі виписується порядок визначення і обліку кожного виду різниці та її вплив на фінансовий результат до оподаткування.

Слід зазначити, що згідно з п.п. 134.1.1. п. 134.1. ст. 134 ПКУ для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років).

Отже, платник податку формує облікову політику щодо визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, керуючись нормами ведення бухгалтерського обліку і нормами ПКУ, самостійно.

*Бразілій Н.М.,*к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту,
Черкаський державний технологічний університет*Віштак В.В.,*студент ФЕУ, 4 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Черкаський державний технологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ З ПДВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Податок на додану вартість (ПДВ) є одним з найвагоміших податків, які формують бюджет держави. Необхідну інформацію для нарахування і сплати ПДВ надає бухгалтерський облік. Питання обліку податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість досить актуальні для суб'єктів господарювання, враховуючи, що більшість з них є платниками цього податку.

В економічній літературі неодноразово висвітлювалися питання особливості формування та обліку податкового кредиту з ПДВ. Вагомий внесок питанням даної проблеми внесли відомі фахівці: С. Голов, В. Буряковський, О. Василика, В. Геєця, О. Данілова, Т. Єфименко, Ю. Іванова, А. Мороз, М. Кучерявенка, І. Луніної, І. Чалий, А. Соколовської та інших, але незважаючи на це на сьогоднішній день це питання не вирішено.

Податок на додану вартість (ПДВ) є однією з форм універсальних акцизів, що набули свого розвитку ХХ столітті. На сьогодні даний податок становить вагому частку надходження грошових коштів в бюджет України. За своєю економічною сутністю ПДВ є непрямим податком, де об'єктом оподаткування є не дохід чи прибуток, а розмір витрат для кожного конкретного споживача товару, роботи чи послуги. Тому цей податок у соціальному розумінні вважається найнесправедливішим.

ПДВ регламентується розділом 5 «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України від 7 вересня 2017 р. №2146-VIII. ПДВ складається з двох складових:

- 1) податковий кредит – це сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду з ПДВ, визначено згідно розділу 5 «Податок на додану вартість» ПК України;
- 2) податкове зобов'язання – це сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством.

Щойно особа стає платником ПДВ, вона починає нараховувати податкові зобов'язання та податковий кредит із ПДВ. Своєю чергою, визнання податкового кредиту розпочинається з постачань/придбань, дата визнання податкового кредиту, за якими настає після реєстрації платником ПДВ.

Право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів, придбання або

створення необоротних активів (у тому числі в разі їх ввезення на митну територію України) і послуг.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій:

1) або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів, дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) – в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

2) або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

Проте однієї події для визнання податкового кредиту замало. Адже слід зважати ще на такі вимоги:

- наявність підтвердних документів (податкових накладних, митних декларацій та інших документів із п. 201.11 ПКУ);

- наявність реєстрації у ЄРПН податкової накладної/розрахунку коригування — якщо право на податковий кредит підтверджує податкова накладна/розрахунок коригування (п. 198.6 ПКУ).

Так, перешкодою для визнання податкового кредиту буде відсутність належним чином оформлених підтвердних документів — п. 198.6 ПКУ. До таких документів належать:

- зареєстровані в ЄРПН податкові накладні/розрахунки коригування;
- митні декларації;
- інші документи, передбачені п. 201.11 ПКУ.

Проте це не означає, що весь «вхідний» ПДВ так і залишиться в складі податкового кредиту. Адже згідно з п. 198.5 ПКУ платник ПДВ має нарахувати компенсаційні податкові зобов'язання, скласти й зареєструвати в ЄРПН зведену податкову накладну, у разі якщо товари/послуги/необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися:

- в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до ст. 196 ПКУ (крім випадків проведення операцій, передбачених пп. 196.1.7 ПКУ) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України;

- в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до ст. 197, підрозділу 2 р. XX ПКУ, міжнародних договорів (угод) (окрім випадків, прописаних у пп. 197.1.28 і п. 197.11 ПКУ);

- в операціях, що здійснюються платником ПДВ у межах балансу платника ПДВ, у т.ч. передання для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

- в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених п. 189.9 ПКУ).

Звідси можна зробити такий висновок: навіть якщо з певних причин платник ПДВ не включив вхідний ПДВ до податкового кредиту (хоча формально мав таке право), то все ж він повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до п. 198.5 ПКУ.

Бразілій Н.М.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту,
Черкаський державний технологічний університет
Майданюк В.В.,
студентка ФЕУ, 4 курсу, спец. 071 "Облік і оподаткування",
Черкаський державний технологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ПОДАТКОВОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ З ПДВ

Чимало підприємств є платниками ПДВ. Вони продають свою продукцію та отримують від покупців плату за неї і податок на споживання, який продавець продукції має обліковувати і перераховувати на користь бюджету. Так і виникає зобов'язання підприємства з ПДВ.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною ціни реалізації товарів. Його сплачують споживачі – реальні платники податку, а здійснюють перерахування продавці товарів, що являються формальними платниками податку.

В цілях оподаткування Податковий Кодекс України визначає ПДВ як «податкове зобов'язання». Для визначення податку на додану вартість порівнюють суми податкового зобов'язання та податкового кредиту. Тобто, перевищення сум податкового зобов'язання над податковим кредитом являє собою ПДВ, що сплачується до відповідного бюджету.

ПДВ є статтею доходів загального фонду Державного бюджету України та займає значну їх частку. Цей податок має вагомий вплив на рішення його платників, може збільшувати чи зменшувати їх активність в бізнесі.

На ціноутворення податок на додану вартість може мати значний вплив займаючи значну частину ціни товару. Підвищення ціни призводить і до підвищення податку та до зменшення попиту, що стає негативною причиною фінансових проблем майбутніх періодів. Іноді суми ПДВ можуть бути рівними чи перевищувати суми прибутку і стягуватиметься з коштів, що потрібні для здійснення поточних операцій.

Важливою є подія виникнення податкового зобов'язання. Відповідно до статті 187 Податкового Кодексу України податкове зобов'язання виникає за першою з двох подій:

1) дата зарахування оплати за товари (послуги) на банківський рахунок, оприбуткування плати в касі чи інкасації коштів у банківській установі постачальника;

2) дата відвантаження товарів (у разі експорту – оформлення митної декларації та перетину митного кордону України) або оформлення документа про факт постачання послуг постачальником – платником податку.

При виникненні податкового зобов'язання до отримання плати за реалізовані товари, підприємцю необхідно залучити кошти, щоб здійснити сплату нарахованих податків. Ці ресурси можуть бути у вигляді кредитів, що

зобов'язує сплату значних відсотків. Оскільки, ці кошти дорожчають, то їх залучення погіршує фінансове становище підприємства.

Також, підприємство виконує сплату ПДВ для потреб операційної діяльності:

- купівля ТМЦ, сировини,
- сплата за послуги і роботи, потрібні для виробництва;
- оплата отримання у власність основних засобів тощо.

На строки залучення власних і позикових коштів для погашення ПДВ впливають джерела сплати податку на додану вартість (власні, залучені, від покупців) та його майбутнє відшкодування (з бюджету, з ціни реалізації продукту, собівартість продукту).

Коли сплата ПДВ здійснюється за рахунок власних коштів, то має місце видалення коштів з бізнесу, що може погіршити фінансові показники у разі значного розриву у часі подій виникнення ПЗ і надходженням коштів за збутий продукт. Це змушує підприємства мати набагато більше коштів в обігу ніж потребує виробництво та реалізація продукту.

Несвоєчасна компенсація ПДВ з бюджету, якщо підприємство сплачує податок з власних коштів, знижує обсяги випуску продукції через падіння можливостей бізнесу для придбання виробничих ресурсів – сировини, робочої сили та капіталовкладення.

У разі реалізації продукту діяльності підприємства, воно отримує ПДВ. З доходу за збутий продукт платник ПДВ може компенсувати податки на додану вартість, що були сплачені ним при придбанні ТМЦ, послуг тощо. Дані суми, до сплати в бюджет, можуть використовуватись підприємством як певна його форма кредитування.

Облік податкових зобов'язань у випадку отримання авансів (передоплати) за товари здійснюється у постачальника на рахунку 643 «Податкові зобов'язання». Також, ПЗ з ПДВ відображається за кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками» аналітичного рахунку «Розрахунки за податком на додану вартість», а за дебетом цього рахунку відображається податковий кредит з ПДВ і суми перераховані до бюджету.

Впливають податкові зобов'язання і на фінансову звітність продавця – платника податку, який отримує ПДВ у складі доходів від реалізації. Прикладом є визначення суми чистого доходу від реалізації продукції, коли зменшують дохід від реалізації продукції на суму податкових зобов'язань з ПДВ.

Отже, податок на додану вартість впливає на результати діяльності підприємства. А за даними обліку створюється фінансова та податкова звітність. Податкові зобов'язання знаходять своє відображення в податковій декларації з ПДВ (яка належить до податкової звітності). Їх суми впливають на збільшення ПДВ, що нараховується та сплачується до бюджету.

Волков Д.П.,
к.е.н., доцент, декан факультету обліку, фінансів та ІТ,
Криворізький економічний інститут
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПОКАЗНИКИ «ВИТРАТИ» І «СОБІВАРТІСТЬ»: ЗАСТОСУВАННЯ ТА РЕГЛАМЕНТАЦІЯ

Згідно НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» всі активи підприємства оцінюються, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, тобто за історичною собівартістю.

М.Г. Чумаченко звертає увагу на те, що «собівартість продукції являє собою частину вартості продукції, яка включає спжиті засоби виробництва (матеріальні затрати) і заробітну плату в грошовому вираженні». Отже, собівартість продукції є «...персоніфікованими витратами, що пов'язані з результатом діяльності».

Однак, слід відзначити, що до собівартості продукції, окрім поточних витрат, пов'язаних з її виробництвом, включаються трансферти, виражені в грошовому вимірнику. До таких трансфертів належать: відрахування на соціальне страхування, податки, збори й обов'язкові платежі. Тобто, в показнику собівартості різні за своїм характером і функціональній ролі ресурси, за допомогою грошової форми, зводяться до єдиного кількісного вираження.

В.Ф. Палій визначає собівартість, як «перетворену форму витрат виробництва, яку відображають затрати засобів виробництва і заробітної плати», а В.В. Сопко визначає поняття «собівартість» як «...грошовий вираз суми затрат на виробництво». Але слід пам'ятати і той факт, що поняття собівартості пов'язане не тільки з сумою витрат, а й з об'єктом обліку. Так, на думку Б.С. Юровського, собівартість продукції не має одного об'єктивного значення, а її величина залежить від методу її розрахунку: простого, нормативного, позамовного, попередільного. За словами С.А. Ніколаєвої «критерієм точності обчислення собівартості повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший виріб».

Отже, визначення економічної сутності собівартості у багатьох роботах поєднується у такі напрями:

- частина вартості спжитих засобів виробництва;
- перетворена форма витрат виробництва;
- грошове вираження витрат підприємства;
- поточні витрати на виробництво.

Крім того, ряд авторів, думку яких поділяємо, наголошує на потребі відокремлення показника витрат і собівартості продукції. Варто розрізняти, як зазначає В.Ф. Котов, «... поняття витрат і собівартості ... перше співвідноситься з процесом виробництва взагалі ... друге має на увазі завершеність процесу

виробництва, виділяючи ту частину витрат, що співвідноситься з готовим продуктом».

Для формування остаточної думки слід також звернути увагу на відокремленість позицій бухгалтерського та управлінського обліку до оцінки витрат у вигляді показника «собівартість». За радянських часів методика розрахунку собівартості була єдиною для всіх підприємств та регламентувалася Основними положеннями з калькулювання собівартості в народному господарстві, що дозволяло централізовано контролювати витрати підприємств і встановлювати єдині фіксовані ціни.

З переходом до ринкової економіки та вільного ціноутворення відповідно змінилися й правила калькулювання собівартості. У бухгалтерському обліку собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат, й наднормативних виробничих витрат. Всі витрати чітко розмежовані на ті, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, і ті, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції.

Отже, у бухгалтерському обліку регламентовано визначення лише виробничої собівартості, методичною основою розрахунку якої є Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості № 373, розроблені відповідно до нормативно-законодавчої бази України і положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Згідно з цим нормативним документом, виробнича собівартість промислової продукції – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво. Аналіз даного нормативного документа свідчить про ототожнення показника «виробнича собівартість» та «собівартість» взагалі, а також про наявність багатьох суперечностей, викликаних тим, що чітко не визначено різниці між показниками виробничих витрат та виробничої собівартості, а також не зазначено конкретних меж їх застосування.

Згідно з управлінським підходом, собівартість є одним з найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки є головним елементом вартості товару, в якому акумулюються всі види поточних виробничих витрат, й тому вона є узагальнюючим показником.

В управлінському обліку собівартість класифікують за певними ознаками: за складом витрат; за ступенем узагальнення даних; за ознакою часу. Слід зазначити, що склад статей, які формують ці види собівартості, підприємство встановлює самостійно, виходячи зі своїх цілей та інтересів. Це пояснюється тим, що в бухгалтерському обліку визначено порядок розрахунку лише виробничої собівартості, тому П(с)БО 16 «Витрати» не може слугувати методологічною основою для визначення повної собівартості. Однак для аналізу операційної діяльності управлінський персонал повинен володіти інформацією про величину кожного виду собівартості, особливо повної, оскільки на її основі розраховується ціна продукції та результат діяльності за відповідний період. Тому виникає потреба у розробці відповідних методичних документів, що встановлюють порядок розрахунку такого показника.

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАЛЬНИХ ПРЕДМЕТІВ

Основою побудови бухгалтерського обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів є їх визнання та оцінка.

Запаси визнаються активом, якщо існує вірогідність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням і вартість таких запасів може бути достовірно визначена. Якщо хоча б одна з цих вимог не виконується, то такі запаси не зараховуються на баланс підприємства, а вважаються витратами періоду.

У навчальній літературі часто застосовується поняття «виробничі запаси», замінене поняттям «матеріали». Деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовують термін «цінності». Однак, поняття «цінність» є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Достовірна оцінка матеріальних активів є однією з передумов для інформування менеджменту про їх реальні обсяги та стан на підприємстві. Така інформація необхідна для оцінки прийнятих рішень і подальшого планування діяльності. Малоцінні і швидкозношувані активи є складовою матеріально-технічних ресурсів, проте, у зв'язку із застосуванням спрощеної процедури фінансового обліку, питання особливостей їх оцінки ігноруються. Враховуючи той факт, що залежно від специфіки і обсягів господарської діяльності вони можуть займати значну частку витрат, такий підхід викривляє інформацію про їх реальний стан, враховуючи фактори фізичного та морального зносу, інтенсивності використання тощо. У зв'язку із різною тривалістю терміну використання, малоцінні і швидкозношувані активи законодавчо розподілені на основні засоби та запаси. Таке розмежування обумовило різні підходи у порядку їх оцінки в бухгалтерському обліку, що створює певні суперечності та практичні незручності. Крім того, розмежування основних засобів на основні та малоцінні на практиці, як правило, здійснюється виходячи із вимог податкового законодавства, що з позиції управління не коректно. Такий спрощений підхід застосовують у зв'язку із відсутністю методики розрахунку вартісної межі, яка б оптимально розділяла засоби праці за критерієм суттєвості.

Якщо розглядати питання оцінки саме матеріальних активів, то від ступеня достовірності цієї інформації залежатимуть рішення щодо політики оновлення матеріально-технічного забезпечення, однією із складових якого є малоцінні і швидкозношувані активи.

Основною ознакою, що впливає із назви досліджуваних активів є їх незначна вартість. Проте, запровадження їх розподілу за терміном експлуатації

на оборотні та необоротні дещо ускладнив процес відмежування малоцінних і швидкозношуваних активів від решти активів. Так, визначення терміну експлуатації для кожного об'єкта може носити суб'єктивний характер і займати багато часу на прийняття рішення. З цієї причини у теорії та практиці бухгалтерського обліку використовують термін суттєвість, а точніше поріг суттєвості. Згідно визначення, поданого Міністерством фінансів України поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Для визначення вартісної межі між основними засобами і малоцінними необоротними активами спершу треба визначити в якому співвідношенні знаходяться на підприємстві основні засоби та оборотні матеріальні активи. Чим більша доля припадає на основні засоби, тим більший повинен бути поріг суттєвості. Слід зауважити, що цей критерій слід визначати на початку року в обліковій політиці підприємства як абсолютну величину, що дозволить спростити процес обліку. Проте його слід переглядати по мірі зміни обсягів діяльності, оскільки розрахунок абсолютної величини порога суттєвості ґрунтується на процентному відношенні до бази розрахунку. За базу в обчисленнях найдоцільніше обрати первісну вартість основних засобів.

Розмежування швидкозношуваних предметів на малоцінні і дорогоцінні обумовлено тим, що у цій групі може обліковуватись широкий перелік предметів за різним функціональним призначенням. Для того, щоб з одного боку не втратити контроль над використанням матеріальних цінностей, а з іншого не залучати додаткову робочу силу у зв'язку зі зростанням обсягів операцій, доцільно ввести вартісний критерій. Величина останнього може розраховуватись як процентне співвідношення до сукупних витрат на придбання швидкозношуваних предметів попереднього періоду. Аналогічно до основних засобів вона повинна бути затверджена в обліковій політиці підприємства як абсолютна величина із обов'язковим переглядом у наступних періодах. Бухгалтерський облік повинен забезпечити безперервне спостереження за процесами надходження активів на підприємство, ремонту чи покращення, внутрішнього переміщення (в тому числі оприбуткування малоцінних і швидкозношуваних активів, що вже перебували в експлуатації) та вибуття. У кожному із процесів актив набуватиме різної вартості, оскільки вартість активу на етапі надходження відрізняється від вартості того ж активу на етапі вибуття, що пов'язано із фактором фізичного та морального зносу.

Отже, для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються товарно-виробничі запаси, які є найважливішою і найзначнішою частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Товарно-виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси.

СВІТОВА ПРАКТИКА НІВЕЛЮВАННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Ефективність зовнішньоекономічної діяльності, розвиток міжнародної торгівлі, рух інвестицій, здійснення системи міждержавних зв'язків багато в чому залежать від податкових рамок. Попри політичні та господарські відмінності, всі країни світового співтовариства так чи інакше взаємопов'язані через співробітництво у найрізноманітніших формах. Воно передбачає оплату праці, товарів, надання та повернення кредитів. І якщо одержувач доходів живе та працює в одній державі, а отримує доходи з інших країн, то і в своїй, і в інших країнах він може підпадати під дію податкових законів. Унаслідок цього один і той самий дохід оподатковуватиметься у двох або більше країнах.

Відтак, виникає ситуація подвійного оподаткування, що знижує заінтересованість підприємств, організацій і громадян до діяльності за межами своєї країни. У відносини з міжнародного оподаткування вступають чимало фізичних і юридичних осіб, до яких у податковому праві застосовується поняття резидентства. Кожна держава в національному законодавстві визначає коло своїх резидентів. Юридичні та фізичні особи перебувають під верховенством держави, тож мають виконувати закони та розпорядження влади. Наприклад, компанії-резиденти зобов'язані платити податки з прибутків від діяльності, здійснюваної у Франції, а також з прибутків, оподаткування яких закріплене за Францією міжнародними угодами про уникнення подвійного оподаткування. Натомість компанії-нерезиденти сплачують податки тільки з тих доходів, які одержані на території Франції.

У Данії, Італії, Норвегії, Іспанії, Португалії, Німеччині, Швеції для отримання статусу резидента необхідно проживати на національній території більше шести місяців у кожному календарному році.

За українським податковим законодавством юридична особа є резидентом України, якщо вона внесена до державний реєстру та здійснює свою діяльність на території України. До юридичних осіб країни застосовують найрізноманітніші критерії визначення їх резидентства: місце фактичного управління, розташування головного офісу та діяльності, основне місце проживання керівника тощо.

Згідно з британським законодавством, компанією-резидентом вважається будь-яке нормативне утворення, діяльність якого керується та контролюється із Великої Британії.

Внутрішнє податкове право США розділяє юридичних осіб на місцеві та іноземні компанії. Місцева компанія визначається на основі принципу інкорпорації, за яким резидентом США вважається будь-яка корпоративна

особа, утворена за законами одного із штатів або за федеральними законами США. Аналогічні правила містить і законодавство Швейцарії.

Італія визнає своїми резидентами будь-яких юридичних осіб, які мають на її території зареєстрований центральний орган, місце фактичного управління або які здійснюють основну діяльність у цій країні.

За своєю природою відносини резидентства у межах кожної держави регламентуються положеннями внутрішнього податкового права – «сукупністю правових норм, які встановлюють види податків у певній державі та порядок їх стягнення, регулюють відносини, пов'язані з виникненням, зміною та закінченням податкових зобов'язань».

Слід зазначити, що у більшості держав внутрішнє законодавство передбачає спеціальні попереджувальні заходи одностороннього уникнення подвійного оподаткування. Однак, як свідчить практика, вони недостатні для цілковитого вирішення проблеми, оскільки будь-які односторонні норми та правила не спроможні врахувати усі відмінності та особливості систем оподаткування, які існують в інших країнах (податкові ставки, правила та норми визначення оподаткованого прибутку, пільги тощо). Всі ці питання можна узгодити лише у рамках двосторонніх угод.

Кожна сучасна держава має податкову систему, певною мірою відмінну від податкової системи інших держав. Тому при укладанні міждержавних податкових угод держава представляє свою власну податкову систему, її принципи, основні механізми й чутливо реагує на будь-які непередбачені положення таких угод. Досягти порозуміння та необхідного консенсусу значно легше саме двом державам, а не кільком, бо в цьому разі задіяна порівняно менша сума інтересів, що дозволяє сторонам швидше домовлятися з приводу всіх питань двосторонньої угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Україна дотримується саме такого підходу до цієї проблеми. Звичайно, укладаються і багатосторонні міждержавні податкові угоди, але їх незрівнянно менше. Рекомендують укладати двосторонні угоди про уникнення подвійного оподаткування на доходи та майно і такі поважні міжнародні організації, як ООН, вважаючи їх найоптимальнішим варіантом вирішення міждержавних податкових питань.

Підсумовуючи викладене, ще раз варто підкреслити, що вільний рух людей, товарів і капіталів у міжнародному економічному просторі неодмінно передбачає вирішення питань подвійного оподаткування. Фінансова практика давно виробила цивілізовану форму попередження конфліктів, що можуть виникнути на цьому ґрунті, – міждержавні податкові конвенції. Розширення світового ринку товарів і капіталів, активізація інтеграційних процесів вирішення проблеми подвійного оподаткування стали складовими міждержавного фіскального координування господарської діяльності у міжнародному економічному просторі.

ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДУ «АВС-КАЛЬКУЛЮВАННЯ»: ВПЛИВ НА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА

Питання удосконалення побудови своєчасного й достовірного бухгалтерського обліку нерозривно пов'язане з вирішенням актуальних завдань у галузі економіки. Виявленню внутрішньогосподарських резервів підприємств, запобіганню зловживанням і перевитратам, зниженню собівартості продукції, підвищенню собівартості продукції, підвищенню продуктивності праці (робіт, послуг), досягненню комерційного успіху сприяють чітко налагоджений бухгалтерський облік і контроль за діяльністю промислового підприємства.

Достовірне визначення вартісної оцінки незавершеного виробництва сприяє підвищенню ефективності управління незавершеним виробництвом, що забезпечує підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому, а також зростанню надійності фінансової звітності, а саме бухгалтерського балансу – щодо оцінки запасів і витрат на звітну дату, приміток до річної фінансової звітності – щодо розкриття інформації про незавершене виробництво, що є значною частиною активів підприємства.

Незавершене виробництво, з одного боку, є об'єктом калькуляційного процесу, а з іншого – порядок формування його залишків у системі обліку зумовлюється застосуванням того чи того варіанта калькулювання. Тому прийнятий на підприємстві метод калькулювання собівартості незавершеного виробництва повинен бути забезпечений обліковим відображенням на рахунках бухгалтерського обліку, оскільки саме система бухгалтерського обліку забезпечує необхідну інформацію для визначення самої вартості незавершеного виробництва.

Отже, механізм облікового відображення витрат незавершеного виробництва підприємств промисловості повинен, з одного боку, враховувати систему витрат, що характерна саме для підприємств галузі, а з другого боку – забезпечувати інформацію про обсяг понесених витрат. Система бухгалтерського обліку промислового підприємств повинна забезпечувати необхідну інформацію для визначення витрат незавершеного виробництва методом «АВС-калькулювання» з урахуванням запропонованої структури витрат. Ця модель повністю відповідає калькулюванню собівартості незавершеного виробництва промислового підприємства та враховує всі етапи розподілу невиробничих накладних витрат.

Відповідно до методики «АВС-калькулювання» вартість ресурсів переноситься на операції, що здійснюються на підприємстві при виготовленні готової продукції. У бухгалтерському обліку пропонується виділяти технологічні переділи як окремі складники виробництва, на кожному з них у

такий спосіб акумулюватиметься вартість незавершеного виробництва конкретного продукту.

Об'єктами витрат, на які буде списуватись вартість операцій, є об'єкти незавершеного виробництва, що формуються на кожному технологічному переділі (бізнес-процесі) промислового підприємства або промислового циклу.

Розподіл невиробничих накладних витрат за методикою «АВС-калькулювання» здійснюється на основі драйверів витрат. Драйвер витрат – це вартість одиниці носія витрат, тобто величина витрат на одну операцію. Саме одиниця витрат є базою розподілу вартості операції на об'єкти витрат. Отже, кожному виду операцій технологічного процесу на промисловому підприємстві (бізнес-циклам) відповідає конкретний носій витрат.

У рамках методу «АВС-калькулювання» усі операції класифікують так:

1). основні – операції, які безпосередньо створюють об'єкти витрат (процеси технологічного циклу промислового підприємства); їх вартість можна прямо віднести на об'єкти витрат;

2) обслуговуючі – операції, що мають забезпечувати створення умов нормального функціонування ресурсів певного виду (забезпечення інформаційними технологіями, управління персоналом і т.д.); їх вартість переноситься на ресурси, які підлягають обслуговуванню;

3) керуючі – операції, які знаходяться на вершині піраміди управління, оскільки керують основними й обслуговуючими операціями; їх вартість переноситься на всі операції управління.

Використання методу «АВС-калькулювання» дозволяє промислового підприємству з високим ступенем достовірності визначати вартість і продуктивність бізнес-процесів, оцінювати ефективність використання ресурсів й обчислювати собівартість незавершеного виробництва. Отже, метод «АВС-калькулювання» дозволяє приймати обґрунтовані рішення щодо оптимізації витрат незавершеного виробництва та впливати на формування собівартості готової продукції.

Точне віднесення витрат на об'єкти калькуляції дозволяє визначити нижню межу цін, подальше зниження яких відносно такої межі веде до збитковості виробництва. Реальна собівартість дозволяє розробити програму дій щодо того чи іншого виду незавершеного виробництва – оптимізувати витрати або підтримувати ці витрати на поточному рівні.

Зважаючи на складність застосування методу «АВС-калькулювання», варто зазначити, що з використанням комп'ютерних технологій для ведення обліку цей недолік нівелюється. У результаті використання цього методу є надзвичайно простим, за умови якісного його налагодження на етапі введення до використання. Як засвідчує практика діяльності підприємств різних галузей, у результаті застосування методу «АВС-калькулювання» вдається виявити 30–40 % витрат, яких можна уникнути.

СТРАТЕГІЧНИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У ТУРИСТИЧНОМУ БІЗНЕСІ

Туристична діяльність, до суб'єктів якої відносять туристичних операторів, агентів та інших суб'єктів підприємницької діяльності, котрі надають послуги з: розміщення, харчування, проведення екскурсійних та інших розважальних заходів та інших туристичних заходів, відзначається підвищеною оперативністю виробничої діяльності. Серед основних причин цього є необхідність оперативного аналізу з формуванням хоча б попередніх очікуваних фінансових результатів як усього комплексу послуг, так і, особливо, при освоєнні нових туристичних маршрутів. У процесі його проведення виникає потреба у залученні великої кількості як довідкових даних, так і іншої техніко-економічної інформації.

При цьому основний потік інформації про функціонування суб'єкта господарювання формується в системі бухгалтерського обліку. Саме облікова інформація має безпосереднє до оцінки, аналізу і прогнозування доходу, прибутку та інших економічних подій на підприємстві в цілому та його підрозділах. Разом з цим, останнім часом у зв'язку з посиленою інформатизацією суспільства необхідної для потреб управління інформації, яка формується у традиційній системі бухгалтерського обліку, не вистачає, оскільки ані фінансовий, ані управлінський облік не мають спеціальних методик, з допомогою яких можна було б отримати інформацію для прийняття управлінських рішень.

У значній мірі цю проблему вирішує так званий облік стратегічний, який, використовуючи дані бухгалтерського обліку та спеціальні прийоми, видає таку інформацію. Його завданнями є насамперед дослідження зовнішнього економічного середовища, розробка фінансової стратегії підприємства, аналіз і планування фінансової діяльності, прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Іншими словами: стратегічний управлінський облік – це облік для стратегічного менеджменту, або ж – управлінський облік у контексті бізнес-стратегій, які вже запроваджені в організації, плануються до запровадження.

Таким чином, стратегічний облік можна розглядати як вищу стадію обліку управлінського, зорієнтовану в першу чергу на опрацювання інформації, пов'язаної із зовнішніми чинниками виробництва.

Очевидно, що для виявлення реальності існування стратегічного обліку необхідно визначитись із його суттю, принциповими відмінностями від обліку управлінського, предметом, методом тощо.

Для того, щоби стратегічний облік відповідав вимогам назви «бухгалтерський облік», він у свою чергу має відповідати вже встановленим

принципам. Їх перелік існує у багатьох цивілізованих країнах. На відповідності окремих з них слід зупинитися детальніше.

Насамперед мова йде про суцільність відображення інформації у системі бухгалтерського обліку. Очевидно, що господарські факти повинні у повній мірі відображатися в системі бухгалтерського обліку без вибіркості. Разом з тим, слід зазначити, що спочатку в обліку визначається повний перелік об'єктів, повна техніко-економічна характеристика яких і фіксується у первинних документах і в облікових регістрах. Саме інформація про них і має у подальшому бути суцільною без будь-яких винятків. Наведене аж ніяк не вступає у протиріччя з основними постулатами стратегічного обліку. Правда при цьому очевидна необхідність визначення окремого переліку його об'єктів, у розрізі яких має відображатися економічна інформація (наприклад, інформація для підрахунку мінімально необхідних витрат, пов'язаних з організацією нового туристичного маршруту, можливості його подальшої розкрутки, рівень очікуваної прибутковості тощо).

Очевидно, що сферою дії стратегічного управлінського обліку має стати весь процес поведінки туристичного підприємства на ринку, починаючи від реальних техніко-економічних характеристик пропонованих для реалізації продуктів і завершуючи формуванням інформації про ситуацію на ринку та основних конкурентів. Якщо інформація про собівартість власних послуг, пропоновану ціну реалізації та очікувані результати формується в системі фінансового та управлінського обліку, то інформаційне забезпечення аналізу ринку та основних гравців на ньому має відбуватися безпосередньо в системі стратегічного управлінського обліку.

При цьому знову ж виникають конкретні запитання: яка інформація потрібна і які саме об'єкти вона повинна характеризувати? Наприклад, щодо аналізу ситуації на ринку. Очевидно, що фахівці-аналітики проводитимуть процес аналізування на основі інформації, одержаної за межами господарюючого суб'єкта, (і, відповідно, поза системою бухгалтерського обліку) якість і достовірність якої – питання проблематичне. Тому даний факт в обов'язковому порядку має бути відображений документально у системі стратегічного обліку. Його об'єктами при цьому будуть не аналітичні матеріали, а висновки з конкретними цифровими даними. А це якраз той факт, коли об'єктом бухгалтерського обліку буде не факт господарської діяльності, а висновки економічного аналізу.

Очевидно, що проблема існування стратегічного бухгалтерського обліку (як окремої інформаційної системи чи вищої фази обліку управлінського) є архіглобальною і потребує окремого подальшого дослідження, включаючи як теорію і практику стратегічного обліку, так і загальну теорію бухгалтерського обліку.

УЗГОДЖЕННЯ ПРИНЦИПІВ І ПРАВИЛ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ (ТЦУ) В УКРАЇНІ З НАСТАНОВАМИ ОЕСР

В Україні продовжується процес узгодження принципів і правил трансфертного ціноутворення (ТЦУ) з Настановами ОЕСР, спрямований на покращення інвестиційного клімату в Україні відповідно до однойменного закону, який набрав чинності з 1 січня 2017 року.

Основними змінами стосовно ТЦУ є: підвищення вартісних критеріїв для визнання операцій контрольованими; розширення переліку нерезидентів, операції з якими будуть контролюватись; уточнення правил використання медіани діапазону цін (рентабельності); уточнення щодо змісту та застосування методів трансфертного ціноутворення тощо.

Зокрема, стосовно вартісних критеріїв, втричі збільшено обсяг річного доходу платника податків (з 50 млн грн к 2016 році до 150 млн грн) та вдвічі збільшено обсяг операцій платника з одним контрагентом (з 5 млн грн у 2016 році до 10 млн грн). Такі зміни можна вважати позитивними з огляду на те, що контролюючі органи можуть зосередитися лише на великих платниках податків на відміну від негативного досвіду 2015 року, коли вартісний критерій стосовно віднесення господарських операцій до контрольованих був знижений до 5 млн грн.

Розширення переліку нерезидентів, операції з якими будуть контролюватись відбулося за рахунок поширення контролю на операції з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок) та/або не є податковими резидентами країни, в якій вони зареєстровані як юридичні особи. Важливо, що для адміністрування цієї норми передбачено затвердження спеціального переліку організаційно-правових форм таких нерезидентів у розрізі держав (територій). Позитив цього критерію полягає в тому, що під його дію підпадають і нерезиденти – платники податку на прибуток, які зареєстровані в офшорах (навіть ті, які ще не включені в офіційний реєстр КМУ), виходячи з того, що головним критерієм для віднесення таких операцій до контрольованих є несплата контрагентом-нерезидентом податку на прибуток (корпоративного податку) у країні, де він зареєстрований. Разом з тим, передбачено, що у випадку сплати нерезидентом зазначеного податку у звітному році, операції з ним не визнаються контрольованими. Це безумовно сприятиме уникненню подвійного оподаткування і, відповідно, сприятиме покращенню інвестиційного клімату в Україні.

Уточнення правил використання медіани діапазону цін (рентабельності) відбулося за рахунок лібералізації механізму самотійного коригування, яке полягає в тому, що тепер у випадку самотійного коригування платник податків

залежно від ситуації коригує податкове зобов'язання до відповідного максимального чи мінімального значення діапазону цін (рентабельності), а не до медіани діапазону, як було раніше. Відповідно, негативний ефект при коригуванні податкового зобов'язання для платника податків буде меншим.

Уточнення щодо методів ТЦУ полягає в тому, що внесені відповідні зміни до визначення і змісту методів за рахунок посилення на фінансовий показник, який використовується в даному методі. Наприклад, у методі ціни перепродажу замість порівняння аморфного «результату перепродажу» чітко вказано, що порівнюватися має «валова рентабельність перепродажу»; у методі витрати плюс замість порівняння «надбавки на витрати» – порівняння «вальної рентабельності собівартості продажу»; у методі чистого прибутку замість порівняння «чистого прибутку на основі відповідної бази» – порівняння «відповідного фінансового показника рентабельності».

Не менш важливе значення мають інші зміни у застосуванні ТЦУ, наприклад, щодо можливості використання фінансової інформації зіставних юридичних осіб і здійснення розрахунку їх середньозваженого значення показника рентабельності, хоча використання цих можливостей ускладнюється відповідними застереженнями; надання права платнику податку визначити відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» за сукупністю декількох контрольованих операцій із однією особою, поєднаних за принципом групування. При цьому корисним для платників податку буде визначення сутності принципу групування, який полягає у можливості об'єднання операцій, якщо такі операції є тісно взаємопов'язаними чи є продовженням одна одної або мають безперервний чи регулярний характер.

Важливим є також надання можливості для забезпечення зіставності та уникнення впливу відмінностей між контрольованою та неконтрольованою операціями здійснювати коригування таких відмінностей як у контрольованій, так і в потенційно зіставних неконтрольованих операціях. Раніше ця норма давала можливість коригувати тільки відмінності у неконтрольованих операціях, що обмежувало можливості проведення функціонального аналізу.

Зазначені зміни свідчать, що принципи і правила ТЦУ в Україні все більше наближаються до вимог Настанов ОЕСР у напрямку виконання Плану BEPS.

Замула І.В.,

д.е.н., професор, професор кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет

Сироїд Н.П.,

аспірант, Житомирський державний технологічний університет

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГЕНЕТИЧНО МОДИФІКОВАНИХ ПРОДУКТІВ ХАРЧУВАННЯ

Зростання суспільних потреб розширюють масштаби антропогенного перетворення природи. Однією з особливостей сучасного етапу розвитку суспільства є те, що ефективність його розвитку багато в чому визначена обмеженістю та дефіцитністю ресурсів. Наслідком цього стало застосування у промисловому виробництві генетично модифікованих організмів (ГМО).

У випадку неможливості зупинити вирощування та використання генетично модифікованої продукції, необхідно навчитися виокремлювати її серед інших біологічних продуктів. Оскільки, кожен споживач має право самостійно обирати, чи споживати продукти з генетично модифікованими організмами. Тому, перед науковцями постає завдання адаптації системи обліку до сучасних вимог – інформування споживачів про екологічну якість товарів.

У директиві 2009/41/ЄС Європейського парламенту та ради визначено, що «генетично модифікований мікроорганізм означає організм, за винятком людей, генетичний матеріал якого змінений способом, який не може бути досягнутий природним шляхом схрещування або рекомбінації».

За неофіційними даними в Україні під трансгенними культурами зайнято понад 1 млн га землі. В Інституті клінічної біології та генетичної інженерії НАН України виведено: горох, цукровий буряк, ріпак, салат, тютюн, моркву, цикорій. В Інституті фізіології рослин і генетики і Національному ботанічному саду отримано: сою, цукровий буряк, картоплю, гречку, стійкі до гербіциду гліфосату; виноград, ріпак, олійну редьку.

Поширення генетично модифікованих організмів стало необоротним процесом. Їх застосування має як переваги, так і ряд недоліків.

Основними аргументами на користь генетично модифікованих організмів є:

- 1) допомагають збирати багатший урожай (стійкість ГМ сільськогосподарських культур до шкідників, гербіцидів, хвороб, холоду дають можливість збирати більший урожай не залучаючи нові земельні площі);
- 2) забезпечують якість харчування (можуть містити додаткові вітаміни і мінерали, і за рахунок цього може бути компенсований недолік поживних речовин);
- 3) дозволяють створити потрібний генотип негайно (традиційна селекція – тривалий повільний процес, тоді, як використання генної інженерії дає можливість створювати потрібний генотип в поточному поколінні);
- 4) використання у фармацевтиці (дають можливість отримувати інтерферон, інсулін і деякі інші лікарські препарати);
- 5) застосування ГМО у фіторе mediaції (можуть використовуватися для очищення забрудненої важкими металами ґрунту).

Поряд із перевагами від застосування ГМО існують і негативні наслідки їх використання. Так, основними аргументами проти ГМО є:

- 1) ГМО можуть становити небезпеку для здоров'я споживачів (продукція, яка містить генно-модифіковані продукти можуть викликати харчові отруєння, небезпечні алергії, і, навіть, мутацій. Крім того, ГМО можуть призвести до безплідності, онкологічних захворювань, високого рівня смертності);
- 2) виникнення екологічних проблем (руйнівний вплив на біологічні системи, створення нових паразитів);
- 3) загроза харчовій різноманітності та харчовій безпеці;
- 4) генетична проблема (зміна генома організму, незапланована зміна метаболізмів клітини);
- 5) виникнення економічної проблеми (монополізація ринку).

Таким чином, поряд із перевагами від застосування ГМО, є недоліки, які є досить вагомими, оскільки пов'язані, в першу чергу, із здоров'ям споживачів та екологічною безпекою.

Значна частина населення вважає, що краще платити більше за екологічно чисті рослини отримані з натуральних культур, оскільки продукти з ГМО можуть принести небажані наслідки для організму людини.

Кількість генетично модифікованих рослин, тварин, мікроорганізмів постійно зростає і хоча питання про безпеку ГМО для людини офіційно залишається неврегульованим, споживач повинен бути повністю поінформованим про склад продуктів харчування, щоб мати можливість вибору.

Системою, в якій формується інформація, пов'язана з фактами господарського життя суб'єктів господарювання є бухгалтерський облік.

ГМО на підприємстві можуть бути у вигляді сировини та готової продукції, відповідно, як об'єкт бухгалтерського обліку, вони втілені у виробничих запасах підприємства, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва.

Облік ГМО як запасів підприємства регулюється П(С)БО 9 «Запаси». Для обліку ГМО в складі виробничих запасів і поточних біологічних активів необхідно відкрити аналітичні рахунки до рахунків 20 «Виробничі запаси» та 21 «Поточні біологічні активи»; для незавершеного виробництва та готової продукції, що містять ГМО, – до рахунку 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція» або 27 «Готова продукція сільськогосподарського виробництва».

Отже, дослідження екологічної ситуації в Україні та впливу людини на екологічне середовище і процеси, що в ньому відбуваються, зумовлюють потребу переосмислення облікової системи як інструменту управління цими процесами. У сільськогосподарській діяльності безпосередньо використовуються генетично модифіковані організми. Не налагодження бухгалтерського обліку засобів з ГМО унеможливорює формування достовірної інформації про екологічно чистоту продукцію для споживачів. Встановлено, що ГМО на підприємстві виступають у вигляді сировини та готової продукції, їх бухгалтерський облік запропоновано здійснювати з використанням аналітичних рахунків до синтетичних 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

*Зюкова М.М.,*к.е.н., доцент кафедри фінансів та банківської справи,
ПолтНТУ імені Юрія Кондратюка*Глухова І.С.,*студентка ННІФЕМ, 4 курсу, напрям підготовки
6.030509 "Облік і аудит", ПолтНТУ імені Юрія Кондратюка

ОБЛІК ФОРМУВАННЯ СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Формування статутного капіталу є важливою умовою створення і функціонування господарського товариства. В умовах сьогодення для окремих господарських товариств скасовано законодавчі вимоги щодо мінімального розміру статутного капіталу та необхідності його формування до державної реєстрації юридичної особи. Однак для акціонерних товариств формування статутного капіталу є обов'язковою умовою, без дотримання якої товариство не може бути зареєстроване.

Закон України «Про акціонерні товариства» визначає, що акціонерне товариство – це господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями.

Статутний капітал носить постійний характер і є обов'язковою умовою створення і функціонування акціонерного товариства, тобто служить «майновим фундаментом», на якому базується господарська діяльність товариства.

Порядок формування статутного капіталу акціонерного товариства встановлюється законодавством і статутом товариства. Крім того, умови формування статутного капіталу акціонерного товариства можуть конкретизуватися засновниками в укладеному ними засновницькому договорі.

Формування статутного капіталу акціонерного товариства починається з моменту прийняття зборами засновників рішення про створення товариства та приватного розміщення акцій першого випуску.

Розмір статутного капіталу фіксується у статуті акціонерного товариства, який затверджується установчими зборами акціонерного товариства, що мають бути проведені протягом трьох місяців з дати повної оплати акцій засновниками.

Мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства становить 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства (з 1.01.2017 – 3200 грн). Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів. Саме тому розмір статутного капіталу дозволяє оцінити обсяг ризику учасників і кожного з них, зокрема, розподіл голосів між ними і вплив на діяльність товариства.

Кожний засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення

першого випуску акцій. Отже, до моменту реєстрації немає неоплаченого капіталу. У разі не оплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій акціонерне товариство вважається не заснованим. До оплати 50 % статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням.

Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами, майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку.

Внесками до статутного капіталу не можуть бути: бюджетні кошти, а також кошти, отримані в кредит і під заставу; майно, вилучене із цивільного обороту на території України; векселі; особисті немайнові права інтелектуальної власності.

Для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу призначено рахунок 401 «Статутний капітал» (пасивний, балансовий), за кредитом якого відображається збільшення капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства.

Оскільки статутний капітал, як правило, не формується одразу, з'являється неоплачений капітал – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Для узагальнення інформації про неоплачений капітал призначено рахунок 46 «Неоплачений капітал» (активний, балансовий). За дебетом відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу. Сальдо означає наявність заборгованості засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу на початок чи кінець місяця.

У балансі сума неоплаченого капіталу наводиться в дужках і віднімається при визначенні підсумку власного капіталу підприємства, адже неоплачений капітал є регулюючою статтею.

Порядок збільшення (зменшення) статутного капіталу акціонерного товариства встановлюється Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку та здійснюється шляхом збільшення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості.

Акціонерне товариство не має права приймати рішення про збільшення статутного капіталу шляхом публічного розміщення акцій, якщо розмір власного капіталу є меншим, ніж розмір його статутного капіталу.

Джерелами збільшення статутного капіталу акціонерного товариства можуть бути: додаткові внески; додатковий капітал або його частина (крім банків і небанківських фінансових установ); прибуток або його частина.

Статутний капітал акціонерного товариства зменшується шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій, якщо це передбачено статутом.

Статутний капітал має важливе значення для забезпечення ефективного функціонування товариства та потребує дотримання визначеної методики обліку.

Карпенко Є.А.,

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

Чижик Т.В.,

студентка ОАм, 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

КЛАСИФІКАЦІЯ ПРИБУТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

Сучасні мінливі та динамічні ринкові умови господарювання в Україні наполегливо вимагають удосконалення інструментів і технологій управління прибутком сільськогосподарськими підприємствами. З цією метою необхідною є розробка такої класифікації прибутку підприємства, яка б враховувала особливості сільськогосподарської галузі та завдання обліку і аналізу.

Науковці та практики виділяють більше двохсот видів прибутку, вони постійно прагнуть доповнити класифікацію прибутку, виходячи з потреб користувачів, не враховуючи практичної можливості системи управління та системи бухгалтерського обліку задовольнити ці потреби.

Недоліком багатьох досліджених підходів до класифікації прибутку є те, що багато науковців, виділяючи види прибутку наводить їх перелік, не об'єднуючи класифікаційними ознаками.

На сьогодні в економіці досить поширеним є процесний підхід до управління, який передбачає те, що результат будь-якого процесу повинен, у першу чергу, задовольняти вимоги споживачів цього процесу і орієнтуватися на їх виконання. Тому й при розробці класифікації прибутку необхідно виходити із запитів користувачів систем обліку, аналізу і аудиту.

Проаналізувавши раці науковців і ґрунтуючись на характері запитів користувачів, враховуючи специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств ми спробували розробити класифікацію прибутку з таким рівнем деталізації, який би дозволив побудувати їх аналітичний облік, здійснити контрольні заходи та аналітичні процедури:

- залежно від впливу на величину прибутку ризиків у господарській діяльності – прибуток не скоригований на величину наслідків ризиків у господарській діяльності, прибуток скоригований на величину наслідків ризиків у господарській діяльності;

- залежно від підгалузі, в якій отримано прибуток – прибуток від тваринництва; прибуток від рослинництва;

- залежно від складу елементів, що формують прибуток: валовий (балансовий) прибуток; маржинальний прибуток; прибуток до оподаткування; чистий прибуток;

- за характером діяльності суб'єкта господарювання – прибуток від операційної, фінансової, інвестиційної діяльності;

- залежно від характеру оподаткування прибутку – прибуток, що підлягає оподаткуванню; прибуток, що не оподатковується;
- залежно від ступеню розподілу – прибуток розподілений; прибуток нерозподілений;
- за характером використання прибутку – прибуток, що споживається (розподіляється); прибуток, що капіталізується (накопичується));
- залежно від рівня формування – прибуток групи підприємств; прибуток суб'єкта господарювання, що входить у групу підприємств; прибуток структурного підрозділу (філії, представництва);
- залежно від впливу інфляції – номінальний прибуток (не скоригований на вплив інфляції); реальний прибуток (скоригований на вплив інфляції прибуток);
- від виду продукції – прибуток, отриманий від продажу сільськогосподарської продукції; прибуток, отриманий від продажу несільськогосподарської продукції.

Запропонована класифікація відокремлює ті ознаки, що ідентифікують прибуток саме для цілей бухгалтерського обліку (в межах підсистем фінансового, управлінського обліку та податкових розрахунків).

На нашу думку, використання запропонованої класифікації, розробленої з врахуванням інтересів користувачів і специфіки сільськогосподарських підприємств, дозволить:

- на теоретичному рівні – удосконалити методологічні засади бухгалтерського обліку та аналізу через підходи до визнання та оцінки;
- на практичному рівні – побудувати на підприємстві відповідну систему аналітичного обліку, яка стане надійним обліковим забезпеченням для проведення аналізу прибутку та формування обліково-аналітичного забезпечення управління.

Запропонований підхід до класифікації прибутку для потреб бухгалтерського обліку і аналізу має на меті забезпечити зацікавлених користувачів з прямим фінансовим інтересом інформацією для прийняття відповідних управлінських рішень.

УДК 658:338.5:631.11

Ковальова О.В.,

к.е.н., доцент,

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

Шляхта Н.С.,

студентка ФОФ, 6 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У системі управління економічною діяльністю сільськогосподарського підприємства найскладнішим і найважчим елементом є управління витратами. Це обумовлено тим, що управління витратами – це динамічний процес, який

полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства. Воно не зводиться лише до зниження затрат, а поширюється на всі елементи управління.

Формування методичних засад управління витратами підприємства ґрунтується на відповідних концепціях, у результаті використання яких досягають ефективних результатів від застосування відповідних прийомів, способів і методів управління виробничими витратами підприємства. Кожна концепція управління виробничими витратами підприємства передбачає реалізацію певного методологічного підходу й базується на використанні певних методологічних принципів. Ураховуючи це, до основних концепцій управління виробничими витратами підприємства слід віднести: концепцію обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції; концепцію нормування виробничих витрат; концепцію стратегічного управління виробничими витратами [1].

У сучасних умовах основна мета створення системи управління витратами полягає в тому, щоб: найефективнішим способом визначити ціну, яку б покупець погодився б заплатити за певний набір товарів і послуг, і дослідити можливість продажу покупцям цих наборів за цією ціною; оптимізувати фінансовий результат через максимізацію прибутку.

Найважливішим завданням управління витратами є: підвищення ефективності діяльності господарюючого суб'єкта; визначення витрат за основними функціями управління; розрахунок витрати коштів за окремими структурними підрозділами і господарству в цілому; розрахунок витрат на виробництво одиниці продукції – калькулювання собівартості продукції; проведення аналізу витрат виробництва з метою прийняття управлінських рішень щодо удосконалення виробничих процесів, формування асортиментної та цінової політики, вибору варіантів інвестування, прогнозування обсягів виробництва і збуту продукції [1].

На практиці ж застосовують наступні принципи: підвищення зацікавленості центрів відповідальності у зниженні витрат; пошуки ефективних методів та інструментів зниження витрат; удосконалення інформаційної бази управління витратами; методична єдність управління витратами; оптимальність у поєднанні зниження витрат і підвищення якості продукції.

Одним з важливих елементів управління витратами виробництва є: впровадження системи поточного контролю за витратами, а саме створення центрів відповідальності, що служать інформаційною базою для здійснення поточного контролю за кінцевими результатами конкретних працівників підприємства. З метою ефективного використання ресурсів процес управління витратами повинен бути взаємопов'язаний не лише з конкретними даними (показниками), а й з конкретними виконавцями через налагоджену інформаційну систему. Тобто система управління витратами (СУВ) повинна бути забезпечена інформаційною базою, і лише в комплексі з цим забезпеченням можливе її ефективне функціонування [2].

Побудову та вдосконалення системи управління витратами на підприємствах пропонується здійснювати шляхом:

- виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві;
- формування моделі управління витратами з урахуванням особливостей галузі та підприємства, а також виявлених проблем;
- побудови інформаційної системи;
- адаптації документообігу до обраної інформаційної системи;
- розподілу відповідальності за формування витрат та створення.

Можна сказати, що управління витратами – це частина єдиного процесу управління підприємством.

Підвищити результативність управління витратами дозволить прогнозування обсягів виробництва та планування собівартості продукції з урахуванням природно-кліматичних і техніко-технологічних умов господарювання підприємства.

Варто наголосити, що система управління витратами повинна впроваджуватися на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань. Тільки такий підхід буде сприяти стрімкому зростанню економічної ефективності роботи підприємства.

Список використаних джерел

1. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія. – Ч.1. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2006. – 368 с.
2. Дощич Г.А. Дослідження актуальних проблем управління витратами підприємства / Г.А. Дощич [Електронний ресурс] // Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/29_DWS_2012/Economics/10_120778.doc.htm.

УДК 338.51:336.226.1:338.436

Ковач С.І.,

к.е.н., доцент кафедри обліку, контролю
та оподаткування агробізнесу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ В ОПОДАТКУВАННІ ПОДАТКОМ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ

Для світової спільноти питання трансфертного ціноутворення (далі ТЦУ) стало актуальним з моменту появи транснаціональних корпорацій і розвитку міжнародної наприкінці ХХ століття. У той же час аналіз вітчизняного законодавства щодо ТЦУ дозволяє зробити висновок, що, на жаль, в Україні ТЦУ запроваджено лише з 1 вересня 2013 року. При цьому «реформа законодавства в сфері ТЦУ була однією з умов отримання Україною наступних траншів від Світового Банку та Міжнародного валютного фонду» [1], тому власне рекомендації вказаних організацій стали основою для вдосконалення вітчизняного законодавства щодо ТЦУ.

Податковий контроль за трансфертним ціноутворенням ґрунтується на принципі «витягнутої руки» (Arm's length principle) – міжнародному стандарті,

погодженому державами – членами Організації економічного співробітництва та розвитку (далі ОЕСР) та країнами, які не є членами цієї організації (понад 70 країн світу), у якості рекомендованого до використання щодо встановлення трансфертних цін для податкових потреб і який передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснених ними операцій [2, с. 23].

Головним рекомендаційно-методичним документом у світі в галузі податкового регулювання трансфертного ціноутворення є Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб [2], основні норми яких імплементовано в статтю 39 Податкового кодексу України (далі ПКУ) [3].

Сутність указаного принципу згідно п. 39.1 ПКУ зводиться до того, що «Платник податку, який бере участь у контрольованій операції, повинен визначати обсяг його оподатковуваного прибутку відповідно до принципу «вितягнутої руки». Обсяг оподатковуваного прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операціях, вважається таким, що відповідає принципу «вितягнутої руки», якщо умови зазначених операцій не відрізняються від умов, що застосовуються між непов'язаними особами у співставних неконтрольованих операціях. Якщо умови в одній чи більше контрольованих операціях не відповідають принципу «вितягнутої руки», прибуток, який був би нарахований платнику податків в умовах контрольованої операції, що відповідає зазначеному принципу, включається до оподатковуваного прибутку платника податку [3].

У чинній редакції ст. 39 ПКУ визначено «кількісні» критерії визнання операцій контрольованими. Так, згідно пп. 39.2.1.7 ПКУ «Господарські операції, передбачені пп. 39.2.1.1 – 39.2.1.3 і 39.2.1.5 пп. 39.2.1 цього пункту, визнаються контрольованими, якщо одночасно виконуються такі умови:

- річний дохід платника податків від будь-якої діяльності, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 150 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік;

- обсяг таких господарських операцій платника податків з кожним контрагентом, визначений за правилами бухгалтерського обліку, перевищує 10 мільйонів гривень (за вирахуванням непрямих податків) за відповідний податковий (звітний) рік» [3].

«Якісні» критерії віднесення господарських операцій з нерезидентом до контрольованих такі:

- господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами - нерезидентами, в тому числі у випадках, визначених пп. 39.2.1.5 ПКУ (абз. «а» пп. 39.2.1.1 ПКУ);

- зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів (абз. «б» пп. 39.2.1.1 ПКУ);

- господарські операції, які здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на територіях), включених у перелік держав

(територій), затверджений Кабміном відповідно до пп. 39.2.1.2 ПКУ, або які є резидентами цих держав (абз. «в» пп. 39.2.1.1 ПКУ), так званих країн з «низькою податковою юрисдикцією»;

- господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, і/або які не є податковими резидентами держави, в якому вони зареєстровані як юридичні особи. Перелік організаційно-правових форм таких нерезидентів в розрізі держав (територій) затверджує КМУ (абз. «г» пп. 39.2.1.1 ПКУ) [3].

Отже, якщо господарські операції підприємства – платника податку на прибуток відповідають вищезазначеним критеріям, то така особа зобов'язана подати звіт про контрольовані операції у встановлені законом терміни. У той же час, юридичні особи – суб'єкти господарської діяльності, можуть перебувати як на загальній системі оподаткування, так і на спрощеній. Визначальна відмінність спрощеної системи оподаткування від загальної полягає в тому, що платники єдиного податку, тобто юридичні особи – суб'єкти господарювання на спрощеній системі оподаткування, згідно пп. 297.1 ст. 297 ПКУ звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств [3]. Таким чином, господарські операції суб'єкта господарювання, що здійснюються ним під час перебування на спрощеній системі оподаткування, не визнаються контрольованими відповідно до ст. 39 ПКУ. Вказані операції можуть бути предметом трансфертно-цінового регулювання для підприємств, у тому числі і для підприємств агробізнесу, лише за умови перебування їх на загальній системі оподаткування.

Список використаних джерел

1. «Делойт» в новинах «Новые правила — новые вопросы: недоработки в новом законодательстве по ТЦО могут стать проблемой для бизнеса» 27 лютого 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/deloitte-press/new-rules-new-questions.html>.

2. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб. – 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://transfer-pricing.com.ua/?page_id=15.

3. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://sfs.gov.ua/nk/>.

Ковова І.С.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Державний університет інфраструктури та технологій
Вакуленко Р.П.,
студент 6 курсу, спец 071 «Облік і оподаткування»,
Державний університет інфраструктури та технологій

СИСТЕМА ПІДТРИМКИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ У ЧЕХІЇ

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності в Україні є вагомим інструментом підтримки малого бізнесу, однак щороку вона опиняється під загрозою зникнення. На вимогу Міжнародного валютного фонду, з метою усунення податкових розривів спрощену систему рік у рік переглядають і роблять спроби відмінити. Однак, якщо зважити на практику європейських країн, у яких малий бізнес, як і в Україні, становить понад 90 % підприємств, то кожна з них має дієві схеми підтримки малого підприємництва, які впроваджені аналогічно до вітчизняної спрощеної системи. Розглянемо для прикладу систему підтримки фізичних осіб-підприємців у Чехії. Малий бізнес у Чехії має велику підтримку з боку держави. Закони в області приватного підприємництва та інших видів бізнесу в Чехії досить зрозумілі і прості. Головні положення про ведення бізнесу в Чехії викладені в *Zákon o živnostenském podnikání (ŽZ)* - Законі про підприємництво [3].

Приватний індивідуальний підприємець (*OSVČ – Osoba samostatně výdělečně činná*) здійснює свою діяльність на підставі § 2 *ŽZ* самотійно, від власного імені і під свою відповідальність на підставі ліцензії (*Živnostenský list*). До *OSVČ* (приватний підприємець у Чехії) відносяться фізичні особи, основним доходом яких є самотійне виробництво або інша діяльність. *OSVČ* може бути «*živnostník*» – людина працює за ліцензією. Виключення становлять по § 3 *ŽZ* – адвокати, стоматологи, лікарі, художники, екзекутори, проведення різних лотерей або азартних ігор, ветеринари або хлібороби і багато інших [3].

Як і в Україні, фізичні особи підприємці мають можливість застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Так як і в Україні (підприємці 1 та 2 груп спрощеного оподаткування), приватні підприємці в Чехії здають звітну податкову декларацію один раз на рік, до 1 квітня та звіт про соціальне страхування до 30 квітня. Спрощена система ведення бухгалтерського обліку, подібна до вітчизняної, при річному обороті менш 25000000 чеських крон ведеться *daňové evidence*-податковий облік у вигляді книги доходів, або *Jednoduché účetnictví* – спрощений бухгалтерський облік.

Аналогічно до вітчизняних підприємців на спрощеній системі оподаткування, приватний підприємець у Чехії зобов'язаний, навіть при відсутності доходу від бізнесу, заплатити мінімальні (*sociální a zdravotní pojištění*) соціальні та медичні страхові внески. Соціальні внески для індивідуального підприємця у Чехії складають 13,5 %, у медичний страховий фонд 29,2 %. Прибутковий податок індивідуального підприємця у Чехії – 15 %.

Соціальні внески та медичне страхування необхідно сплачувати щомісячно, а податок на прибуток раз на рік до 31 березня. У порівнянні з вітчизняної практики слід зауважити, що підприємці 1 та 2 груп також платять єдиний податок до 10 % і 20 % відповідно від мінімальної заробітної плати та 22 % єдиного соціального внеску, навіть при відсутності доходу.

При доході від підприємницької або іншої незалежної дохідної діяльності до 414 000 крон, податок на прибуток становить 0 крон. При доході понад 414 000 податок розраховується виходячи зі ставки 15 % за вирахуванням усіх витрат, які понесла фізична особа-підприємець за звітний період, враховуючи податкові знижки.

Також варто відмітити, що з 2016 року переважна більшість підприємців у Чехії зобов'язані вести електронний облік виручки від реалізації. В Україні на законодавчому рівні від обов'язкового застосування реєстратора розрахункових операцій звільняються фізичні особи-підприємці 1 групи спрощеного оподаткування та 2 групи з оборотом до 1 млн грн. У Чехії для з'ясування необхідності вести чи не вести підприємцю електронний облік виручки необхідно подати заявку на розгляд до податкової з описом характеру діяльності. Вартість розгляду такої заявки 1000 крон і розглядається вона протягом трьох місяців. Тільки на її підставі можна не застосовувати реєстратор розрахункових операцій [2].

Аналогічно до України в Чехії існує практика спрощеного електронного реєстрування індивідуальних підприємців через схожу систему «єдиного вікна», таким чином подати документи на реєстрацію можна електронною поштою. Однак на відміну від України цей процес займає до 20 днів [2].

Таким чином, проаналізувавши систему підтримки фізичних осіб-підприємців у Чехії слід зважити на наявність багатьох спільних моментів з вітчизняною спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності, зокрема в наявності спрощеної форми обліку у вигляді книги доходів, річний звітний період і наявність обов'язкових соціальних платежів, навіть за відсутності доходу.

Список використаних джерел

1. Бізнес у Чехії [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.businessinfo.cz/ru/finansy-podderzka/podderzka-biznesa.html>
2. Электронный учет выручки в Чехии: 5 фактов, которые важно знать [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://420on.cz/immigration/business/52277-elektronnyy-uchet-vyruchki-v-chehii-5-faktov-kotorye-vazhno-znat>
3. 455 ACT of 2 October 1991 on licensed trade (the Trade Licensing Act) [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-455>

ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: ЕФЕКТИВНІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ

Посилення конкуренції у більшості галузей економіки України, прискорення політичних і соціальних змін обумовлює необхідність забезпечення підприємствами стійких ринкових позицій.

Конкурентоспроможність фірми — здатність виробляти й реалізовувати швидко, дешево, якісно, продавати в достатній кількості, при високому технологічному рівні обслуговування. Конкурентоспроможність фірми — це можливість ефективно розпоряджатися власними й позиковими ресурсами в умовах конкурентного ринку. Виробництво й реалізація конкурентоспроможних товарів — обов'язкова умова конкурентоспроможності фірми. У ширшому змісті для забезпечення конкурентоспроможності необхідна систематична робота з усього виробничо-господарського циклу, що приводить до конкурентних переваг у сфері НДДКР, виробництва, управління, фінансів, маркетингу й т.п. Конкурентоспроможність фірми є результатом її конкурентних переваг по всьому спектру проблем управління компанією.

Критерій конкурентоспроможності — рівень продаж і стабільне місце на ринку. Оптимізація податкової політики поведінки в умовах специфічного ринку України здатна істотно підвищити «виживаність», стабільність, тривалість конкурентних переваг і забезпечити подальше зростання підприємства. Поняття конкурентоспроможності містить у собі великий комплекс економічних характеристик, що визначають положення фірми на галузевому ринку (національному або світовому). Цей комплекс може включати характеристики товару, обумовлені сферою виробництва, а також фактори, що формують у цілому економічні умови виробництва, і збуту продукції. Рівень конкурентоспроможності підприємства — дзеркало, в якому відображаються сукупні підсумки роботи практично всіх служб підприємства.

Численні теоретичні та практичні праці, присвячені дослідженню оптимізації податкового навантаження на підприємства, залишають невирішеною ще значну кількість питань.

В сучасних умовах, у результаті складних трансформаційних процесів, економіка України зазнала помітного негативного впливу від світової фінансової кризи і перебуває у даний момент у критичному стані. Саме тому особливої уваги заслуговує створення ефективної податкової системи, адже саме вона є гарантом фінансового забезпечення, функціональної активності держави і сприяє стабільному, регулярному та в повній мірі наповненню Державного бюджету України. Зазначимо, що реформування податкової системи в Україні було б неможливим без прийняття Податкового кодексу, що дозволило як уніфікувати існуюче законодавство, так і усунути неузгодженості в застосуванні окремих нормативно-правових актів.

Українська податкова система є однією з найскладніших і найменш ефективних не тільки серед країн Європейського регіону, а й у глобальному порівнянні, що регулярно підтверджують міжнародні звіти та рейтинги, дослідження вітчизняних економістів, а також оцінки інвесторів, що працюють в Україні. Показовим є той факт, що в рейтингу сприятливості податкових систем Paying Taxes 2015, підготовленому Світовим банком спільно з PricewaterhouseCoopers, Україна посіла 181-ше місце серед 183 досліджуваних країн. За даними дослідження, середньостатистичне українське підприємство протягом року сплачує 147 податків і платежів, що є найгіршим показником у світі (181-ше місце). Для порівняння: у Росії кількість платежів складає 11, у Польщі – 40, у Чехії – 12, у Білорусі – 107, у Грузії – 18, у США – 10, у Франції та Китаї – 7.

У рамках податкової реформи запропоновано:

- а) зменшити кількість податків;
- б) знизити ставки податків на прибуток і додану вартість;
- в) заморозити ставки інших податків, особливо тих, що зачіпають інтереси потужного бізнесу.

Одним з головних завдань податкової реформи було підвищення фіскальної ефективності ПДВ. Для цього у Податковому кодексі уряд запровадив додаткові вимоги та обмеження для платників податків з метою перекриття схем мінімізації нарахування податку, а також розширив повноваження контролюючих органів.

Податковий кодекс України – це прогресивний інструмент розвитку національної економіки, в якому віддзеркалюються заходи щодо зниження податкового навантаження на платників податків (зниження ставки податку на прибуток), стимулювання оновлення основних фондів (запровадження прискореної амортизації), надання спеціальних інвестиційних пільг. Податковий кодекс – це поліпшення умов ведення бізнесу, привабливі умови для інвестування, і, як наслідок, забезпечення економічного зростання країни, але його вдосконалення наблизить податкову систему України до європейській податкових стандартів.

ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МІЖНАРОДНОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: СВІТОВИЙ ДОСВІД І УКРАЇНСЬКА ПРАКТИКА

Удосконалення системи податкового регулювання міжнародної економічної діяльності є актуальним питанням для України. Обравши шлях міжнародної інтеграції, Україна потребує адаптації нормативно-правових норм реалізації політики в усіх без винятку сферах соціально-економічного устрою, підвищення соціальних стандартів, закріплення вимог проведення державного контролю. Податкова політика в Україні повинна виконувати ключову роль у стимулюванні ділової активності. Суспільно-політичні події 2013–2014 років виявили ряд прихованих економічних проблем, насамперед у фіскальній системі. Українська податкова система є однією із найскладніших і найобтяжливіших у світі за часовими витратами на адміністрування. За цих умов виникли проблеми мотивації сплачувати податки та ефективного регулювання міжнародної економічної діяльності, розв'язання яких можливе за рахунок використання світового досвіду

Складність і недоопрацьованість Податкового кодексу, недосконалість законодавства про трансфертне ціноутворення посилюють правову невизначеність діючих підприємств, а отже, поглиблення негативних процесів приховування доходів суб'єктами господарювання, оптимізації податкових платежів, ухилення від сплати податків, недотримання норм законодавства у сфері оподаткування, лобіювання податкових преференцій, посилення тіньової складової бізнесу та втечу капіталів. Податкові надходження у % від ВВП в Україні коливались від 21,66 % у 2010 році до 27,3 % у 2016 році. Надходження від податку на доходи фізичних осіб значно зросли з 2012 по 2016 рік, а від податку на прибуток підприємств мали тенденцію до зниження. Надходження від ПДВ зросли у 2016 році у порівнянні з попередніми періодами, що частково пов'язано із послабленням гривні. Те саме стосується акцизного податку на ввезені в Україні підакцизні товари. Податки на міжнародну торгівлю та міжнародні операції також зросли на фоні підвищення курсу валют. Валовий внутрішній продукт також зріс лише в гривневому еквіваленті, проте якщо розглядати його в доларах, то даний показник зменшився.

Звертаючись до світового досвіду слід наголосити, що у 17 країнах ОЕСР за 2011—2014 рр. було збільшено ставки податку на доходи фізичних осіб від капіталу та приросту капітальної вартості активів, зокрема дивіденди й проценти. Підвищення рівня оподаткування цих доходів можна обґрунтувати тим, що вони, по-перше, є нетрудовими, по-друге, властиві переважно заможним верствам населення, отже, такий захід із поліпшення стійкості державних фінансів, з точки зору забезпечення принципів оподаткування, є справедливішим. Найбільше ця ставка зросла в Словаччині (більш ніж на 17

в. п.), Франції (на 16,5 в. п.), Португалії та Греції (більш ніж на 12 в. п.). Разом із тим слід зазначити: оскільки податок на приріст капітальної вартості активів (цінних паперів, акцій) і податок на дивіденди утримуються з доходів від капіталовкладень, висока ставка таких податків може відштовхувати потенційних інвесторів. Найнесприятливішою для потенційних інвесторів є ситуація, за якої високою є ставка не лише податку на дивіденди на рівні акціонерів, а й податку на прибуток підприємств.

Дивіденди в країнах ОЕСР, крім Словаччини та Естонії, оподатковуються двічі: спочатку на рівні підприємства-емітента у складі оподатковуваного прибутку (діє ставка податку на прибуток підприємств), а згодом на рівні акціонера — фізичної особи. З метою мінімізації подвійного оподаткування дивідендів уряді країн оподаткуванню підлягає не вся сума отриманих акціонерами — фізичними особами дивідендів, а лише їх частина, наприклад 50 % (Туреччина, Люксембург) або 70 % (Фінляндія). Дані заходи можуть слугувати прикладом для України і можуть впроваджуватись з метою ефективного стягнення податків. За висновками експертів, найдієвішим заходом у плані консолідації державних фінансів є перенесення податкового навантаження з доходів на споживання в країні, яким притаманна висока ефективність стягнення ПДВ. Зазначене забезпечується тим, що база ПДВ у цих державах є широкою та охоплює майже 100 % товарів і послуг, тобто звільнення й пільги відсутні.

Крім того, в ряді країн запроваджено нові податки на високодохідні види бізнесу, такі як банківський податок у Великобританії, додатковий податок на прибуток підприємств паливно-енергетичного сектору в Італії. Одним із можливих заходів збільшення надходжень від оподаткування, особливо в країнах з високою часткою ухилень від нього, може бути введення мінімального податку на прибуток підприємств за прикладом Словаччини. Цей податок встановлюється для збиткових підприємств або тих, чий нарахований податок на прибуток, менший за встановлений граничний розмір. У 2015 р. мінімальний податок закріплено на рівні 480—960 євро на рік для малих підприємств, де оборот становить менш ніж 500 тис. євро, та 2280 євро для великих підприємств з оборотом понад 500 тис. євро.

Зазначене важливо враховувати при проведенні податкової реформи в Україні: зниження рівня оподаткування прибутку підприємств (за теперішніх масштабів тіньової економіки та корупції) не забезпечить очікуваного збільшення податкових надходжень без жорстких заходів із поліпшення адміністрування податків, а лише підвищить бюджетні ризики. Тому акцент треба робити на підвищенні податків на споживання (ПДВ, акцизів), оподаткуванні одержувачів високих доходів і великих підприємств.

Отже, Україні доцільно використовувати досвід європейських країн у сфері оподаткування, у тому числі зміни фіскальної ефективності окремих податків і загального рівня оподаткування економіки. Реформування слід робити більш поступово, що сприятиме створенню стабільних умов для бізнесу. Загалом же ефективне використання інституту податкової системи має стати важливим інструментом зміцнення всієї фінансової системи України.

Малишкін О.І.,

д.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування,
Державний університет інфраструктури і технологій (м. Київ)

Крилова І.А.,

студентка ФУПТ, 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Державний університет інфраструктури і технологій (м. Київ)

ЕТАПИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ З ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК В УКРАЇНІ

Оподаткування прибутку компаній здійснюється за допомогою відповідного механізму, який характеризується як система спеціально розроблених і законодавчо закріплених форм і методів оподаткування юридичних осіб. Одним з важелів такого механізму виступав і продовжує бути облік із звітністю з цього податку. Мова в цих тезах йде про облік і звітність прибутку з метою оподаткування, а не фінансової звітності.

Дослідження обліку і звітності з податку на прибуток підприємств, що спрямовані на оптимізацію відносини бізнесу і держави, була і залишається актуальним предметом наукових пошуків. На різних етапах його досліджували вітчизняні науковці К. Безверхий, Ф. Бутинець, Е. Гейер, І. Жураковська, М. Коцупатрий, В. Сердюк та ін. З позицій більш ніж 20 річного досвіду застосування різних моделей оподаткування прибутку підприємств України, корисним для вироблення стратегії розвитку обліку в оподаткуванні є аналіз основних змін, які відбувалися на етапах його розвитку.

У період 1991–1996 років існувала бухгалтерська модель обрахунку бази оподаткування, з початку доходу, а згодом – прибутку. Роль декларації виконував розрахунок податку, який подавався разом із бухгалтерською звітністю до податкового органу. Він застосовувався всіма платниками податку на дохід (прибуток) – підприємствами, організаціями. Податковий розрахунок з податку на прибуток здійснювався за методологією бухгалтерського обліку того часу – виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг зменшувалася на суми собівартості, загальногосподарських витрат, позареалізаційних та інших витрат. Сума податку до сплати визначалася множенням бази на ставку.

У період 1997–2010 років законодавчо було введено нові правила обрахунку прибутку, до оподаткування з метою платежу до бюджету. Законом про оподаткування прибутку підприємств № 283 від 1997 року було введено стрижневі поняття і, відповідно, показники декларацій того періоду – «валовий дохід», «валові витрати», «амортизація». З'явилася вимога щодо ведення окремого від бухгалтерського так званого податкового обліку доходів, витрат і амортизації.

Такі правила не збігалися с бухгалтерським порядком формування прибутку, який продовжував існувати у дореформених параметрах. На цьому тлі точилися палки дискусії і серед практиків, і теоретиків обліку й

оподаткування щодо доцільності такого підходу податкового законодавства. Проте, ми віддаємо перевагу тим авторам і експертам, які стверджували необхідність окремого податкового обліку податку у той період. Адже, бухгалтерський облік, як постачальник інформації для обрахунків доходів і витрат до 2000 року перебував на рейках радянських правил. Продовжувало діяти Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 1992 року № 250, яке було калькою аналогічного положення, затвердженого радою міністрів колишнього СРСР. Лише прийняття у 1999 році закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні № 996 і згодом національних стандартів обліку, дозволяло створити нову базу для податку на прибуток.

Функції звіту для податкового органу виконувала декларація про прибуток підприємства, яка застосовувався всіма платниками податку на прибуток підприємств, крім страховиків, банківських установ і підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції. Для таких було встановлено окремі порядки складання декларацій.

У той період, як і в інші, не було розроблено типових форм реєстрів обліку, що ускладнювало на перших порах порядок обрахунку показників декларації. Проте, українські експерти пропонували кілька варіантів таких реєстрів, які засовувалися у практиці доволі успішно – сприймалися податковими органами на місцях як доказ правильності розрахунків податку.

У період з 2011–2017 років найвагоміша подія – набрання чинності норм Податкового кодексу України, завдяки якому відбулася зміна методології податкових розрахунків з податку на прибуток. З метою складання декларації з податку на прибуток в Україні з 2011 року започатковано бухгалтерську базу доходів і витрат. Прибуток оподатковуваний визначався через коригування доходів і витрат на податкові різниці. Щоправда, проіснував цей порядок фактично лише для звітності за 2014 рік.

З 2015 року підприємствами застосовується модернізований бухгалтерський порядок визначення бази оподаткування – вже не доходи і витрати, а сума прибутку до оподаткування зі звіту про фінансові результати. Остання піддається коригуванням за норами розділу 3 ПКУ. До того ж, постійно зменшувалася ставка податку, яка на 2017 рік складає 18 %.

Зазначені заходи законодавця протягом попередніх періодів мали б сприяти привабливості українських підприємств для інвесторів з метою стимулювання розвитку економіки. Проте відсутність грамотних рекомендацій податкового органу і міністерства фінансів щодо обліку, не сприяло реалізації задумів законодавців.

Таким чином, протягом більш ніж 20 річного періоду в українському законодавчому просторі відбулися зміни, які ми називаємо змінами пошуку привабливої системи оподаткування з різних боків – держави, бізнесу, фахівців обліку і звітності. На перетині їх інтересів і формується узгоджена податкова політика держави.

ФОРМУВАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ

Одним з важливих питань організації та методики ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємствах виступає формування облікової політики. Вона забезпечує на підприємстві єдиний методичний підхід, спрямована на досягнення цілей бухгалтерського обліку, надає користувачам чітку облікову інформацію про стан фінансово-господарської діяльності підприємства.

Облікова політика підприємства впливає з норм національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативних актів. Зокрема, вимоги щодо елементів облікової політики в частині необоротних активів, утримуваних для продажу, формуються на основі: П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (№ 635), з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (№ 1327), з бухгалтерського обліку основних засобів (№ 561) і бухгалтерського обліку біологічних активів (№ 1315). Елементи облікової політики щодо необоротних активів, утримуваних для продажу, визначаються П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Серед авторів і науковців піднімаються питання щодо елементів облікової політики в частині необоротних активів і їх складових, зокрема, в працях таких авторів, як Т.В. Барановська, О.Г. Бірюк, Л.Г. Бойко, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, В.М. Гаврилюк, В.М. Жук, В.А. Кулик, Ю.Я. Лузан, Н.М. Малюга, М.С. Пушкар, В.М. Сердюк, Т.М. Сторожук. Разом з тим, не акцентується належна увага на вивченні елементів облікової політики щодо необоротних активів, утримуваних для продажу.

Зважаючи на значення облікової політики щодо необоротних активів, утримуваних для продажу, для раціональної організації облікового процесу на підприємстві, виникає потреба формування переліку елементів облікової політики стосовно таких активів на основі положень існуючих нормативних актів. Зокрема, діючими положеннями визначаються такі елементи облікової політики щодо необоротних активів, утримуваних для продажу:

- методи амортизації необоротних активів, якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- підходи до класифікації пов'язаних сторін;

- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду;
- умови визнання необоротних активів, утримуваних для продажу;
- дата первісного визнання необоротних активів, утримуваних для продажу;
- визнання необоротного активу утримуваним для продажу між датою балансу та датою затвердження звітності керівництвом;
- способи надходження активів, які визнаються необоротними активами, утримуваними для продажу;
- оцінка необоротних активів, утримуваних для продажу;
- оцінка при переведенні необоротних активів, утримуваних для продажу, до складу необоротних активів;
- розкриття інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, у фінансовій звітності;
- оцінка та переоцінка основних засобів (інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів);
- поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів;
- визнання та оцінка доходу від продажу об'єкта основних засобів.

Наведені елементи облікової політики не дають вичерпної інформації про утримувані для продажу активи, оскільки цей перелік є неповним і застосування деяких елементів матиме місце не в усіх випадках. Проблемними питаннями при дослідженні облікової політики щодо необоротних активів, утримуваних для продажу, є: нарахування амортизації, проведення переоцінки, зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку. Такі характеристики, як складові елементи необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання утримуваними для продажу активів, які вибувають в інший спосіб, ніж продаж, у нормативних актах не висвітлюються. Тому питання вимагає подальших досліджень на даному етапі розвитку бухгалтерського обліку.

З метою покращення управління необоротними активами, утримуваними для продажу, інформативності оцінки та своєчасного і повного відображення даних про такі активи у фінансовій звітності виникає потреба у доповненні наведеного переліку елементів облікової політики та внесенні змін до П(С)БО 27 у частині таких доповнень. Це сприятиме складанню Наказу про облікову політику в частині утримуваних для продажу активів, що створить умови для забезпечення щодо них якісної облікової інформації та прийняття на її основі ефективних рішень. Для ґрунтовнішого формулювання положень Наказу про облікову політику велику роль відіграло б створення Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку необоротних активів, утримуваних для продажу. Такі підходи до удосконалення облікової політики щодо необоротних активів, утримуваних для продажу, стануть поштовхом до подальших наукових досліджень з цього питання.

Небильцова В.М.,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Навчально-науковий інститут економіки і управління
Національного університету харчових технологій

ПРОЄВРОПЕЙСЬКА МОДЕРНІЗАЦІЯ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ У СФЕРІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Національні стандарти бухгалтерського обліку були прийняті достатньо давно в Україні, внаслідок чого вітчизняні бухгалтери набули достатнього досвіду їх застосування у практичній діяльності. Однак, подальша еволюція будь-якої системи потребує її адаптації до нових умов функціонування економіки.

5 жовтня 2017 р. Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)». Прийняття цього Закону стало важливим кроком на шляху до подальшої проєвропейської модернізації законодавства України у сфері обліку та звітності.

З метою розкриття загальних засад та особливостей адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу в цій сфері доцільним є звернення до положень однієї із основних директив, прийнятих Європейським Парламентом і Радою ЄС, а саме Директиви про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств від 26.06.2013 № 2013/34/ЄС. У цілому зазначена директива встановлює порядок визнання та оцінки певних видів активів і зобов'язань, доходів та витрат, а також умови складання, подання та оприлюднення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

У свою чергу, важливою особливістю є те, що окремі положення Директиви ЄС № 2013/34/ЄС є відмінними від положень міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які стосуються одних і тих самих питань.

Внаслідок чого концептуальний підхід полягатиме у тому, що українські суб'єкти господарської діяльності готуватимуть фінансову звітність за одним із двох альтернативних варіантів залежно від того, чи застосовують вони МСФЗ на вимогу зовнішніх користувачів – іноземних інвесторів, бірж, на яких котируються їхні цінні папери, компетентних органів тощо. Відповідно, провідні суб'єкти господарювання матимуть можливість і надалі застосовувати МСФЗ при підготовці фінансової звітності, що відповідатиме вимогам Регламенту (ЄС) № 1606/2002 Європейського парламенту і Ради Європейського Союзу від 19 липня 2002 року. У свою чергу, інші суб'єкти господарювання застосовуватимуть національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які підлягатимуть приведенню у відповідність із Директивою ЄС № 2013/34/ЄС після прийняття змін до Закону.

Однією з принципово важливих змін до Закону є розширення сфери застосування МСФЗ шляхом законодавчого закріплення їх обов'язкового

застосування великими підприємствами та підприємствами, які здійснюють видобуток корисних копалин загальнодержавного значення. Тобто, ключовим у даному контексті виникає питання співвідношення цих критеріїв у зазначених вище нормативно-право, які визначаються на дату на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному.

Так, для цілей складання, подання та оприлюднення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності Директивою ЄС № 2013/34/ЄС встановлено певні критерії класифікації підприємств. У свою чергу, в Законі «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (щодо удосконалення деяких положень)» також передбачається, що підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств. У цілому на поточний момент вони містять ідентичні підходи до класифікації підприємств, а саме.

Мікропідприємствами є підприємства, показники яких, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: середня кількість працівників — до 10 осіб. Критеріями віднесення підприємств до малих є: балансова вартість активів — до 4 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 8 мільйонів євро; середня кількість працівників — до 50 осіб. Середні підприємства мають відповідати щонайменше двом з таких критеріїв: балансова вартість активів — до 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 40 мільйонів євро; середня кількість працівників — до 250 осіб. Показники великих підприємств повинні перевищувати показники середніх і мати такі значення: 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.

У даному контексті важливо звернути увагу, що відносно недавно, а саме у 2012 р. до Господарського кодексу України також були внесені зміни з метою адаптації законодавства до стандартів ЄС у частині критеріїв для мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств, причому кількісні параметри цих критеріїв є іншими у порівнянні з наведеними. Отже у цьому кодексі за аналогією з положеннями ст. 2 Додатка 1 Рекомендацій Європейської комісії виділяються: мікропідприємства — до 10 працюючих з річним доходом та/або із загальним підсумком валюти балансу не більше 2 млн євро; малі підприємства — до 50 працюючих, дохід/баланс до 10 млн євро; середні підприємства — до 250 працюючих, дохід до 50 млн євро або підсумок валюти балансу до 43 млн євро.

Підсумовуючи викладене можна зазначити, що така колізія навряд чи має розглядатись як проблема для бухгалтерів при підготовці фінансової звітності, які застосовуватимуть критерії, які детально наведено вище, оскільки вони запроваджуються цілеспрямовано для удосконалення спеціального Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що можна вважати цілком виваженим підходом.

Огійчук М.Ф.,

к.е.н., професор, завідувач кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту,

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

Нежид Ю.С.,

студентка ФОФ, 6 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,

Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЄВРОПЕЙСЬКИХ НОРМ І ПРАКТИК НА РИНКУ ПРАЦІ УКРАЇНИ

Сучасні процеси відновлення та розвитку української економіки неможливі без ефективного функціонування ринку праці, який повинен формуватися відповідно до результатів проведеного аналізу та постійного моніторингу досвіду країн ЄС. Причиною цьому є можливість інтеграції з ЄС, що несе за собою зближення національних законодавств, вивчення стратегії економічного, соціального розвитку та досягнення встановлених соціальних стандартів.

На сьогодні велика кількість наукових праць присвячена дослідженню ситуації на ринку праці України, оскільки укладена угода про асоціацію з ЄС передбачає комплексний порядок наближення до стандартів Європейських країн: законодавство про працю, боротьба з дискримінацією та гендерна рівність, а також охорона здоров'я та безпека на робочому місці. У зв'язку з цим постає необхідність постійного дослідження та аналізу ринку праці.

Згідно зі ст. 419 Угоди про асоціацію з ЄС сторони повинні посилити діалог і співробітництво щодо забезпечення гідної праці, політики зайнятості, безпечних і здорових умов праці, соціального діалогу, соціального захисту, соціального залучення, гендерної рівності та недискримінації [1].

Україна, зокрема, зобов'язалася запровадити директиви ЄС щодо індивідуальних умов зайнятості, договорів на фіксований строк, колективного звільнення, загальних засад рівності працевлаштування, принципів гендерної рівності, расової рівності, відпусток для догляду за дитиною, директиви щодо охорони здоров'я та безпеки на робочому місці, а також низки спеціальних директив (наприклад, щодо шкідливого впливу азбесту, шуму та інші).

Дані Європейського фонду поліпшення умов життя і праці про рівень мінімальної заробітної плати в країнах ЄС. Найнижча мінімальна заробітна плата на 2016 рік (менш 500 євро на місяць) – у держав – членів ЄС. Це Болгарія – близько 214 євро і Румунія – близько 276 євро. Мальта і Словенія є єдиними новими державами – членами Євросоюзу, які разом з Португалією, Грецією та Іспанією, утворюють середню групу з мінімальною заробітною платою від 500 до 1000 євро на місяць. Інші країни Західної Європи мають найвищі показники мінімальної заробітної плати з темпами, що перевищують 1000 євро на місяць. Найвища місячна мінімальна заробітна плата у Євросоюзі – у громадян Люксембургу і сягає 1,922.96 євро, або 53 816 гривень

на місяць. Україна прямує до ЄС з мінімальною заробітною платою близько 52 євро на місяць. Великий розрив між високою вартістю життя і низькою ціною праці – найгостріша соціальна проблема в Україні [2].

Сучасний стан ринку праці в Україні характеризується наявністю комплексу проблем. Серед них найважливіші:

- наявність вимушеної неповної зайнятості;
- складна ситуація щодо працевлаштування окремих соціально-демографічних груп населення (жінки, молодь, сільське населення, інваліди);
- поширення неформальної та тіньової зайнятості, аутсорсінг;
- забезпечення належного рівня оплати праці, що є важливим фактором підвищення життєвого рівня населення, розширеного відтворення робочої сили.

При побудові української моделі ринку праці та політики зайнятості потрібно враховувати основні складові європейської стратегії зайнятості: гідна оплата праці, соціальна безпека, якість роботи, продуктивність праці, соціальна безпека, професійні та соціальні навички, створення нових робочих місць.

Варто відмітити досвід регулювання сфери зайнятості та ринку праці на прикладі Франції, Німеччини та Скандинавських країн. де діє доволі жорстоке трудове законодавство, яке суворо регулює взаємовідносини між роботодавцем та працівником. Активну роль на ринку праці відіграють профспілки, які здійснюють різні заходи при захисті інтересів працюючих – від прийняття галузевих колективних угод, до страйків, відповідно до чинного законодавства.

На нашу думку для вдосконалення процесу працевлаштування населення необхідно проводити певні форуми, де б обговорювалися проблемні питання зайнятості за участі представників Державної служби зайнятості, Державної служби з інспекції праці, вчених, що досліджують дане питання, представників бізнесу та профспілок, делегованих представників з боку держави. Варто здійснювати підтримку молоді і запровадити бронювання робочих місць на підприємствах при цьому здійснивши розрахунок відповідності чисельності працюючих до обсягів виробництва.

Перспектива подальших досліджень полягає у детальному вивченні перспектив участі України в європейському векторі розвитку на ринку праці, можливості впровадження зарубіжного досвіду в сфері ринку праці, перспективи переходу на європейські стандарти.

Список використаних джерел

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України – Режим доступу до ресурсу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011

2. Регулювання ринку праці в Україні та ЄС: спільні риси й відмінності. Адаптація трудового законодавства України до законодавства ЄС [Електронний ресурс] // федерація профспілок працівників малого та середнього підприємництва України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.federation.org.ua/podiitafakti/regulyuvannya-rinku-pratsi-v-ukraini-ta-es-spilni-risi-i-vidminnosti-adaptatsiya-trudov>.

*Олійник Є.В.,*к.е.н., старший викладач кафедри обліку та аудиту,
ДВНЗ «КрНУ імені Михайла Остроградського»*Капленко Т.С.,*студентка ФЕУ, 3 курсу, спец. 072 «Фінанси, банківська справа, страхування»,
ДВНЗ «КрНУ імені Михайла Остроградського»

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

На сучасному етапі, в Україні, розвиток економіки без впровадження інновацій просто неможливий. Останнім часом спостерігаються кризові явища у ринкових відносинах, які необхідно подолати. Через це гостро постає питання про недостатню інформаційну забезпеченість інноваційної діяльності, завдяки якій можна вирішити проблеми з оптимізацією технологій і виробництва на підприємстві. Разом з тим, важливо застосовувати й інновації для розвитку бухгалтерському обліку.

Вагомий внесок щодо визначення теоретичних і практичних аспектів розвитку інновацій зробили вчені-економісти А.О. Касич [3], М.Д. Корінько [4] та ін. Проте, важливим є подальше дослідження напрямів розвитку бухгалтерського обліку в умовах інноваційної діяльності вітчизняних підприємств.

Відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність» [1] інноваціями вважаються новостворені або вдосконалені конкурентоспроможні технології, продукція або послуги. Інноваційна діяльність вітчизняних підприємств, як специфічний об'єкт обліку, має певні труднощі, які гальмують її розвиток, насамперед – недостатній рівень практичного досвіду для її ефективного використання. Зауважимо, що вона має високу чутливість до змін, вимагає постійного контролю та прийняття управлінських рішень, а отже, існує потреба у створенні методики, яка б забезпечувала достовірну інформацію про проведення інноваційної діяльності на підприємстві.

Так, для кожного підприємства важливим є конкурентоспроможність його продукції на світовому та вітчизняному ринку. Без оптимізації виробництва, створення інноваційної продукції, яка б відповідала критерію «ціна-якість» цього неможливо досягти. Тому з цією метою підприємства залучають інвесторів, які б зацікавились у цій продукції або вкладають власні кошти. Без чіткого плану реалізації це зробити неможливо. А, саме, облік допоможе все спланувати та прорахувати, зробити прогнози на найближчий час.

Система обліку в Україні певною мірою відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО) [5, ст. 348–350], забезпечує облік всіх наявних ресурсів на підприємстві та фінансових результатів його діяльності. За допомогою неї реалізується безперервна фіксація даних про діяльність підприємств і їх витрати, прибутки, облік наявних основних засобів і т.д. Проте, в бухгалтерському обліку існують певні недоліки, такі як:

відсутність єдиної системи реєстрів обліку та рахунків витрат, доходів інноваційної діяльності; наявні реєстри не дозволяють отримати чіткі дані для оцінки впровадження інновацій у виробництво; відсутні достовірні дані, для того, щоб провести економічний аналіз діяльності підприємств та ін. На сучасному етапі розвитку нашої країни, зміни в бухгалтерському обліку мають бути більш орієнтовані на світову економіку. Важливо зорієнтувати інформаційну інтеграцію бухгалтерського обліку з іншими управлінськими функціями підприємств, з метою підвищення ефективності використання інформації обліку при прийнятті управлінських рішень і побудові стратегії виробництва, що значно полегшить вибір напрямку розвитку підприємства керуючим посадам.

Наголосимо, що в основному фінансування інновацій проводиться за рахунок власних коштів. Тому гальмування розвитку відбувається і через недостатність грошових ресурсів у власників підприємств. Згідно досліджень розвитку України до 2020 р. валовий обсяг експорту та імпорту інноваційної продукції збільшиться до 2 разів [2]. Проте це не характерно для українського ринку. Через існуючі недоліки, необхідно посилити вимоги щодо обліку та аналізу за управлінням інноваційної діяльності на рівні підприємств. Для того, щоб України увійшла до світового економічного ринку необхідно досягти відповідного технічного розвитку на виробництві. З метою досягнення необхідного рівня інноваційного розвитку підприємств потрібно: на державному рівні провести ряд заходів, які допоможуть стимулювати інноваційну діяльність, а саме, збільшити обсяги фінансових надходжень у наукові розробки; створити механізм взаємодії суб'єктів господарювання, що допоможе підвищити конкурентоздатність шляхом активного введення інновацій у виробництво.

Загалом, зміни в бухгалтерському обліку мають бути спрямовані на те, щоб інтегрувати його в процес управління обліком та економічним аналізом, посилити його зв'язок з іншими функціями, які стосуються управління підприємства. Це дасть змогу покращити процес виробництва та полегшити процес впровадження інновацій.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про інноваційну діяльність» [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.
2. Звіт про діяльність Міністерства економіки України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.me.gov.ua
3. Касич А.О. Інноваційні активності підприємств України: динаміка, проблеми та шляхи вирішення / А.О. Касич, К.О. Канунікова // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 22. – С. 21-24.
4. Корінько М.Д. Інновації у діяльності суб'єктів господарювання / М.Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 5 (95). – С. 149–154.
5. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2013. – 1072 с.

Онищенко О.В.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і фінансів,
ДВНЗ «Кременчуцький національний університет
імені Михайла Остроградського»

Крикуненко А.С.,

студентка ФЕУ, 4 курсу, напрям підготовки 6.030509 «Облік і аудит»,
Кременчуцький національний університет
імені Михайла Остроградського

НЕДОЛІКИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

Податкова система ще з давніх часів була дуже важливою складовою ефективного функціонування та розвитку держави. Адже саме податки та збори є тим основним джерелом доходів держави, без яких неможливо уявити існування та прогрес країни. Ця тема є досить актуальною у наш час, бо саме податки – це ефективний інструмент у стабілізації країни та врегулювання економічних процесів.

Країна не може існувати тільки на добровільних внесках і благодійних надходженнях, їй потрібний бюджет зі стабільним надходженням коштів, завдяки яким країна може існувати та розвиватись. На жаль, податкова система України дуже далека від досконалості і має доволі велику кількість недоліків. Цю тему дослідили багато вітчизняних вчених у своїх наукових працях, а саме такі як Василик О.Д. [3], Білик М.Д., Золотко І.А. [2], Кучерявенко М.П. [6], Ткаченко Н.М. [5] та багато інших. Але ця тема потребує подальшого дослідження.

Система оподаткування в Україні має ряд недоліків, а саме це:

- нестабільність податкової системи, постійні зміни до існуючих законів, які не завжди дають очікуваний результат;
- значна кількість нормативно-правових актів з питань оподаткування, - більш як 500 нормативно-правових актів, нормами яких повинні володіти та керуватись на практиці як платники податків, так і працівники органів державної податкової служби України [4];
- не виконання однієї з основних функцій, а саме регулюючої, бо вона не спрямована на економічне зростання;
- завищення податкових ставок і через це відбувається зростання тіньової економіки;
- діяльність Міністерства фінансів, Державної податкової та митної служб є неефективною та неузгодженою.

І це далеко не весь перелік недоліків функціонування податкової системи в Україні. Головними завданнями для вирішення цих недоліків є зменшення кількості податків і розміру їх ставок і змінення способу їх стягнення. Звісно зрозуміло, що побудувати ідеальну податкову систему дуже складно, а особливо таку, щоб задовольняла всі сторони і платників податків і державу.

Для вирішення існуючих проблем країні потрібна податкова реформа, яка буде дійсно виконувати свої функції.

У процесі реформування системи оподаткування в Україні необхідно докорінно змінити ставлення до місцевих податків і зборів, суттєво підняти їх значення у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів. Найсуттєвішими вадами місцевого оподаткування, на нашу думку, є незначна фіскальна роль податків і зборів і відсутність прав у органів місцевого самоврядування запроваджувати на своїй території власні податки і збори. Річ у тім, що на місцях завжди є свої особливі об'єкти оподаткування, які можуть відчутно наповнити місцеві бюджети, а отже, дати змогу спрямувати додаткові кошти на розв'язання економічних і соціальних проблем регіонів [1, 7].

Отже, податкове реформування є досить необхідним для усунення існуючих недоліків та для стабілізації економічного зростання країни і забезпечення нормального функціонування податкових надходження до всіх рівнів бюджетів.

Список використаних джерел

1. Бабич Л.Я. Аналіз податкової системи і пропозиції щодо її вдосконалення. // Економіка України. – 2008. – №9.
2. Білик М.Д., Золотько І.А. Податкова система України: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. — К.: КНЕУ, 2000. — 192 с.
3. Василик Остап Дмитрович. Податкова система України: навч. посіб.: для студ. екон. спец. Вищих закл. освіти / Українська держ. фінансова академія. – К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 447 с.
4. Майстренко О. Реформування податкової системи України як спосіб вирішення податкових колізій / О. Майстренко // Право України. – 2006. – №2. – С. 15–19.
5. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : [навч.-метод. посібник] / Ткаченко Н.М., Горова Т.М., Ільєнко Н.О.; Під загальною редакцією Н.М. Ткаченко. – К. :Алерта, 2004. – 554 с.
6. Система оподаткування в Україні: Зб. законодав. актів зі змінами та доп. за станом на 15 січня 2004 р. / Микола Петрович Кучерявенко (упоряд.), Михайло Володимирович Жернаков (упоряд.). – Х.: Легас, 2004. – 694 с.
7. Онищенко О.В., Омельченко Д.О. Оптимізація податкового навантаження в Україні //Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2015. – №. 20, Вип. 5. – С. 240–244.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ВИГЛЯДІ ПРОЦЕСІВ

Одним із напрямів удосконалення якості обліково-аналітичної інформації може стати формалізація облікових процесів у рамках впровадження інтегрованих систем управління. Побудова обліково-аналітичної роботи у вигляді процесів є важливою умовою створення єдиної системи управління суб'єктом господарювання незалежно від форми власності і виду господарської діяльності.

Розробка і впровадження бізнес-процесів формує об'єктивну необхідність у теоретичному обґрунтуванні виділення облікового процесу у якості самостійного бізнес-процесу, а також у переосмисленні організаційних положень бухгалтерського обліку. Сучасні підходи до організації обліку, аналізу та контролю фінансових результатів суб'єкта господарювання повинні бути орієнтовані не на окремі об'єкти звітності чи показники діяльності, а на економічні процеси, що спричиняють їх формування.

Оскільки теорія бухгалтерського обліку та система його нормативно-правового регулювання передбачає пооб'єктну, а не попроцесну організацію обліку, це суттєво ускладнює можливості практичного використання комплексної системи управління бізнес-процесами.

Вважаємо за можливе виокремити обліково-аналітичний процес як самостійний бізнес-процес суб'єкта господарської діяльності, оскільки йому притаманні всі характеристики процесу (входи, виходи, ресурси). Окрім цього, в результаті виконання обліково-аналітичного процесу формується кінцевий продукт – фінансова звітність, яка призначена для внутрішніх і зовнішніх користувачів – клієнтів процесу, та сприяє зростанню вартості організації, наприклад, шляхом підвищення її ділової репутації.

Для поглиблення розуміння сутності облікових бізнес-процесів з метою їх успішної організації слід інтерпретувати основні загальноприйняті терміни, які використовуються при описі бізнес-процесів, з точки зору обліку. В результаті адаптації загальноприйнятого визначення бізнес-процесу до особливостей облікового процесу можна отримати таке визначення: обліковий процес: це сукупність взаємопов'язаних регламентованих облікових процедур, що перетворюють вихідні дані в результуючу інформацію.

Діяльність суб'єкта підприємництва може розглядатися як сукупність взаємодіючих процесів, при цьому система процесів повинна будуватися не формально, а з урахуванням особливостей його організації.

Процесний підхід не скасовує і не замінює собою ієрархічну структуру управління і функціональну спеціалізацію підрозділів, він дозволяє налагодити

міжфункціональну взаємодію і підвищити ефективність управління ресурсами підприємства для досягнення цілей діяльності.

Відзначимо, що при впровадженні процесного підходу не слід розглядати діяльність структурного підрозділу суб'єкта господарської діяльності як окремий процес, доцільно виділяти «наскрізні» процеси.

Одним з можливих підходів до опису процесів бухгалтерських служб є адаптація існуючих стандартів опису бізнес-процесів до специфіки облікових процесів. Зокрема, в основу методики опису облікових процесів може бути покладений стандарт опису, регламентації та аудиту бізнес-процесів, розроблений В. Рєпіним і В. Еліфєровим у праці «Процесний підхід до управління. Моделювання бізнес-процесів» (2013).

При описі облікового процесу повинна бути зібрана така інформація: призначення і власник процесу; інформація про підрозділи, які безпосередньо виконують процес або беруть участь у його виконанні; специфікація виходів/входів процесу (перелік клієнтів процесу із зазначенням одержуваних ними виходів (документів, інформації тощо); перелік входів процесу і постачальників цих входів (документів, інформації тощо); перелік ресурсів із зазначенням постачальника ресурсу, коротка специфікація кожного ресурсу; інформація за операціями облікового процесу (найменування операції; співробітник, відповідальний за виконання операції; періодичність і рівномірність виконання операції; вхідна інформація; джерело інформації (підрозділ, співробітник, від якого отримана вхідна інформація); вихідна інформація; одержувач інформації (підрозділ, співробітник, якому передається виходить інформація); використовуване програмне забезпечення; матриця відповідальності по процесу, яка повинна відображати ситуацію «як є» і «як повинно бути» (розбіжності між тим, як має бути, і фактичним станом дозволяють виявити недоліки процесу, оцінити наслідки розбіжностей і намітити шляхи поліпшення ситуації); показники процесу; графічні схеми процесів.

Описи облікових процесів використовуються для оцінки й аналізу існуючих процесів; їх оптимізації; розробки нормативних документів, що регламентують технологію виконання бізнес-процесів або їх окремих елементів; формулювання вимог до нових інформаційних систем управління.

Виділення обліково-аналітичних бізнес-процесів повинно ґрунтуватися на принциповому підході до розуміння значимості системи бухгалтерського обліку в управлінні суб'єктом господарювання. Якщо облік розглядати як допоміжний бізнес-процес, необхідно виділяти стільки обліково-аналітичних процесів (підпроцесів), скільки основних бізнес-процесів виділено на підприємстві. Їхню декомпозицію слід здійснювати залежно від ознаки, за якою організована діяльність облікової служби, – за предметною чи лінійно-функціональною. Якщо облік позиціонується в якості основного самостійного бізнес-процесу, рекомендується використовувати іншу модель декомпозиції обліково-аналітичних процесів – з більшою кількістю рівнів, відсутністю прямої підпорядкованості процесам виробництва, споживання та збуту, фінансовою звітністю в якості кінцевого продукту облікового процесу.

Примаченко О.Л.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

КРЕДИТНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

З метою всебічного розвитку та безперебійного функціонування всіх сфер економіки необхідно, щоб підприємці, приймаючи рішення, отримували правдиву, неупереджену та достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, в тому числі про стан кредитних зобов'язань.

Сучасні умови господарювання породжують об'єктивну необхідність використання суб'єктами підприємницької діяльності окрім власного капіталу ще й позикового. Залучений із зовнішніх джерел капітал призводить до утворення зобов'язань. Наявність зобов'язань вважається нормальним станом будь-якого діючого підприємства, оскільки вони є основою взаємозв'язків між суб'єктами господарювання. Виходячи з балансового рівняння: Актив = Власний капітал + Зобов'язання, кредитні зобов'язання виступають однією із частин залученого капіталу підприємства.

Для ефективного та цілеспрямованого їх використання важливим є розуміння сутності кредитних зобов'язань. На сучасному етапі розвитку економіки України, кредитні зобов'язання підприємства вчені розглядають по різному. В основному як грошові кошти, деякі як частину майна або форму розрахунків за товари та послуги, але ніхто не наголошує на тому, що кредитні зобов'язання є складовою кругообігу капіталу. Адже елементи кругообігу капіталу є частиною безперервного потоку господарських операцій.

Слід розрізняти момент визнання зобов'язання як юридично-правової категорії та зобов'язання як об'єкта бухгалтерського обліку. Юридично-правові аспекти виникнення зобов'язань у розрахунках з кредиторами регулює Господарський кодекс України.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язання визначено як заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої у майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Так, з юридичного боку під кредиторською заборгованістю розуміють вимоги кредитора стосовно виконання боржником свого обов'язку.

Тоді як з економічного боку під останнім слід розуміти, тимчасово залучені суб'єктом у власне користування грошові кошти, які підлягають поверненню його кредитору.

Доцільним є визнавати кредитні зобов'язання як складову кругообігу капіталу, котра виступає предметом обов'язкових правовідносин між боржником і його кредитором, що виникли на стадії постачання і мають гривневий еквівалент.

За своєю сутністю кредитні зобов'язання є частиною загальної кредиторської заборгованості підприємства, які виступають у ролі кредитів банків підприємству. Але аналіз наукової літератури дає різнобічне уявлення про сутність і класифікацію кредитних зобов'язань. Це змушує суб'єктів господарювання знаходити нові підходи до оптимізації цього процесу, опрацьовувати нові форми та методи аналізу кредитних зобов'язань, розробляти системи оцінки показників стану розрахунків з використанням новітніх досягнень у галузі сучасних інформаційних технологій для автоматизації обробки потрібної інформації та прийняття відповідних управлінських рішень. Кредитні зобов'язання є самостійним видом зобов'язання, що можна прослідкувати в договорах позики і кредиту.

Економічні відносини між сторонами кредитної угоди виникають під час одержання позики, користування нею та її повернення. У цих відносинах завжди беруть участь не менш ніж дві сторони: кредитор – сторона, що передає вартість у грошовій чи натуральній формі в кредит, і позичальник – сторона, що зацікавлена в одержанні позики для досягнення своєї певної мети. Ці сторони називаються суб'єктами кредитної угоди, а ті грошові чи матеріальні цінності, затрати чи проекти, відносно яких укладається угода позики, – є об'єктом кредиту.

Як об'єкт обліку, кредитні зобов'язання – один з основних чинників, що впливає на ліквідність, кредитоспроможність і стійкість підприємства.

З метою досягнення єдиного погляду в розумінні облікової категорії «кредитні зобов'язання», доцільним є розглядати її як зобов'язання, що виникає під час господарських відносин, та підлягає поверненню в певний строк.

Облік кредитних зобов'язань ведеться окремо за кожним кредитором, а в узагальнюючих показниках відображають суму усієї кредиторської заборгованості по підприємству.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку кредитних зобов'язань є: забезпечення своєчасної та повної реєстрації даних у документах та облікових регістрах; чітке та своєчасне документування розрахунків; достовірне відображення інформації щодо кредитних зобов'язань у формах фінансової звітності; створення дієвої системи внутрішнього контролю кредитних зобов'язань; забезпечення процесу обліку кредитних зобов'язань кваліфікованими обліковцями та засобами автоматизації обліку; встановлення наказом по підприємству переліку посадових осіб, які відповідатимуть за правильність розрахунків, своєчасність їх документального оформлення; визначення порядку синтетичного та аналітичного обліку; вибір, впровадження методів, способів, прийомів збору й обробки інформації за операціями із виконання кредитних зобов'язань, які необхідні для оперативного управління, поточного і наступного планування, контролю та аналізу.

Проскура К.П.,
д.е.н., професор кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
Салова Н.А.,
старший викладач кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ, ЗА ЯКИМИ НА ДАТУ ЗВІТУВАННЯ ВІДСУТНІ ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ

Досить поширеною у вітчизняній обліковій практиці є ситуація, коли оформлення первинних документів запізнюється в часі.

Відповідно до вимог Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. № 88 (далі – Положення № 88), господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів. Таким чином, відображення будь-якої господарської операції в регістрах бухгалтерського обліку без відповідного первинного документу є неможливим.

У 2017 році Положення № 88 доповнено такою нормою: якщо правилами документообігу підприємства передбачена можливість відображення господарської операції, щодо якої на момент закінчення складання облікових регістрів бухгалтерського обліку за звітний період від контрагента у терміни, встановлені законодавством, не отримано первинного документу, підставою для перенесення інформації про таку господарську операцію до облікових регістрів бухгалтерського обліку є, належним чином, оформлений внутрішній первинний документ (акт), складений посадовою особою, відповідальною за приймання-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг. Господарські операції, що наведені у внутрішньому первинному документі (акті), оцінюються в порядку, визначеному НП(С)БО або МСФЗ.

Статтею 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – ЗУ № 996-XIV) визначено, що господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства. Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Розглянемо конкретний випадок, коли відсутній первинний документ з продажу товарів або робіт, послуг, що підтверджує отримання доходу підприємством. Підприємство складає фінансову звітність і веде облік у відповідності до концептуальної основи МСФЗ. Які облікові та податкові наслідки може мати така ситуація?

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності дохід – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників

Визнання доходу за операціями з продажу товарів і надання послуг регулює Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі – МСБО 18).

Пунктом 14 МСБО 18 визначено, що дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених далі умов:

а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;

б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;

в) суму доходу можна достовірно оцінити;

г) ймовірно, що до суб'єкту господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; і

г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Оцінка моменту, на який суб'єкт господарювання передає покупцеві суттєві ризики і винагороди щодо володіння, вимагає вивчення обставин операції.

У більшості випадків передача ризиків і винагород щодо володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею у володіння покупця. Якщо в суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, операція не розглядається як продаж і дохід не визнається. Суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння за різних умов та підстав.

Пункт 17 МСБО 18 визначає, якщо в суб'єкта господарювання залишається тільки незначний ризик щодо володіння, операція вважається продажем і дохід визнається. Аналогічний підхід визначений МСБО 18 і до доходу від надання послуг.

Відповідно ст. 4 ЗУ № 996-XIV принципами бухгалтерського обліку, зокрема, є принцип обачності (застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства), повного висвітлення та нарахування та відповідність доходів і витрат (для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів).

Отже, вважаємо, якщо після відвантаження товару покупцю матимуть місце критерії для визнання доходів, то навіть без наявності оформленого первинного документу під час перевірки контролюючим органом буде визнаний дохід, адже матиме місце здійснена господарська операція.

*Рагуліна І.І.,**к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва**Махinya В.О.,**студентка ФОФ, 6 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва*

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ – ПРОВОДИМО ПРАВИЛЬНО

Безумовно, одна з найдієвіших процедур системи внутрішнього контролю - це інвентаризація майна і фінансових зобов'язань компанії. Інвентаризація дозволяє вирішити багато питань: порахувати майно і зобов'язання, перевірити достовірність обліку. Але важливо правильно провести і оформити цю процедуру, а також уникнути помилок, які часто допускають багато підприємств. Серед завдань проведення інвентаризації можна назвати наступні: забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності; виявлення фактичної наявності майна і зіставлення його з даними бухгалтерського обліку; перевірка повноти відображення в обліку зобов'язань, виявлення заборгованості, нереальною до стягнення, з метою вжиття заходів до стягнення заборгованості з боржників або до списання її з обліку. Під час інвентаризації майна і зобов'язань, підприємство також зможе перевірити і документально підтвердити їх наявність, стан і вартість. Перевіряючи виявлять некондиційні матеріальні ресурси, визначають винних осіб, у разі коли буде виявлена недостача, надлишки або псування матеріальних ресурсів.

Інвентаризація може бути добровільною і обов'язковою. До проведення як добровільної, так і обов'язкової інвентаризації законодавством пред'являються такі загальні вимоги. Під час проведення інвентаризації і після її проведення підприємство повинно: створити постійно діючу інвентаризаційну комісію, на яку покладається організація і контроль проведення всіх перевірок і інвентаризацій; використовувати уніфіковані форми первинної облікової документації, для оформлення проведення інвентаризації та її результатів; за результатами інвентаризації майна скласти інвентаризаційні описи (акти) встановленої форми для кожного виду майна або зобов'язань; отримати з матеріально відповідальних осіб (комірників, касирів), за участю яких проводять інвентаризацію розписки про те, що цінності які надійшли оприбутковані, відпущені, – списані та всі первинні документи здано в бухгалтерію; виявити в ході інвентаризації фактичну наявність майна, як власного, так і того, що не належить підприємству, але обліковується. Потім отримані результати необхідно зіставити з даними бухгалтерського обліку та виявити надлишки і недостачі.

Якщо при проведенні інвентаризації будуть виявлені розбіжності між показниками бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (фактичною наявністю майна), бухгалтерія підприємства повинна скласти порівняльні відомості. Потім комісії потрібно обговорити результати

інвентаризації і скласти заключний акт з пропозиціями щодо врегулювання виявлених при інвентаризації розбіжностей. Акт підписують усі члени комісії.

Якщо за результатами інвентаризації виявлено недостачі, то керівник організації видає наказ на відшкодування недостачі винними особами, або на її списання на фінансові результати за рішенням суду, якщо винні особи не встановлені. Підприємство повинно зберігати документи, що підтверджують факт проведення інвентаризації та обґрунтованість включення в облік результатів інвентаризації не менше п'яти років. У податковому обліку надлишки майна компанія включає у позареалізаційні доходи за ринковою вартістю. Нестачі, в разі відсутності винних осіб, потрібно врахувати в складі позареалізаційних витрат за фактичною балансовою вартістю.

На жаль, у процесі своєї роботи компанії часто порушують правила проведення інвентаризації і припускаються помилок. Такі похибки можна умовно розділити за наслідками, які вони за собою тягнуть.

1 група. Результати інвентаризації не можна визнати достовірним. Тому бухгалтерська звітність, підтверджена такою інвентаризацією, недостовірною: 1) немає наказу керівника про проведення інвентаризації або він оформлений з порушеннями вимог законодавства; 2) до складу робочої комісії включено перевіряти підзвітну особу; 3) використані інвентаризаційні документи, які не відповідають вимогам; 4) відсутні підписи на інвентаризаційних документах або документально підтверджено відсутність хоча б одного члена комісії під час проведення інвентаризації; 5) немає актів звірок з контрагентами або є не підписані контрагентами акти звірок по взаєморозрахунках.

2 група. Допущені порушення можуть призвести до спотворень результатів інвентаризації через несанкціонованого доступу до інвентаризаційних документів. У випадку, коли можуть бути пропущені цінності, які є на підприємстві, але з яких-небудь причин не відображені в обліку: 1) порушений порядок заповнення інвентаризаційних документів (не заповнюються всі реквізити, передбачені формою документа; помилки і виправлення не підписані та не завірені членами комісії; документи після затвердження результатів містять незаповнені рядки); 2) прибуткові та видаткові документи при неможливості зупинки господарської діяльності на час інвентаризації не завізовані головою інвентаризаційної комісії; 3) не закритий доступ стороннім до приміщення, де зберігаються інвентаризаційні описи під час перерв у роботі комісії; 4) зіставлення даних бухгалтерського обліку проводиться з фактичною наявністю майна, а не навпаки.

3 група. Результати інвентаризації приведуть до спотворення відображення в обліку фактичного стану майна: 1) немає відмітки про обтяження об'єкта обліку, якщо він на момент проведення інвентаризації знаходиться під арештом, заставою тощо; 2) вартість матеріальних цінностей не відповідає їх реальній ринковій вартості.

Отже, у разі наявності зазначених порушень інвентаризація повинна бути визнана формальною, дані обліку і звітності, що підтверджуються нею, недостовірними. Все це суттєво знижує рівень внутрішнього контролю і тягне для організації виникнення податкових ризиків і інших несприятливих наслідків.

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ЯК ЗАСІБ ПОДОЛАННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Податкове планування дозволяє оптимізувати суму податків, що сплачуються та уникнути економічних збитків, пов'язаних з виплатою штрафів. Воно є частиною фінансового планування і підпорядковується певним принципам.

Можна виділити два підходи до визначення податкового планування. В основі першого лежить мінімізація податкових зобов'язань платника податків, в основі другого – податкова оптимізація.

Податкове планування на рівні господарюючого суб'єкта – це невід'ємна частина управління його фінансово-господарською діяльністю у рамках єдиної стратегії його економічного розвитку, що представляє собою процес системного використання оптимальних законних податкових способів і методів для встановлення бажаного майбутнього фінансового стану об'єкта в умовах обмеженості ресурсів і можливості їх альтернативного використання.

Планування податків – це планування на мінімальному для конкретного господарюючого суб'єкта рівні сум окремих податків. Через вплив податків на управління доходами, видатками та кінцевими результатами податкове планування безпосередньо впливає і на інші напрями фінансового менеджменту.

Податкове планування, не маючи чіткого самостійного характеру, тим не менш впливає на прийняття підприємницьких рішень і підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності організацій.

Податкова економія збільшує власні фінансові ресурси підприємства, тому кінцевою метою податкового планування є не тільки і не стільки оптимізація податків, а підвищення фінансової стійкості в рамках досягнення основних цілей підприємницької діяльності підприємства.

Відсутність податкового планування ставить господарюючі суб'єкти в таке становище, коли вони: недостатньо повно розуміють можливості розвитку бізнесу в сприятливіших умовах; опиняються у слабкішій позиції порівняно з іншими учасниками ринкової діяльності; не забезпечують належної системності у своєму розвитку; можуть допускати істотні помилки в стратегічному розвитку та реалізації своєї місії.

Податкове планування є найефективнішим на етапі організації бізнесу, так як доцільно спочатку грамотно підійти до вибору організаційно-правової форми, місця реєстрації підприємства, розробки організаційної структури підприємства.

Організація податкового планування в процесі функціонування підприємства необхідна при оформленні договірних відносин з

постачальниками і замовниками, здійсненні господарських операцій. Воно є невід'ємною частиною процесу створення, реорганізації, ліквідації підприємства, перетворення, злиття.

Податкові схеми діяльності підприємства в цілому, як і схеми реалізації потребують попереднього планування і розрахунків. На підприємстві потрібно формувати службу, яка цілеспрямовано буде займатися цією роботою, розробляти план, цілі та завдання податкового планування, а також розробляти й реалізовувати схеми мінімізації податкових платежів.

З процесуальної точки зору податкове планування на підприємстві – це формування системи параметрів, що визначають стан оподаткування господарюючого суб'єкта і заходів впливу на нього. Все це знаходить відображення в податковому плані підприємства.

Обрана податкова стратегія підприємства відображає основні напрямки його розвитку в сфері оподаткування. Відповідно до обраної стратегії розвитку формуються річні бюджети підприємства з урахуванням податків. Щодо річних бюджетів формуються тактичні податкові бюджети, наприклад на квартал, на місяць.

Тактичні податкові плани містять ті заходи щодо податкової оптимізації, які повинні бути виконані в конкретних умовах для забезпечення реалізації річного бюджету підприємства. Саме за допомогою тактичних податкових планів відбувається координація поточної діяльності таким чином, щоб у разі відхилення від поставлених завдань в одному періоді можна було досягти намічених у річному плані цілей за рахунок інтенсивнішої роботи в іншому періоді.

Для ефективного управління підприємством необхідно не лише максимізувати прибутки підприємства, а у першу чергу поліпшити аналіз податків шляхом врахування податкового навантаження підприємства.

У західних країнах склалася загальна тенденція: чим менше відповідальність за зобов'язаннями перед своїми кредиторами, тим більші податкові зобов'язання, і навпаки. Якщо учасники повного товариства повністю відповідають за боргами товариства всім майном, то вони, як правило, не визнаються платниками податку на прибуток або сплачують його за мінімальною ставкою, а підприємства в західних країнах, як правило, акціонерні товариства або товариства з обмеженою відповідальністю, не мають пільгового режиму оподаткування прибутку. Компанія, яка отримує дивіденди від участі в діяльності інших підприємств, має право віднімати або весь дивіденд, або його частину з оподаткування прибутку. Критерієм того, скільки віднімати, служить відсоток участі в капіталі іншого підприємства. Чим він більший, тим більше віднімається дивідендів.

Зазначене можна враховувати при моделюванні податкового тягара господарюючого суб'єкта на оптимальному для нього рівні залежно від етапу розвитку підприємства і цілей, що стоять перед ним.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ФІНАСОВИМИ ДЕРИВАТИВАМИ

Технологічна складова організації бухгалтерського обліку операцій з деривативами включає розробку і порядок складання первинних документів щодо вказаних фінансових інструментів.

У свою чергу, документообіг операцій з фінансовими деривативами залежить від розміру підприємства, організаційної структури його господарської діяльності, форми та способу організації облікового процесу, наявних технічних засобів.

Вітчизняний науковець А.О. Шуліко наводить схему документообігу операцій з фінансовими деривативами на підприємстві, що повністю відображає етапність процесу документування та включає чотири етапи: документування на біржі або підприємстві, в брокерській конторі або у незалежного брокера, документування в бухгалтерії підприємства, переведення документації в архів [1]. Для підприємства важливо розуміти сутність операцій і види документів, які йому потрібно оформляти при операціях з даними фінансовими інструментами.

Підставою для визнання операцій з похідними фінансовими інструментами в обліку є первинний документ, що фіксує факт її здійснення. Щодо похідних фінансових інструментів, таким первинним документом може виступати «Договір про здійснення операції з фінансовим деривативом» [2], який для набрання юридичної сили повинен містити такі обов'язкові реквізити: назву документа, дату і місце складання, назву підприємства від імені якого складений документ, зміст, обсяг, суму та одиницю виміру операції, мету здійснення операції, посади та підписи осіб відповідальних за здійснення операції і правильність її оформлення. Зазначимо, що для визнання в обліку операцій хеджування фінансовими деривативами такий акт має бути складений під час здійснення господарської операції. Первинний документ щодо операцій з фінансовими деривативами може бути складений на паперовому носії або у вигляді електронних записів, у формі, що доступна для читання та виключає внесення будь-яких змін.

Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства в системі внутрішньогосподарського обліку формується на основі документів, що підтверджують факт укладення, зміни, виконання зобов'язань за деривативною угодою, зокрема: договір (акт) про здійснення операції з фінансовим деривативом, звіт біржі або клірингової установи, звіт брокера, касові та банківські виписки.

Сформовану на підставі перерахованих документів інформацію щодо операцій з фінансовими деривативами підприємство вводить до системи

внутрішнього обліку. Це забезпечує її опрацювання відповідно до потреб підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, здійснення заходів внутрішнього контролю та формування звітності. Здебільшого, опрацювання інформації в системі внутрішнього контролю передбачає розрахунок поточних відкритих позицій за контрактом на основі отриманих біржових даних, здійснення переоцінки відкритих позицій, формування звітності.

Інформацію про операції з фінансовими деривативами доцільно накопичувати і систематизувати в облікових регістрах. Формування складу і структури облікових реєстрів може базуватись на групуванні даних за основними параметрами деривативів: місце здійснення угоди (біржові та позабіржові контракти), вид базового активу (товарний чи фінансовий), дата початку обігу контракту, термін виконання контракту, контрагент, спосіб виконання (з поставкою чи розрахунковий), мета укладення (хеджування чи спекуляція).

Клієнт професійного учасника строкового ринку для відкриття позиції за похідним фінансовим інструментом має подати брокеру «Заявку (замовлення) на проведення операції з фінансовим деривативом в секції строкового ринку». З метою хронологічної реєстрації таких заявок професійний учасник здійснює їх відображення у «Журналі реєстрації доручень клієнтів». У свою чергу, клієнт професійного учасника теж відображатиме такі заявки у «Журналі реєстрації поданих заявок». У реєстрах внутрішньогосподарського обліку наводиться інформація про операції з фінансовими деривативами, що підтверджені відповідними документами.

При документуванні операцій з фінансовими деривативами доцільно вести відомості аналітичного обліку за рахунками, що відображають перерахування та повернення грошей учасником, а саме: сплату гарантійного внеску, премій, внеску до страхового фонду, утримання біржових комісій.

Варто зазначити, що біржовий посередник (брокер) відображає в обліку операції з фінансовими деривативами, які здійснені у власних інтересах, окремо від операцій своїх клієнтів, а також здійснює відокремлений облік грошових коштів і похідних фінансових інструментів за кожним клієнтом.

У процесі проведеного дослідження встановлено, що чинні підходи до організації документування операцій з фінансовими деривативами на підприємствах не відповідають потребам управління в частині формування достовірної, повної, аналітичної інформації про наявність, структуру, вартість, доходи та витрати від проведених операцій.

Список використаних джерел

1. Шуліко А. О. Шляхи вдосконалення обліку операцій з деривативами на сучасному етапі економіко-правового розвитку України / А. О. Шуліко // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – 2008. – № 10 (128). Ч.2. [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vsunu/2008_10_2/

2. Здреник В. С. Бухгалтерський облік і контроль операцій з похідними фінансовими інструментами: автореф. дис. канд. економ. наук: 08.00.09 / В. С. Здреник. – Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2010. – 20 с.

ПРОБЛЕМАТИКА ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Аграрний сектор у будь-якій країні потребує певної підтримки з боку держави через трудомісткість, сезонність виробництва, і також завдяки тому, що забезпечує продовольчу безпеку нації. Одним із засобів опосередкованої державної підтримки виступає оподаткування.

Тому, сьогодні кожна сучасна держава повинна вміти впливати на всі аспекти свого існування, насамперед на функціонування економіки. Це може відбуватись тільки за наявності фінансових ресурсів, які у вигляді законодавчо регламентованих податків, тобто комплексу обов'язкових платежів державі, надаються фізичними та юридичними особами. Для того, щоб податки «надавалися» державі, а не «стягувалися» нею, податкова система, в першу чергу, має бути насамперед економічно обґрунтованою, збалансованою, максимально ефективною, стабільною та обов'язково прозорою.

У зарубіжній економічній науці проблеми впливу оподаткування на діяльність підприємств досліджуються достатньо активно. Зокрема, варто відзначити роботи таких учених, як Е. Аткинсон, А. Ауербах, Д. Йоргенсон, М. Кінг, В. Лейбфріц, Е. Мендоза, Дж. Мінц, Дж. Стігліц, М. Фелдстайн, Д. Фулerton, А. Харбергер та ін.

Що ж стосується оподаткування в Україні та проблем, пов'язаних з оподаткуванням діяльності сільськогосподарських підприємств, активно займалися українські вчені О. Васирик, М. Дем'яненко, Д. Дема, П. Лайко, А. Соколовська, Л. Тулуш, В. Федосов, В. Рудь, А. Кириченко, С. Осадчий.

Проте, слід зазначити, що у роботах зазначених авторів переважно досліджуються теоретичні питання використання лише спрощеної системи оподаткування підприємств аграрного сектору у вигляді нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку. Мало дослідженими сьогодні залишаються питання податкового регулювання діяльності аграрних підприємств, а також впливу змін у податковому законодавстві на загальне податкове навантаження на підприємства сільськогосподарської галузі.

Сучасна податкова система має зміцнювати не тільки ринкові відносини, а й сприяти розвитку аграрних підприємництва, стимулювати виробництво та позитивно впливати безпосередньо на розвиток капіталу цих підприємств. Проте, в умовах сьогодні однією з основних проблем податкове навантаження на платників податку лише збільшується, тим самим зменшує можливості того чи іншого підприємства на повноцінну фінансову діяльність, це стосується тих підприємств, яким доводиться виживати.

Проте, варто відзначити, що в сучасній системі оподаткування є і позитивні сторони. Сьогодні в аграрному секторі підприємства мають змогу

самостійно обирати режим оподаткування і планувати свої витрати. Відповідно до Податкового кодексу України оподаткування підприємств сільськогосподарського спрямування може здійснюватися двома способами: загальна система оподаткування та спеціальний податковий режим. Суб'єкт підприємницької діяльності самостійно обирає систему оподаткування, за якою буде працювати.

Податкова політика не може претендувати на статус ефективної, якщо вона не враховує оптимальної межі податкового навантаження на конкретного виробника і на економіку в цілому. В Україні ж відбувається постійне перекидання податкового тягаря з одних підприємств на інші, що негативно відображається не тільки на їх капіталі, а також на показниках ефективності та конкурентоздатності.

В Україні ж складається незрозуміла ситуація стосовно підприємств аграрного сектору. На противагу стимулюванню розвитку, держава ускладнює його діяльність і спонукає до виникнення ситуації, коли аграрне підприємство замість нормального функціонування повинно просто «виживати».

Оцінювати вплив податків на роботу будь-якого підприємства можна за допомогою прибутку, який являється собою основне джерело фінансових ресурсів для розвитку виробництва.

Суттєву проблему для України становить рівень податкового навантаження на підприємства, механізм справляння податків, чинна правова база, що регулює ці питання. До основних елементів оподаткування, за допомогою яких здійснюється вплив податків на фінансово-господарську діяльність підприємств, ми можемо віднести: об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставки податку, джерело сплати податку, строки сплати податку, податкові пільги, штрафні санкції за порушення податкового законодавства.

Отже, вдосконалення системи оподаткування повинне здійснюватися, виходячи із стратегічних цілей тієї чи іншої держави, а саме з побудови конкурентоспроможної ринкової економіки та її інтеграції у різні сфери економіки держави. Проте, на сьогоднішній день, досягти даної цілі поки що не вдається, оскільки податкова система є тим руйнівним чинником, що стримує зростання не тільки економічної активності суб'єктів аграрного сектору, а й притік іноземного капіталу.

Список використаних джерел

1. Шульга (Діит) А. А. Система оподаткування та її вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств // А. А. Шульга (Діит) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eadnurt.diit.edu.ua/bitstream/123451234/2507/1/58.pdf>
2. Карамішева Г. М. Проблеми кредитування малого та середнього бізнесу в умовах посткризового стану економіки / Г. М. Карамішева, А. Г. Новікова // Часоп. екон. реформ. – 2011. – № 1. – С. 54–59.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень // Верховна Рада України; Закон від 20.12.2016 № 1791-VIII.
4. Податковий кодекс України Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.

МЕХАНІЗМ БЛОКУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАКЛАДНИХ У 2017 РОЦІ

Податок на додану вартість є одним із різновидів універсальних акцизів, який нараховується та сплачується на кожному етапі руху товарів від виробника до споживача. Цей податок домінує серед непрямих податків, що надходять до бюджету і включається в ціну реалізованих товарів (робіт, послуг). Механізм сплати до бюджету ПДВ вибудований таким чином, що до бюджету сплачується не вся нарахована сума ПДВ, а лише різниця між податковим зобов'язанням, визначеним за операціями продажу товарів (робіт, послуг), і сумою податку на додану вартість, яка сплачена (нарахована) при купівлі сировини, інших допоміжних матеріалів, комплектуючих виробів, палива, енергії і послуг, необхідних для здійснення власної фінансово-господарської діяльності (податковим кредитом), це забезпечує оподаткування не всіх оборотів, а лише тієї частини вартості товарів (робіт, послуг), що додається до матеріальних витрат.

Первинними документами, на підставі яких відображається в обліку нарахування податкового зобов'язання або податкового кредиту є податкова накладна та розрахунок коригування. Для податкових накладних, які відповідають критеріям ризикових, з липня 2017 року застосовується блокування таких податкових накладних. Платник ПДВ отримує квитанцію про призупинення її реєстрації, яка повинна надійти протягом операційного дня. У квитанції мають бути вказані:

- а) порядковий номер і дата складання податкової накладної / розрахунку коригування;
- б) критерій ризику, на підставі якого призупинили реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування;
- в) пропозиція щодо надання платником податків пояснень та/або копії документів (за вичерпним переліком), достатніх для прийняття контролюючим органом рішення про реєстрацію такої податкової накладної / розрахунку коригування у Єдиному реєстрі податкових накладних

Квитанцію про призупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування направляють постачальникові і покупцеві.

Якщо реєстрація податкової накладної / розрахунку коригування призупинена, для «розблокування» реєстрації платникові протягом 365 днів потрібно подати (дивимось, що вказано в пропозиції з квитанції про блокування — «та/або»):

- 1) письмові пояснення стосовно підтвердження інформації, зазначеної в податковій накладній / розрахунку коригування;
- 2) копії документів (за вичерпним переліком).

До вичерпного переліку входять документи, які підтверджують як купівлю так і продаж товарів, робіт, послуг, а саме:

- договори, у тому числі зовнішньоекономічні контракти з додатками, листування з контрагентами;
- договори, довіреності, акти керівного органу платника податку, якими оформлені повноваження осіб, які одержують продукцію в інтересах платника податків для здійснення господарської операції;
- первинні документи щодо постачання / придбання товарів / послуг, зберігання і транспортування, навантаження, розвантаження продукції, складські документи (інвентаризаційні описи), у тому числі рахунки-фактури / інвойси, акти приймання-передачі товарів (робіт, послуг) з урахуванням наявності певних типових форм і галузевої специфіки, накладні;
- розрахункові документи, банківські виписки з особових рахунків;
- документи щодо підтвердження відповідності продукції (декларації про відповідність, паспорти якості, сертифікати відповідності), наявність яких передбачена договором та/або законодавством.

Крім наведених документів платник ПДВ має право подати «Таблицю даних платника податку». У ній зазначаються:

- види економічної діяльності відповідно до КЗЕД ДК 009:2010;
- коди товарів згідно з УКТ ЗЕД, які на постійній основі постачаються (виготовляються) та/або придбаваються (отримуються) платником податків;
- коди послуг згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (ДК 016-2010), які на постійній основі постачаються (виготовляються) та/або придбаваються платником податків.

Дана таблиця актуальна передусім для виробників (у яких на «вході» — одні товари, а на «виході» — інші). При спрацьовуванні критерію про невідповідність обсягів постачання / обсягів купівлі враховуватимуться дані Таблиці. При цьому необхідно розуміти, що якщо система зафіксувала в податковій накладній коди, яких немає на «вході», але ці коди зазначаються в Таблиці, то блокувати податкову накладну не будуть. Тобто її призначення — попередити подальші «блокування» податкових накладних.

Дана таблиця не значиться в переліку документів, достатніх для прийняття рішення про реєстрацію податкової накладної. Її подання відбувається у добровільному порядку.

Вказані документи необхідно подавати контролюючому органу за основним місцем обліку. А не пізніше наступного робочого дня з дня їх отримання, податківці за основним місцем обліку повинні будуть їх передати Комісії ДФС. Підтверджуючі документи платник може подати до органів ДФС в електронному вигляді. Неподання таких пояснень / копій документів може стати причиною для прийняття Комісією ДФС рішення про відмову в реєстрації податкової накладної.

На ухваленні рішення комісією щодо розблокування/не розблокування податкових накладних, комісії відводиться 5 робочих днів, наступних за днем отримання документів/пояснень від податківців.

При цьому, постановою КМУ № 190 визначено основи для ухвалення рішення про відмову в реєстрації податкової накладної:

1) платник не подав письмових пояснень з підтвердження інформації, вказаної в заблокованій податковій накладній /розрахунку коригування;

2) платник не подав копії документів відповідно до п.п. «в» п.п. 201.16.1 ПКУ;

3) платник надав копії документів, які (1) складені з порушенням законодавства або (2) не є достатньою підставою для прийняття комісією ДФС рішення про реєстрацію податкової накладної / розрахунку коригування.

У випадку відмови реєстрації податкової накладної немає прямої заборони повторної подачі документи, але це необхідно буде зробити до закінчення 365 календарних днів, наступних за датою виникнення податкових зобов'язань.

Штрафи за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних не застосовуються на період призупинення реєстрації податкової накладної до ухвалення рішення про відновлення реєстрації такої податкової накладної /розрахунку коригування (п. 1201.1 ПКУ). У випадку, коли після блокування податкової накладної платник не вживатиме заходи з її розблокування або комісія прийме рішення про відмову в реєстрації податкової накладної, штраф за не реєстрацію податкової накладної не застосують, оскільки в п. 1201.1 ПКУ чітко вказано, що штрафи не застосовуються до ухвалення рішення про відновлення реєстрації податкової накладної.

У випадку, якщо платнику ПДВ не вдасться зареєструвати покупцеві нову податкову накладну, до закінчення 365 календарних днів (тобто періоду, впродовж якого платник може подавати документи для розблокування податкової накладної) підстав для застосування штрафу в податківців немає. Проте, після закінчення цього строку штраф за відсутність податкової накладної з операції, якщо операція дійсно була, вважаємо, застосувати можуть, але за умови, що платник не вживав заходи щодо розблокування податкової накладної.

Отже, блокування податкових накладних являє собою достатньо складний механізм, який потребує подальшого удосконалення і максимального спрощення в застосуванні суб'єктами господарювання.

ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ МІЖ ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ

Питання трансфертного ціноутворення останнім часом набуває актуальнішого значення у зв'язку із запровадженням механізмів податкового контролю трансфертних цін і попередження розмивання бази оподаткування згідно з планом BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) за вимогами Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Трансфертне ціноутворення, зазвичай, притаманне для групи підприємств, які перебувають під спільним контролем одного власника (або групи власників) і здійснюють внутрішньогрупові операції з купівлі-продажу проміжної продукції, напівфабрикатів чи сировини з метою підвищення економічної ефективності бізнес-операцій. Але у випадках здійснення зовнішньоекономічних внутрішньогрупових операцій, коли одне підприємство співпрацює з іншими підприємствами-нерезидентами, діяльність і результати таких операцій можуть підпадати під податковий контроль. Протягом періоду впровадження та застосування законодавства у сфері контролю трансфертного ціноутворення відповідно до вимог Податкового кодексу України (ПКУ) змінювались вимоги щодо визнання господарської операції контрольованою, але здебільшого під податковий контроль підпадають саме внутрігрупові господарські операції суб'єктів господарювання (із деякими уточненнями у різних роках застосування ПКУ), які по суті є операціями між пов'язаними сторонами. Для перевірок операцій за 2016 звітний рік під податковий контроль в Україні підпадають операції із пов'язаними сторонами у сумі більше 5 млн грн (за умови річного доходу від всіх видів діяльності 50 млн грн). Слід відмітити, що у міжнародній практиці вже спостерігається інший підхід – будь-яка операція між пов'язаними підприємствами контролюється державою, що підтверджує особливий характер таких операцій. ПКУ пропонує кілька методів формування та обґрунтування трансфертної ціни в контрольованих операціях, але іноді деякі методи можуть призводити до обмеження бізнес-інтересів самої групи компаній.

Враховуючи різні вектори інтересів бізнесу та держави у питаннях формування цін на внутрігрупові операції, можна виокремити такі підходи до формування та обґрунтування трансфертних цін:

- 1) справедливий підхід, який дозволяє визначати ціну в операції між пов'язаними сторонами на основі ринкових даних на справедливих умовах, які рівноцінні і для непов'язаних осіб. Такий підхід дозволяє забезпечити баланс інтересів між державою та бізнесом, але може вплинути на економічні інтереси бізнес-одиниць;

2) комплаєнс-підхід – підхід відповідності вимогам. Такий підхід дозволяє максимально точно звітувати по контрольованим операціям і забезпечувати високу якість обґрунтування трансфертної ціни в процесі звітування та податкових перевірок. Але уникнення штрафів та якість податкової звітності не є самоціллю для бізнесу і такий підхід може вплинути на ефективність бізнес-операцій;

3) бізнес-підхід. Заснований на застосування критеріїв економічної доцільності бізнес-операцій, що визначає його максимальну корисність з точки зору бізнесу та ризиків уникнення (свідомо чи ні) оподаткування.

Такі стратегічні підходи до формування та обґрунтування цін в операціях між пов'язаними сторонами визначаються керівництвом груп підприємств і мають потенційний вплив на фінансові результати таких операцій, що необхідно враховувати при бізнес-плануванні та політиці ціноутворення. Підхід і метод трансфертного ціноутворення залежать від типу операцій, які здійснюються між пов'язаними сторонами – експорт сировини, виготовленої продукції, послуги; імпорт сировини, виготовленої продукції, послуги; операції із давальницькою сировиною. Пріоритетним методом ціноутворення вважається метод неконтрольованої ринкової ціни (метод CUP), який відповідає справедливішому підходу до трансфертного ціноутворення. Але із застосуванням цього методу пов'язано багато складнощів – необхідність наявності співставних операцій (внутрішніх чи зовнішніх), аналогічні умови виконання співставних операцій, необхідність активного ринку на аналогічні товари (послуги), потребує визначення діапазону цін, необхідність доступу до баз даних про ціни та співставні операції та інше. Цей метод потребує від бухгалтера навичок формування аргументів і доказів визначення ціни продажу та може давати недостовірні результати в умовах коливання цін на ринку. У випадках неможливості застосування пріоритетного методу неконтрольованої ринкової ціни, можна застосовувати інші методи, вибір яких залежить від типу операції між пов'язаними сторонами.

Так, в операціях експорту товару (послуги) свідоме заниження ціни угоди може здійснюватися з метою уникнення зайвого оподаткування. Завищення ціни в таких операціях здійснюється з метою формування вищих показників ефективності діяльності окремого пов'язаного підприємства (центру відповідальності), що відповідає бізнес-підходу до формування трансфертних цін. Але застосування комплаєнс-стратегії та методу неконтрольованої ринкової ціни може призвести до втрачених вигід при застосування цін із співставних операцій. Для операцій експорту в умовах неприйнятності методу ринкових цін доцільно застосування методу «витрати+», метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку. В таких операціях під податковий контроль підпадає ціна реалізації, яка формується на базі необхідних витрат і «справедливої» норми рентабельності. В операціях імпорту під податковий контроль підпадає ціна закупки товару (послуги), яка може бути свідомо викривлена з метою завищення витрат і мінімізації податків, або занижена для забезпечення більшого фінансового результату діяльності окремого компонента групи компаній. Для операцій імпорту є доцільним використання методів ціни перепродажу, чистого прибутку, розподілення прибутку.

ЕЛЕКТРОННИЙ ЦИФРОВИЙ ПІДПИС У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ

На сьогоднішній день інформаційні технології міцно увійшли у життя суб'єктів господарювання. Об'єми інформації постійно збільшуються і це не можна ігнорувати. Одним з вирішальних факторів прибуткової діяльності суб'єктів підприємництва є спроможність швидко та якісно працювати з великими масивами інформації. Суб'єкти господарювання, розуміючи цінність інформаційних ресурсів, інвестують у них кошти та активно використовують їх в підприємницькій діяльності. Розширення інформаційних можливостей тягне за собою ряд змін (розвиток електронних публічних закупівель, електронних договорів і рахунків, електронних аукціонів, використання в господарській діяльності загальнодержавних е-послуг). Зокрема, потребує ґрунтовного дослідження облікових аспектів електронного цифрового підпису як важливий елемент електронного документообігу.

Відповідно до ст. 1 Закону України від 22.05.2003 № 852-IV «Про електронний цифровий підпис», електронний цифровий підпис (далі – ЕЦП) – вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується.

Важливою умовою поширення використання ЕЦП серед користувачів є те, що в межах правового статусу, він прирівнюється до власноручного підпису, печатки і виступає підтверджуючим фактором цілісності документу та ідентифікації особи, що безпосередньо підписує.

Серед необхідних елементів ЕЦП виділяють: особистий ключ особи, що підписує (з обмеженим доступом третіх осіб і який зберігається на певному носії інформації, як флешка) та посилений сертифікат відкритого ключа, який застосовується в якості так званого замка для особистого ключа. Користувачі отримують посилений сертифікат відкритого ключа, який розміщується в електронній формі на сайті акредитованого центру сертифікації ключів. На практиці ЕЦП накладається за рахунок особистого ключа і відповідно відкритим ключем перевіряється. Суб'єкти господарювання можуть отримати такі ключі в акредитованому центрі сертифікації ключів як на платній, так і на безкоштовній основі.

Однак, поряд зі прискоренням і спрощенням документообігу, ЕЦП створює певні складнощі щодо його відображення в обліку, а саме яким чином відображаються витрати на придбання посилених сертифікатів відкритих ключів ЕЦП: як нематеріальні активи або як витрати звітного періоду.

Перш ніж відносити ЕЦП до складу нематеріальних активів, доречно проаналізувати його на предмет відповідності встановленим ознакам.

Так, відповідно до п. 4 П(С)БО 8 Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Якщо з наведеними ознаками можемо погодитися в розрізі ЕЦП, то однією з умов визнання об'єкта активом є контрольованість суб'єктом господарювання. З відповідністю ЕЦП за своєю сутністю даному критерію складно погодитися. Оскільки варто враховувати ситуацію, коли особа, підпис якої підтверджує ЕЦП, звільняється. У такому випадку виникає необхідність отримати новий ЕЦП, оскільки за своєю природою такий підпис створюється під конкретну особу і передати його іншій особі не є можливим.

Оскільки об'єкт ЕЦП не відповідає всім встановленим критеріям, правомірність визнання його нематеріальним активом є досить сумнівною. У такому випадку доцільно відносити витрати на ЕЦП, на витрати періоду, в якому вони були понесені. Це може бути зразу 92 рахунок «Адміністративні витрати» або спочатку на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» на очікуваний строк дії такого ключа (1–2 роки, з можливістю продовження дії ЕЦП).

Поряд з цим, при прийнятті рішення щодо відображення ЕЦП, варто враховувати роз'яснення уповноважених державних органів. Так, відповідно до роз'яснення Державної фіскальної служби України у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі «ЗІР», відповідно до ст. 138 Податкового Кодексу України, витрати платника податку на придбання посиленних сертифікатів відкритих ключів електронного цифрового підпису (ЕЦП) відносяться до групи 6 нематеріальних активів.

Що стосується податку на додану вартість, то незалежно від того, чи визнається ЕЦП суб'єктом господарювання як нематеріальний актив, з відповідними амортизаційними відрахуваннями, чи списується на витрати, сума ПДВ, сплачена у вартості ЕЦП платником ПДВ, відноситься до податкового кредиту.

Виходячи з проведеного аналізу, на сьогодні в нормативно-правових документах не існує однозначного трактування витрат, понесених суб'єктом господарювання при одержанні ЕЦП, для унеможливлення будь-яких непорозумінь з контролюючими органами, бажано письмово звертатися за консультацією у кожному конкретному випадку.

**ПРОФЕСІЯ БУХГАЛТЕРА ТА ЇЇ РОЗВИТОК В КОНТЕКСТІ ОСВІТИ,
ПРОФЕСІЙНОГО НАВЧАННЯ І ПІДВИЩЕННЯ КВАЛІФІКАЦІЇ**

УДК 657

Бондаренко Т.Ю.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Криворізький економічний інститут
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

СУЧАСНИЙ БУХГАЛТЕР: ВИМОГИ ТА РЕАЛЬНІСТЬ

Сучасна наука не дала однозначної відповіді, який момент слід вважати виникненням бухгалтерського обліку. Перші паростки обліку приховані від нас назавжди, однак, неважко уявити, що саме з розвитком людського суспільства, появою писемності і арифметики було закладено підґрунтя для обліку. Сьогодні лише одиниці бухгалтерів-практиків мають уявлення про те, наскільки давнім є облікове мистецтво.

Вважаємо, що професія бухгалтера має великий спадок і є однією з найдавніших професій. Як же змінювалися вимоги до кваліфікованого фахівця з обліку?

Бухгалтером тисячоліття до нашої ери міг стати тільки той, хто вмів писати, рахувати і чаклувати. Магія була першоосновою тодішньої облікової політики. Нею рідко займався глава племені. Вміння вселити людям віру в надприродні сили – це мистецтво бухгалтера-чаклуна. Вважали, що «бухгалтер», який володіє відповідною кваліфікацією, може впливати навіть на природу. Якщо він погано виконує свої обов'язки, у результаті чого виникають землетруси, пожежі, повені, посухи, епідемії, то це прямий наслідок недбальства, ліні та некваліфіковано виконуваної роботи. Із цього випливали санкції, які застосовували до «бухгалтерів»: биття різками; садження на ланцюг; зняття з роботи і вища міра покарання.

4000 років до н. е. в управлінні фараона Менаса існував особливий клас урядовців – писарі, які робили на згортках записи про склад господарства фараона. Писарем мав право бути той, хто закінчив спеціальну школу підготовки писарів, якою керували жерці. Писарі були одним з найповажніших класів чиновництва, отримували високу заробітну плату, супроводжували фараонів у всіх військових походах і вели облік як військової здобичі, так і врожаю. Якщо звіти спеціальна комісія визнавала незадовільними, то писаря могли побити.

На посаду бухгалтера в Древньому Римі прагнули потрапити люди з неординарними здібностями. Так, відомо, що великий Горацій один час служив рахівником і навіть закінчив школу з «комерційним ухилом». Професія рахівника користувалася величезною повагою.

Будь-яка професія під впливом часу знаходиться в постійному розвитку, облікова – не виняток. Протягом багатьох десятиріч головним завданням бухгалтерського обліку було забезпечення збереження «соціалістичної

власності». Бухгалтер офіційно розглядався як державний контролер. В сучасних економічних умовах значення бухгалтерської служби та облікової інформації помітно зросло. Крім того, бухгалтер, сьогодні, повинен бути не тільки економістом, але і юристом. Уся його діяльність регламентується тими або іншими нормативними документами, сукупність вимог яких дозволяє говорити про бухгалтерське право.

Сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, але й здійснює широку діяльність, яка включає планування і прийняття управлінських рішень, контроль і привернення уваги керівництва до порушень, оцінку, аналіз діяльності та аудит. Крім того, бухгалтер повинен задовольнити потреби користувачів облікової інформації як зовнішніх, так і внутрішніх.

На сьогоднішній день, щоб отримати гідну роботу, спеціалісту з бухгалтерського обліку просто недостатньо мати відповідну вищу освіту та досвід роботи. Сучасний бухгалтер має постійно змінювати, розширювати і удосконалювати нові види спеціалізацій бухгалтерської професії, підвищувати свій професійний рівень, відповідати іміджу ділової презентабельної людини, дотримуватися етичного та морального принципів, за вимогами часу підвищувати професійну кваліфікацію за сучасними стандартами Міжнародної федерації бухгалтерів.

Міжнародні стандарти освіти (МСО) висувають нові вимоги до професії. Так, у Вступі до МСО зазначено: «Професійні бухгалтери дедалі частіше повинні бути технічними експортерами, які мають блискучі комунікативні навички і здатні відповідати вимогам щодо інформації та складання звітності, які висуває нова економіка, що ґрунтується на знаннях».

Ринку бухгалтерських послуг притаманні такі ж проблеми, як і ринковому господарству країни в цілому. У розподілі попиту і пропозиції становище є стихійним і нерівномірним. В таких умовах фірмам досить важко знайти необхідні та кваліфіковані кадри, бухгалтерам не менш важко знайти роботу, яка б відповідала їх прагненням, як щодо оплати праці, так і щодо інших умов діяльності.

У сучасних умовах бухгалтер є виробником дуже важливого продукту – звітної інформації (податкової, фінансової, статистичної, управлінської). У цього продукту є чимало споживачів (власники, інвестори, кредитори, аналітики, податкові органи, менеджери, співробітники тощо), котрі, як і належить споживачам, зацікавлені в його високій якості. Висока якість, у свою чергу, вимагає високої кваліфікації виробника та використання сучасної технології.

Отже, сучасний бухгалтер має бути високоосвіченою, компетентною людиною, з кваліфікацією, яка відповідає вимогам професії, суспільства, часу; бути яскравою, неординарною і всебічно розвиненою особистістю, що постійно удосконалює свій професійний рівень; сучасний бухгалтер – це комунікабельний, здатний до продуктивного ділового спілкування спеціаліст, який розбирається в питаннях, що більшості людей здаються «китайською грамотою», чимось недосяжним, і водночас бути спокійною, розсудливою, виваженою людиною.

Вимоги, висунуті до облікової професії, досить високі.

*Зюкова М.М.,**к.е.н., доцент кафедри фінансів та банківської справи,
Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка**Вороніна В.Л.,**к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ВНЗ Укоопспілки Полтавський університет економіки і торгівлі*

НАПРЯМИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ОСВІТИ ВПРОДОВЖ ЖИТТЯ В ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА

Розвиток професії бухгалтера не можливий без забезпечення якості освітніх послуг у сфері обліку і аудиту.

У цьому процесі важливості набуває концепція освіти впродовж життя, яка значно розширюється завдяки дистанційному навчанню, сприяючи розширенню освітніх технологій.

У мережі відкрито безкоштовний доступ до онлайн-курсів провідних університетів світу: Каліфорнійського університету (м. Берклі), Гарвардського університету, Массачусетського технологічний інститут та інших, у тому числі і з бухгалтерського обліку.

Курси за програмою АССА (Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів), сертифікати якої є підтвердженням відповідної кваліфікації в галузі обліку пропонують наступні: Вступ у фінансовий та управлінський облік (безкоштовно); Проміжний фінансовий і управлінський облік (безкоштовно); Фінансовий облік (89\$); Бухгалтер у бізнесі (89\$); Управлінський облік (89\$).

АССА курси включають текст, відео, практичні тести, дискусійні форуми, живі сесії, контент для завантаження, індикатори прогресу, мережу підтримки одногрупників і підтримку тьютора (викладача) на рівні групи. Більшість змісту курсу доступна для мобільних пристроїв. Після реєстрації на курс, доступ до змісту курсу надається на строк до шести місяців.

Необхідно відзначити, що ці курси є підготовчими для складання іспиту за програмою АССА і не передбачають безпосередньо складання кваліфікаційного іспиту.

В Україні створено громадський проект масових відкритих онлайн-курсів (МВОК) «Prometheus», який надає безкоштовний онлайн-доступ до найкращих навчальних курсів університетського рівня всім охочим.

На нашу думку, розвитку бухгалтерської професії у світі сприяє діяльність міжнародних інституцій.

Крім згаданої АССА, це Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC International Federation of Accountants), яка сприяє підвищенню значущості бухгалтерської професії у світі та має у своєму складі ряд комісій і комітетів: Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB), Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (IEASB) – орган, який розробляє і видає стандарти, необхідні для підтримки компетентності професійного бухгалтера; Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA); Рада

з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі (IPSASB). Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності (ISAR). Робоча група з бухгалтерських стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку (OECP, OECD WG).

Всесвітній конгрес бухгалтерів (ВКБ, WCOA) – форум, який проводиться за сприяння Міжнародний валютний фонду і дає можливість професійним бухгалтерам налагодити ділові зв'язки, обмінятися актуальними питаннями і тенденціями розвитку професії.

Міжнародний валютний фонд (IMF), Світовий банк (WB) та Міжнародна асоціація освіти та досліджень у сфері бухгалтерського обліку (IAAER).

усі зазначені організації сприяють розвитку бухгалтерської професії.

В Україні створено та діють такі професійні організації бухгалтерів і аудиторів: ВПГО «Спілка аудиторів України», Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, ВПГО «Федерація Аудиторів, Бухгалтерів і Фінансистів АПК України», Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів (РНБА), ГО «Українське товариство фінансових аналітиків».

У звіті Світового банку «Про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК)» зазначено, що «паралельно із вдосконаленням нормативно-правового та інституційного забезпечення існує нагальна потреба у розбудові потенціалу бухгалтерської та аудиторської професій. Належне розуміння та впровадження національних і міжнародних стандартів і вимог бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту вимагає належної освіти та навчання для готувачів фінансової звітності, аудиторів та регуляторів».

Також, у звіті зазначено, що обов'язковим є «забезпечення відповідності національних програм професійної сертифікації в галузі бухгалтерського обліку та аудиту міжнародно визнаних практиці, зокрема, Міжнародним стандартам освіти, встановлюваним Радою з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (РМСБО – IAESB) МФБ: МСО 6 «Оцінка професійних здібностей та компетентності», МСО 5 «Вимоги до практичного досвіду» та МСО 8 «Вимоги компетентності до спеціалістів з аудиту».

Отже, основними ключовими аспектами розвитку професії бухгалтера є забезпечення якості освіти у сфері обліку і аудиту, в тому числі в напрямі забезпечення можливості продовження освіти впродовж життя з метою підвищення кваліфікацій бухгалтерів.

Важлива роль у цьому процесі належить міжнародним і вітчизняним професійним організаціям бухгалтерів та аудиторів, які сприяють розвитку бухгалтерської професії та гармонізації вітчизняної професійної освіти з міжнародною системою освіти у галузі обліку та аудиту.

ВИКЛАДАННЯ ПИТАНЬ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА МАГІСТЕРСЬКОМУ ОСВІТНЬОМУ СТУПЕНІ

Результатом вивчення «Бухгалтерського обліку (загальної теорії)» на бакалаврському ступені є, фактично, опанування студентами основ прикладної складової бухгалтерського обліку. Студенти об'єктивно не в змозі усвідомити його наукової складової: бухгалтерський облік – це не так стандартизована процедура, як співіснування і взаємодія численних, і подекуди взаємовиключних, теоретичних концепцій і методичних підходів.

У цьому зв'язку доцільним є глибший розгляд і дослідження теоретичних засад бухгалтерського обліку на магістерському ступені. На ньому дисципліна «Бухгалтерський облік (загальна теорія)» могла би містити такі змістові блоки (теми):

1. Підходи до побудови теорії бухгалтерського обліку.
2. Проблемні питання методології обліку об'єктів бухгалтерського обліку.
3. Перспективні види бухгалтерського обліку.
4. Вплив культурних традицій і соціальних інституцій на бухгалтерський облік.
5. Гармонізація стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).

Які питання теорії бухгалтерського обліку мають бути предметом розгляду в означених змістових блоках?

1. Необхідно проводити аналіз історії становлення і розвитку теорії бухгалтерського обліку, досліджувати економічний, соціальний, політичний, культурний контексти, в яких відбувалася еволюція теоретичних основ і методології бухгалтерського обліку і які справляли визначальний вплив на формування концепцій бухгалтерського обліку і його практику в різних країнах.

2. Потрібно розглядати підходи до побудови теорії бухгалтерського обліку, насамперед виділяючи індуктивний і дедуктивний підходи.

Будучи ознайомленими із індуктивним і дедуктивними підходами до побудови теорій бухгалтерського обліку, студенти розумітимуть поділ теорій бухгалтерського обліку на нормативні (приписові) – нормують, як має вестися бухгалтерський облік для досягнення визначеної теорією мети, та позитивні (описові) – теоретично пояснюють і обґрунтовують облікову практику, яка склалася.

Крім наведених підходів, студенти мають знати, що відповідно до ключового питання, на яке відповідає теорія бухгалтерського обліку, виділяють такі підходи до побудови теорій бухгалтерського обліку:

- прагматичний, в основі якого лежить відповідь на питання наскільки корисні для практичної роботи сформовані теоретичні правила і методики бухгалтерського обліку;

- етичний, в основі якого відповідь на питання наскільки правдиво, справедливо, чесно бухгалтерський облік відображає господарську діяльність суб'єкта господарювання;

- поведінковий, який відповідає на питання, як сприймають і оцінюють інформацію бухгалтерського обліку різні користувачі і, відповідно, як реагують на неї;

- комунікаційний – відповідає на питання наскільки сприйняття облікової інформації користувачами відповідає тому, що мала на увазі особа, яка її готувала.

3. Слід знайомити студентів із різними трактуваннями і методиками обліку ключових об'єктів бухгалтерського обліку: необоротних і оборотних активів, доходів і витрат, прибутку, кредиторської заборгованості, власного капіталу.

4. Необхідно ґрунтовно досліджувати питання, які зараз умовно визначають як перспективні для бухгалтерського обліку і фінансової звітності: креативний облік, екологічний (соціальний) облік, проблеми обліку людських ресурсів, вплив культурних традицій суспільства на теорію і практику бухгалтерського обліку.

Зокрема, слід наголошувати, що існування явища, названого «креативний облік», є закономірним через об'єктивну неспроможність бухгалтерського обліку однозначно тлумачити і відображати всі господарські факти і господарські операції суб'єкта господарювання.

Щодо проблеми обліку людських ресурсів, то потрібно розглядати необхідність, завдання і функції обліку людських ресурсів, можливості відображення людських ресурсів у складі активів, способи оцінювання собівартості людських ресурсів і їхньої цінності для підприємства.

Досліджуючи вплив культури на розвиток системи бухгалтерського обліку, його методологію, треба розкривати взаємозв'язок між характеристиками культурної орієнтації країни – індивідуалізм/колективізм, сильний/слабкий вплив владних структур, високий/невисокий ступінь допустимості невизначеності, мужність/жіночність суспільства – та характеристиками бухгалтерської субкультури – регулювання обліку професіональними/державними структурами, переважання більшої/меншої уніфікованості (єдинообразності) облікових методик, схильність до консервативних/неконсервативних підходів до оцінювання майбутніх подій, схильність до забезпечення відкритості/конфіденційності облікової інформації для різних груп користувачів.

5. Розглядаючи проблему гармонізації бухгалтерського обліку на світовому або регіональному рівнях потрібно досліджувати зміст поняття «гармонізація бухгалтерського обліку», можливість різних шляхів гармонізації облікових стандартів, вплив соціального і культурного середовища певної країни на сприйняття гармонізації обліку та вироблення способів її досягнення.

АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ПРОФЕСІЇ БУХГАЛТЕРА

Професія бухгалтера відіграє важливу роль у забезпеченні економічної стабільності, наслідком якої є створення сприятливих соціально-економічних умов. В умовах євроінтеграції та структурних змін в економіці країни, необхідно набуття кращих якостей для успішної адаптації в нових умовах професійної діяльності.

У розвинутих країнах професії бухгалтера приділяється значна увага, спрямована на забезпечення відповідності професійних бухгалтерів вимогам суспільства, через формування професійної свідомості бухгалтерів; розвиток системи професійного навчання та професійних бухгалтерських організацій; формування й дотримання норм професійної етики.

До професії бухгалтера ставляться певні вимоги, що поділяються на визначені на законодавчому рівні та самими представниками професії.

На рівні держави, наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. № 336 затверджено Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, яким визначені завдання та обов'язки, кваліфікаційні вимоги та що повинен знати головний бухгалтер.

Вимоги, встановлені представниками професії, зазначені Міжнародними стандартами освіти професійних бухгалтерів, щодо визначення мінімальних кваліфікаційних вимог до освітніх і професійних знань, практичного досвіду і системи безперервного підвищення кваліфікації.

Розвиток професії бухгалтера неможливий без створення та діяльності громадських професійних організацій.

У червні 1996 року на першому з'їзді бухгалтерів та аудиторів України була створена Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ). Федерація є громадською професійною саморегулюючою некомерційною організацією, створеною з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. ФПБАУ і на сьогодні є найчисельнішою професійною організацією України та єдиною організацією в Україні, яка представляє професію бухгалтера на міжнародному рівні (членство в Міжнародній федерації бухгалтерів, та Євразійській раді сертифікованих бухгалтерів та аудиторів).

Агентство з міжнародного розвитку США (USAID) підтримало Федерацію бухгалтерів і профінансувало Проект реформування бухгалтерського обліку в Україні, згідно з яким запроваджено систему міжнародної професійної сертифікації на основі програми CIPA.

Для подальшого розвитку професії бухгалтера та відповідно із програмою CIPA, передбачені такі етапи: популяризація важливості членства в професійній організації та підвищення професійного рівня бухгалтерів; самостійне навчання

або при освітніх центрах; отримання членства в професійній організації; реєстрація для здачі іспитів у професійній організації члені ЄРСБА; здача іспитів, що адмініструються незалежною екзаменаційною мережею CIPA-EN; одержання сертифікату членом професійної організації; набуття повного членства у професійній організації; постійне підвищення кваліфікації сертифікованого члена професійної організації.

Запровадження програми САРА передбачає розвиток професії бухгалтера за міжнародними стандартами.

Слід зазначити, що, на жаль, державними органами не затверджені концептуальні засади розвитку професії бухгалтера та не встановлені законодавчі вимоги щодо статусу професійного бухгалтера в Україні. Окрім того, чинним Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вимог щодо наявності у бухгалтера сертифіката з міжнародних стандартів фінансової звітності та проходження навчання для його отримання не передбачено.

Необхідно внести зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо визначення статусу професійного бухгалтера, ролі та місця професійних об'єднань бухгалтерів у сприянні розвитку бухгалтерського обліку.

Постійне підтримання високої професійної компетентності бухгалтерів передбачає формування та оновлення професійних знань, умінь і навичок. Обов'язок професії бухгалтера полягає в забезпеченні впевненості користувачів фінансової звітності в тому, що бухгалтери продовжують розвивати, вдосконалювати та підтримувати професійну компетентність.

Відповідно до ст. 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та з урахуванням МСО 7 Міжнародної Федерації бухгалтерів Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України з метою удосконалення системи перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів затверджені рекомендації з Програми підвищення кваліфікації бухгалтерів (від 27.01.2006 р. № 31-34000-16-5/1441). Слід зазначити, що вказані рекомендації, можуть не застосовуватися під час навчання бухгалтерів у навчальних закладах за програмами підвищення їхньої кваліфікації, ні професійними громадськими організаціями, оскільки не є обов'язковими.

ФПБАУ прийняла норму Міжнародної Федерації Бухгалтерів щодо обов'язкового підвищення кваліфікації членів організації в обсязі 120 годин на три роки. Навчально-методичний центр ФПБАУ кожного місяця проводить різні навчальні заходи, які зараховуються як підвищення кваліфікації.

Суспільство від професійного бухгалтера вимагає знань, досвіду, постійного підвищення кваліфікації, а також професійної етичності. Він виступає активною дійовою особою у формуванні облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень.

Хоптинський Ю.А.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПРАВОВИЙ СТАТУС ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА

І дотепер не втрачає актуальності правильне визначення і, особливо, застосування загальновідомих, загальноновживаних категорій і термінів, їх узгодженість, співвідношення тощо. До таких термінів-словосполучень зокрема відносяться «посадова особа» і «службова особа», які у першу чергу тісно пов'язані з такою філософсько-соціологічною, загальнонауковою і водночас фаховою категорією як «відповідальність».

Головний бухгалтер як суб'єкт відповідальності – це «посадова» чи «службова» особа? Адже у фаховій літературі, як і у чинному законодавстві, застосовуються обидва поняття. Як вони співвідносяться, яке з них правильне?

Згідно чинного законодавства основною ознакою того, що особа вважається посадовою, є виконання нею організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій. При цьому: «організаційно-розпорядчі обов'язки — це обов'язки по здійсненню керівництва галуззю промисловості, трудовим колективом, ділянкою роботи, виробничою діяльністю окремих працівників на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності» (Постанова Пленуму Верховного Суду України від 26.04.2002 № 5 «Про судову практику у справах про хабарництво»). Таке ж тлумачення підтримує Міністр України у листі від 22.02.2013 № 1332-0-26-13/11: «... для вирішення питання щодо визначення поняття "посадова особа" необхідно виходити з правозастосовної практики, яка зазначає, що головним критерієм віднесення особи до кола посадових осіб є наявність в неї організаційно-розпорядчих або адміністративно-господарських функцій». Про те, що головний бухгалтер виконує саме такі функції, а отже відноситься до категорії «посадовці» зазначено у Законі № 996, ПКУ, Довіднику професій та ін.. коли йде мова про апарат бухгалтерії, штатний розпис, посадові інструкції і т. п.

Наступне – щодо «службового» аспекту. Раніше, ще за часів Радянського Союзу, всі працівники бухгалтерії відносились до офіційної категорії «Службовці», а відтак і головний бухгалтер був «службою особою». Наразі, на відміну від категорій, чинний Довідник професій передбачає поділ персоналу на «функціональні групи». Водночас головний бухгалтер відноситься до групи «Керівники» а інші працівники бухгалтерії – до груп «Професіонали», «Фахівці» та «Технічні службовці» залежно від фактично виконуваних функцій.

Хоча словосполучення «службова особа» досить вживане, офіційне визначення або ж тлумачення цього поняття вдалося відшукати лише у Кримінальному Кодексі України (далі ККУ). У Примітці 1 до ст. 364 визначено що: «Службовими особами ... є особи, які постійно, тимчасово чи за спеціальним повноваженням ... обіймають ... посади, пов'язані з виконанням

організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських функцій, або виконують такі функції за спеціальним повноваженням». Оскільки виконання саме цих функцій є посадовим обов'язком головного бухгалтера, то цілком логічним є твердження про те, що він є «службовою особою», принаймні в розумінні ККУ. Однак ці функції слово в слово аналогічні тим, що характеризують головного бухгалтера як «посадову особу», тобто впливає висновок щодо ідентичності цих понять. Якщо це так, тоді не зрозуміло, чому у ст. 42 Конституції України згадується про «посадових і службових осіб» роздільно. Мабуть слід погодитись з тим, що це ще один приклад неузгодженості у чинному законодавстві, словом це питання до правознавців.

Що ж стосується визначення правового статусу саме головного бухгалтера як суб'єкта відповідальності, то на наш погляд словосполучення «посадова особа» і «службова особа» – це ідентичні (синонімічні, адекватні, тотожні) поняття, що і підтверджується на практиці, де вони зазвичай ототожнюються.

Відомо, що усі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, зобов'язані вести бухгалтерський облік, а отже, утримувати відповідних виконавців (штатних або позаштатних). Незалежно від обраної організаційної форми керівник облікової служби є відповідальною особою. Разом з тим, а ні у нормативних документах, а ні у навчально-методичній літературі питання його відповідальності (її види: дисциплінарну та матеріальну, кримінальну, адміністративну, цивільну тощо, випадки та умови її настання, порядок і алгоритм визначення розміру відшкодування і т. ін.) висвітлені недостатньо. У посадових інструкціях головних бухгалтерів великих і малих підприємств і організацій зазвичай містяться загальні, розпливчаті вирази з посиланням на чинне законодавство. На наш погляд, питання юридичного статусу керівника облікової служби є досить актуальним також і для студентів-випускників обліково-економічних спеціальностей, а відтак, потребує прискіпливішого висвітлення, уточнення, конкретизації.

УДК 657

Шигун М.М.,
д.е.н., професор,
завідувач кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

РОЛЬ ГЛОБАЛЬНИХ ПРИНЦИПІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ТРАНСФОРМАЦІЇ МОДЕЛІ БУХГАЛТЕРСЬКИХ КОМПЕТЕНЦІЙ

Бухгалтерська професія, як один з ключових постачальників інформації про економічну діяльність суб'єктів господарювання, сьогодні потребує найбільшої уваги до постійних змін в інформаційному просторі, методах обробки даних, запитах користувачів, у вимогах регуляторних та урядових органів, професійних організацій тощо.

У 2014 р. Привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (СІМА) спільно з Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів

(AICPA) розроблено й оприлюднено Глобальні принципи управлінського обліку (ГПУО). По суті ГПУО визначають кращу практику у сфері бухгалтерського обліку, яка становить підтримку прийняття складних управлінських рішень, спрямованих на забезпечення сталої цінності компанії.

У вересні 2017 р. в Україні СІМА вперше презентував офіційний переклад ГПУО українською мовою. Така подія дала додатковий поштовх до розвитку бухгалтерської професії, оскільки максимально наблизила найкращі світові практики до вітчизняної бухгалтерської спільноти. Ключові сутнісні характеристики, які містять ГПУО, це: 1) власне принципи управлінського обліку; 2) умови застосування ГПУО; 3) роль ГПУО в управлінні ефективністю підприємства; 4) порядок застосування ГПУО на практиці [1].

Ефективне використання ГПУО в діяльності підприємства потребує врахування необхідних умов для їх впровадження. Однією з ключових – є зміна ролі фахівців з управлінського обліку та розширення їх компетенцій. Зокрема, ГПУО до моделі компетенцій привілейованого міжнародного спеціаліста у сфері управлінського обліку (CGMA) включають не тільки спеціалізовані навички з обліку та фінансового управління, але також ділові навички в контексті бізнесу, лідерські навички та навички роботи з людьми [1, с. 13].

Девід Харіс, керуючий директор Chevin Consultants Ltd., наводить такий розподіл CGMA компетенцій для операційного рівня кваліфікації СІМА у відсотковому відношенні [2]:

Типи навичок	Питома вага у моделі компетенцій, %
Спеціалізовані навички	64
Ділові навички	16
Навички роботи з людьми	14
Лідерські навички	6

Спеціалізовані навички повинні включати знання і вміння з фінансового обліку та звітності, обліку й управління витратами, планування та контролю, управлінської звітності та аналізу, управління корпоративними фінансами та управління в бюджетних організаціях, управління ризиками та внутрішній контроль, оподаткування та навички з інформаційних систем обліку.

Ділові навички передбачають уміння будувати стратегію підприємства, здійснювати аналіз ринкового та макроекономічного середовища, управляти процесами та проектами, налагоджувати ділові відносини, усвідомлювати регуляторне середовище підприємства.

Навички роботи з людьми охоплюють можливості впливу на інших людей, навички ведення переговорів, прийняття рішень, спільної роботи та комунікації.

Лідерські навички наголошують на вмінні створювати команду, здійснювати коучинг і наставництво, керувати чинниками, управляти змінами, а також здатності мотивувати та надихати.

Крім цього в моделі компетенцій CGMA окремо виділяється блок етики, чесності і професіоналізму, який покликаний створювати відношення довіри до таких фахівців з боку користувачів інформації. У цьому зв'язку важливими є

об'єктивність, підтвердження рішень емпіричним шляхом, етична поведінка, подолання упереджень, врахування інтересів суспільства.

Модель компетенцій CGMA суттєво розширює роль бухгалтерської професії в діяльності суб'єктів господарювання та управлінні нею. Фахівці з управлінського обліку не тільки готують інформацію у формі фінансових звітів та управлінську інформацію, але також проводять відповідний аналіз даних з точки зору їх значимості для підприємства та інформують щодо його результатів керівництво ще до прийняття управлінських рішень. Таким чином, вони можуть як попереджати неефективні рішення, так і переконувати у впровадженні певних рішень. У ході виконання рішень вони повинні оцінювати процес, управляти ним задля досягнення необхідного запланованого результату. Відповідно роль фахівців з управлінського обліку зміщується від спеціалізованих навичок до комерційних, які спрямовані на посилення ефективності діяльності підприємства.

Наведена модель компетенцій CGMA свідчить про важливість не тільки спеціалізованих вмінь, які набуваються у більшій мірі під час отримання вищої освіти, і в подальшому удосконалюються в практичній діяльності, але й особистих якостей, формуванню яких не приділяється належної уваги під час навчального процесу. Це свідчить про необхідність у якісних змінах не тільки в системі вищої освіти, але й у комплексній переорієнтації функціональних навичок фахівців у сфері управлінського обліку. Їх практична діяльність передбачає широке спілкування з різними службами і підрозділами підприємства, планування його діяльності та контроль їх виконання, розуміння взаємозв'язків між операційною діяльністю, формуванням і використанням фінансових ресурсів, створенням і збереженням цінності підприємства для різних економічних агентів і підтримку загальної ефективності його функціонування. Відповідно фахівці з управлінського обліку повинні дотримуватись принципу безперервного навчання та набуття досвіду не тільки в частині спеціалізованих навичок, але також особистих і комерційних навичок, що є основою їх професійного розвитку.

Список використаних джерел

1. Global Management Accounting Principles framework. AICPA|CIMA – 2014. – 54 p.
2. Harris David R. Case Studies – what, when, why, how... // Seminar on teaching methods of CIMA programs / KNEU, Kyiv. – October, 2017.

Розділ 4

ВПЛИВ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ НА СИСТЕМУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

УДК 657.3

Бондар Т.А.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЗВІТ ПРО УПРАВЛІННЯ: ЕТАПИ СКЛАДАННЯ

05.10.2017 р. Верховна Рада прийняла Закон «Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (щодо удосконалення деяких положень)» (№4646-д). Законом звільнено мікро- та малі підприємства від подання Звіту про управління (далі – Звіт). Середні підприємства мають право не відображати у Звіті, так звану нефінансову інформацію. Указані положення імплементовані відповідно до Директив 2013/34/ЄС і 2014/95/ЄС Європейського Парламенту та Ради.

У 2018 році обрані компанії країн ЄС вже мають представити нефінансові показники у Звіті. До обраних увійшли компанії, які мають більш ніж 500 співробітників або акції яких котуються на біржі, або це страхова компанія або банк. Єврокомісія підрахувала, що Директива торкнеться 6000 компаній, а вартість підготовки такого звіту коштуватиме 5000 євро. Для полегшення звітування Єврокомісія підготувала добровільне керівництво зі звітування, що має допомогти компаніям визначити основні принципи і питання звітності. До грудня 2016 року країни мали закінчити транспонування Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС у національні законодавства, але це зробили не всі члени ЄС. Тим не менше, в деяких країнах, наприклад, Італії, запропоновані дуже суттєві штрафи – від 25 000 євро до 100 000, що можуть покладатися на керівництво компанії, а також аудиторів.

В Україні поки що не затверджено єдиного нормативного документа, який регламентує порядок складання Звіту. Процес підготовки такого Звіту розкритий у Керівництві по звітності у сфері сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative), який складається з таких етапів: 1) визначення обсягу консолідації даних; визначення груп зацікавлених сторін для відображення в звіті; 2) розробка формату та структури Звіту, а також порядку розрахунку окремих показників результативності діяльності; 3) збір даних і складання звіту про стійкий розвиток; 4) перевірка якості Звіту шляхом проведення внутрішнього аудиту, опитувань зацікавлених сторін та / або незалежної зовнішньої аудиторської перевірки, виправлення виявлених недоліків; 5) публікація Звіту та забезпечення його доступності для зацікавлених сторін.

Науковці Байрактар Ю.П., Мацьків Р.Т., Ободець Я.В., Воробей В., Журовська І., Шаповал В., Хамідова О. та Хамідова А., висвітлюючи питання складання нефінансової звітності, представляють різні підходи.

Враховуючи дослідження вказаних науковців, складання Звіту доцільно здійснювати у п'ять етапів:

I. Підготовчий етап, який включає визначення: мови Звіту, ресурси та часовий період, рівень верифікації; обсягу консолідації даних; груп зацікавлених сторін (стейкхолдерів); тем, що становлять найбільший інтерес; установ і організацій, для яких окреслені теми є найактуальнішими; проведення серії зустрічей (індивідуальних, конференцій, семінарів, громадських слухань, інтерактивних інтернет-форумів та/або опитувань, консультацій і круглих столів) із представниками державної та місцевої влади, комерційних партнерів, споживачів й інших зацікавлених сторін для вивчення їхньої позиції та очікувань; вибір конкретних експертів для запрошення до діалогу; створення робочої групи з різних відділів для підготовки Звіту (до складу групи залучають представників різних відділів).

II. Збір та перевірка інформації, який включає: процес збору даних, що повинен бути зафіксований на підприємстві окремою процедурою; формування базової сукупності ключових показників; визначення джерел інформації (які включають інформацію звітів компанії, фінансову та бухгалтерську інформацію, звітів із закупівель, екологічні огляди і, можливо, оцінку екологічного та соціального впливу компанії, звіти щодо кількості, якості й відгуків із проведених тренінгів, оцінка рівня задоволеності співробітників тощо); систематизацію даних та їх структурування; аналіз і перевірку даних.

III. Написання та оформлення Звіту здійснюється відповідальним за складання, яким може бути як працівник підприємства, так і зовнішній експерт; а також складається текстова частина Звіту, ілюстративна частина (графіки, таблиці, коментарі), яка розширює його комунікативні цілі.

IV. Аудит і верифікація Звіту включає проведення внутрішнього аудиту, опитувань зацікавлених сторін і / або незалежної зовнішньої аудиторської перевірки, виправлення виявлених недоліків; разом з тим країни-члени можуть вимагати проведення додаткової перевірки інформації незалежним експертом, який надає висновки щодо такого роду інформації.

V. Публікація Звіту та забезпечення його доступності для зацікавлених сторін забезпечується розміщенням окремою сторінкою на сайті компанії (або сайті для свого нефінансового звіту); розміщенням адреси та контактів для надсилання коментарів із зазначенням контактної особи з питань підготовки Звіту; розповсюдженням Звіту серед головних стейкхолдерів (організація круглих столів, прес-конференцій, розсилка прес-релізів як серед співробітників, так і серед медіа та інших зовнішніх стейкхолдерів, повідомлення для інвесторів, реклама, мейли й інші форми комунікації); здійснення оцінки залученої кількості стейкхолдерів, які канали комунікації виявилися найефективнішими і скільки було отримано коментарів, які можна включити в управління соціальною відповідальністю й у наступний цикл звітування.

При складанні Звіту суттєвого значення набуває взаємодія підрозділів компанії у процесі діяльності, яка забезпечує поліпшення репутації та іміджу, підвищення стійкості за рахунок зниження ризиків, зростання ефективності

окремих бізнес-процесів, у поліпшенні інвестиційної привабливості за рахунок підвищення довіри до компанії і підвищення її капіталізації, утримання кваліфікованих кадрів. Складання Звіту забезпечить ефективність стратегічного й тактичного менеджменту підприємства, координацію і комунікацію усіх підрозділів.

УДК 657

Вороніна В.Л.,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
Ангелова К.О.,
студентка спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

УДОСКОНАЛЕННЯ БАЛАНСУ ВІДПОВІДНО ДО ЗАПИТІВ МЕНЕДЖЕРІВ

В останні роки в економічній літературі дедалі частіше можна зустріти критику традиційних фінансових показників, сформованих на основі даних бухгалтерського обліку, як основи для прийняття рішень.

Центральною складовою фінансової звітності як основи інформаційного забезпечення є бухгалтерський баланс, використання якого на належному рівні дозволяє обґрунтування і прийняття рішень, що забезпечує підвищення ефективності економіки країни в цілому.

Як свідчить практика, зміни, які відбуваються на сучасному етапі в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності направлені, перш за все, на приведення її у відповідність з положеннями міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що в значній мірі ускладнює підходи до проведення аналізу фінансового стану. Таким чином, питання, якою бути бухгалтерській фінансовій звітності, щоб в достатній мірі задовольнити всі вимоги її користувачів, багатогранне і проблемне. Складність цього процесу зумовлюється недостатньою розробкою окремих частин положень бухгалтерської фінансової звітності, їх неузгодженим характером.

Про неефективність використання інформації бухгалтерського балансу та даних бухгалтерського обліку в цілому для визначення вартості підприємства свідчать праці Дж. Деардена, Р.С. Каплана, К. Мерчанта, Д.П. Нортон, Б.С. Чакраварті. Питанням трансформації звітності та бухгалтерського балансу, зокрема, відповідно до вимог сучасної системи управління присвячено праці таких зарубіжних учених, як Р. Болтон, Л. Едвінсон, Б. Ліберт, К. Прахалад, В. Рамасвами, С. Самек, Р. Хоуелл. При визначенні напрямів удосконалення балансу відповідно до запитів менеджерів автором використано досвід таких провідних вітчизняних учених, як М. Колісник, В. Кулик, С. Легенчук, Н. Малюга, М. Пушкар, В. Шевчук, І. Яремко.

Для прийняття управлінських рішень у короткостроковому та довгострокових періодах менеджерам підприємства необхідна інформація щодо теперішньої ринкової вартості підприємства. Цей показник, у даному випадку,

виступає «відправною точкою» із якої починається чи (або) продовжується подальша діяльність підприємства.

Перед менеджерами, для вирішення яких необхідна інформація щодо реальної вартості підприємства, стають завдання: збереження майна підприємства та розвиток підприємства у довго- та короткостроковому періодах.

Рішеннями поставлених завдань виступають: укладання договору страхування майна; складання договору, яким визначається частка кожного співвласника у разі її відчуження; визначення вартості цінних паперів у випадку купівлі-продажу акцій підприємства; визначення вартості підприємства у випадку купівлі-продажу його повністю чи частинами; розробка перспективного плану розвитку; створення інвестиційного проекту розвитку бізнесу; визначення кредитоспроможності підприємства і вартості застави під час кредитування; проведення реструктуризації підприємства.

Не отримуючи необхідної інформації у системі бухгалтерського обліку та звітності, менеджери змушені звертатися до інших інформаційних джерел. На сьогодні, найпрогресивніші методи оцінки вартості підприємства враховують не лише дані обліку та звітності, а й нефінансові показники.

Існує дві групи методів, за допомогою яких здійснюється оцінка вартості підприємства. Умовно їх можна поділити на дві групи: 1) ті, що використовують дані звітності; 2) ті, що базуються на фінансовій і нефінансовій інформації.

Для підвищення релевантності інформації бухгалтерського балансу при прийнятті рішень необхідним є включення до бухгалтерського балансу додаткових показників, що дозволять йому стати надійним джерелом інформації для використання найновіших методик оцінки вартості підприємства. Вирішення даного питання стає можливим при включенні до бухгалтерського балансу потенційних активів і потенційного власного капіталу, величина яких визначається як різниця між ринковою та балансовою вартістю підприємства.

Відображення вартості потенційних активів у балансі є надзвичайно важливим. Адже, за словами відомого вченого в галузі менеджменту П. Друкера, зараз, відбувається перехід від підприємств, що ґрунтуються на раціональній організації, до підприємств, що ґрунтуються на знаннях та інформації [1, с. 272].

Удосконалення бухгалтерського балансу зумовлене необхідністю підвищення його інформаційної потужності та зручності його використання у процесі аналізу, для цього необхідними є: зміна місця відображення у балансі окремих видів майна та джерел його формування; підвищення аналітичності (синтетичності) бухгалтерського балансу; зміна назв окремих структурних елементів балансу для покращення розуміння показників, що наводяться за відповідними статтями.

Список використаних джерел

1. Друкер П. Задачи менеджмента в XX веке / П. Друкер. – М. , 2000. – 456 с.
2. Кулик В. А. Бухгалтерський баланс: минуле, сучасне, майбутнє: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2010. – 186 с.

Дунаєва М.В.,
старший викладач кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ В УКРАЇНІ

Сучасний стан бухгалтерського обліку в Україні можна схарактеризувати як взаємодія національних і міжнародних стандартів. Уже майже двадцять років в Україні вивчається питання переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності. Зміни в системі бухгалтерського обліку спрямовані на її гармонізацію з міжнародними стандартами. На сьогоднішній день стоїть питання: за якими стандартами повинні працювати вітчизняні підприємства: за національними чи міжнародними? У цілому приведення національних систем обліку і звітності до вимог міжнародних стандартів – це шлях інтернаціоналізації обліку і його гармонізації, підвищення якості облікової інформації та довіри до неї з боку різних користувачів. Реформування системи обліку – процес складний і потребує кропіткої роботи законодавців, науковців і практиків.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності. Згідно з теперішнім законодавством кожне підприємство самостійно обирає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством). Звернемо увагу, що Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та Національні П(С)БО (НП(С)БО) за своєю структурою і змістом подібні до МСФЗ, але між ними є значні розбіжності. Відмінною рисою між МСФЗ і П(С)БО є те, що звітність за міжнародним стандартами формується, не ґрунтуючись на нормах законодавства, а виходячи з наявних фінансових реалій. П(С)БО не надають подібних можливостей підприємствам, тобто вимагають повного дотримання своїх норм. Також виникає розбіжність у тому, що форми фінансової звітності за П(С)БО в певних аспектах відрізняються від форм звітності МСФЗ. Наприклад, міжнародні стандарти не регламентують порядок статей у бланках звітності, а національні не дають можливості відступати від встановленого формату фінансових звітів.

Для прийняття рішень керівникам необхідно мати актуальну і достовірну інформацію про поточний стан справ на підприємстві. При цьому необхідно пам'ятати про те, що дані різних видів обліку та звітності можуть істотно відрізнятися. Слід визнати, що мета, яку ставлять перед собою компанії, що ведуть бухгалтерський облік за НП(С)БО, і мета компаній, звітність яких базується на МСФЗ, є трохи різними. Для більшості українських компаній важливо вести облік так, щоб податки, відображені у податковій звітності, складеній на основі даних бухгалтерського обліку, були мінімальними. Таким чином, прибуток теж передбачається мінімальним. Це принципово

відрізняється від позиції компаній, зацікавлених у демонстрації високого прибутку з метою залучення інвесторів. Виходячи з того, що метою господарської діяльності підприємства є все-таки не «гра у податки», а прибуток, слід приділяти увагу саме цьому, спрямовуючи всі свої дії на отримання прибутку. При цьому на другий план відступають податки і збори, які в разі достатньо ефективної роботи підприємства уже не становлять проблеми. Різниця між П(С)БО та МСФЗ полягає в тому, що українські стандарти суворо регламентують перелік витрат і методи їх визнання, тоді як МСФЗ надають у цьому питанні більшу самостійність. Для прийняття управлінських рішень доцільно послуговуватися МСБО/МСФЗ, суть яких, загалом, полягає в тому, що підприємство обліковує витрати в обсязі і за видами, які дають йому змогу визначити реальну витратну частину, в тому числі — повну собівартість кожного виду продукції чи окремого виробу, не беручи до уваги обмеження, що їх встановлює українське законодавство.

Однією із суттєвих відмінностей МСФЗ від П(С)БО є увага до деталей. Тобто міжнародні стандарти містять безліч приміток, які надають можливість чітко розкривати суть операцій. МСФЗ включають детальніші вимоги до розкриття інформації про облікову політику, про невикористані кредитні кошти, про виділення сум, що відносяться до часток у участі в соціальній діяльності тощо. В той же час, у національних стандартах такої деталізації не існує.

Науковці виділяють кілька причин, які підштовхують Україну до переходу на міжнародні стандарти. По перше, це стосується процесу уніфікації та гармонізації системи бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, тобто фінансова звітність, складена відповідально до МСФЗ, є зрозумілою для всіх представників бізнесу — як для вітчизняних, так і для іноземних. Це дозволить не лише уникнути облікових непорозумінь, але й скоротити витрати суб'єктів господарювання під час підготовки своєї звітності, особливо в умовах консолідованої фінансової звітності підприємства, що працюють у різних країнах. По друге, застосування МСФЗ дають можливість отримати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень шляхом порівняння своєї діяльності з діями конкурентів. Також з'являється можливість отримати іноземних інвестицій та позик і вийти на зарубіжні ринки.

Разом з цим, перехід на МСФЗ вимагає створення певних інституційних механізмів і суб'єктів влади, які б займались запровадженням міжнародних стандартів і наглядом за їх дотриманням на різних рівнях. Це б допомогло вирішити ще одну проблему сучасного обліку — непостійність законодавчої бази. В цілому, перехід українського обліку на МСФЗ є перспективним для країни. Це сприятиме розвитку міжнародних відносин та торгівлі, оскільки полегшиться процес пошуку партнерів та інвесторів. Перехід на МСФЗ повинен стати суттєвою допомогою бухгалтерам у веденні обліку, складання звітності та наданні швидкої та достовірної інформації користувачам. Успіх застосування МСФЗ передусім залежить від економічного середовища, наявності національної інфраструктури їх існування. І хоча МСФЗ — це високоякісний інтелектуальний продукт, повною мірою вони працюють тільки в певних економічних реаліях.

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ

Міжнародні стандарти фінансової звітності спрямовані на відображення реальної і об'єктивної інформації про поточний фінансовий стан підприємства. Крім того, враховуючи бажання влади вносити постійні зміни у діючі П(С)БО з метою їх зближення з податковим обліком, МСФЗ залишаються недоторканими, а їхнє застосування стає вигіднішим для українських підприємств, перш за все, для підвищення інвестиційної привабливості.

Поширення МСФЗ пояснюється тим, що фінансова звітність, яка потрібна для інвесторів, власників, повинна бути зрозумілою та достовірною, тому всі міжнародні організації вимагають упровадження МСФЗ.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це правила, що встановлюють вимоги до визнання, оцінки та розкриття інформації про майно підприємства, джерела його утворення, фінансові результати та використовуються для складання фінансових звітів організацій у світовому масштабі. Вони забезпечують порівнянність показників, представлених у бухгалтерській звітності організацій, що функціонують у різному економічному середовищі, і є умовою доступності звітної інформації для зовнішніх користувачів.

На сьогоднішній день існує два основних підходи до вирішення питання про переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти:

- трансформація (коригування) бухгалтерської звітності, складеної відповідно до національних стандартів на звітність у стандартах МСФЗ;
- конверсія або ведення паралельно з національними стандартами обліку відповідно до МСФЗ.

Трансформація – це процес перетворення фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у фінансову звітність, яка б відповідала вимогам МСФЗ. Процедура трансформації полягає в тому, щоб виявити відмінності в обліку та звітності згідно із П(С)БО та МСФЗ і врегулювати виявлені невідповідності через систему бухгалтерського обліку для отримання фінансової звітності за МСФЗ.

Трансформація фінансової звітності здійснюється з урахуванням вимог МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності» та передбачає коригування статей звітності, складеної за П(С)БО, з метою доведення вартісної оцінки активів, капіталу та зобов'язань до вартості, за якою вони повинні бути відображені згідно з вимогами МСФЗ.

Єдина методика проведення трансформації фінансової звітності у звітність згідно з МСФЗ відсутня. У кожному конкретному випадку на неї впливає специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку та облікова політика, наявність фінансових ресурсів і кваліфікованого персоналу у даній сфері.

На підготовчому етапі трансформації доцільно паралельно організувати: інвентаризацію; аналіз звітності, складеної за П(С)БО; методичний (обліково-аналітичний) процес; виправити помилки в звітності, складеній за П(С)БО, що зумовлено вимогою МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», 115 який вимагає окремо розкривати трансформаційні коригування як мінімум двома групами: виправлення помилок і зміна облікових політик. Крім того, необхідно пам'ятати, що компанія повинна використовувати єдину облікову політику для всіх періодів, представлених у першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Для правильного здійснення трансформації бухгалтеру необхідно вирішити ряд питань, які у подальшому впливають на її результати. Першочерговим є визначення дати першого застосування МСФЗ, яка є відправною точкою для проведення трансформаційних процедур. Важливо також установити користувачів фінансової звітності, складеної за МСФЗ, та формати подання звітності. Якщо користувачем звітності є державна фіскальна служба, НКЦПФР, Державна служба статистики, фінансова звітність складається за формами, затвердженими НП(С)БО 1 із проставленням позначки, що така звітність складена за МСФЗ. Якщо ж користувачами звітності є іноземні інвестори, формат фінансової звітності за МСФЗ може визначатися як інвестором, так і суб'єктом господарювання.

Щодо розробки окремого Плану рахунків, МСФЗ не вимагає ведення компанією регламентованого Плану рахунків, але для повноцінного представлення інформації, для самого процесу трансформації його все ж таки необхідно розробити. МСФЗ надають компаніям змогу скласти такий план рахунків, який буде максимально відповідати специфіці їх діяльності. Компанії можуть прийняти План рахунків, заснований на міжнародній практиці, із використанням чотиризначної системи нумерації.

Процес конверсії (паралельне ведення бухгалтерського обліку) забезпечує процес формування фінансової звітності за МСФЗ на основі відповідних бухгалтерських записів. У зв'язку з цим, паралельний облік – самий точний, але витратніший, оскільки вимагає складання паралельного плану рахунків у форматі, відповідному МСФЗ, перенесення залишків з національного Плану рахунків на рахунки нового плану з одночасними коригуваннями та подальшим паралельним веденням обліку. Кожна господарська операція та кожен первинний документ мають бути відображені двічі: в системі обліку за національними стандартами та в обліку за правилами МСФЗ. Метод конверсії у порівнянні з трансформацією є достовірнішим і оперативнішим, але вимагає значних ресурсів на його здійснення, пов'язаних із витратами часу та високими вимогами до професійного рівня персоналу.

При здійсненні переходу фінансової звітності на Міжнародні стандарти фінансової звітності суттєвого значення набуває знання бухгалтером або аудитором, який проводить трансформацію вимог МСФЗ і їх професійне судження. Слід пам'ятати, що вигоди, отримані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання, як стверджується в Концептуальній основі МСФЗ.

Кондратюк О.М.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Криворізький економічний інститут
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

Шкабура В.С.,

студентка 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Криворізький економічний інститут
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВПЛИВ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ОРГАНІЗАЦІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

У процесі світової економічної інтеграції важливого значення для України набувають економічні та інформаційні зв'язки з іншими країнами. Активний розвиток міжнародних відносин, зростаючі обсяги іноземних інвестицій, збільшення кількості підприємств з іноземним капіталом створюють нові вимоги до бухгалтерської інформації, які полягають у підвищенні рівня зіставності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств країн світу. Необхідність зростання ефективності ділової співпраці та процесу прийняття інвестиційних рішень зумовлює пошук новітніх стратегій на основі вивчення зарубіжного досвіду.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – набір прийнятих радою з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) стандартів (IFRS, IAS) і тлумачень, які регламентують правила складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім користувачам для прийняття ними економічних рішень стосовно підприємства.

Перехід на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності відкриває для підприємств України нові можливості для узгодженості та ефективного функціонування інформаційної системи і подальшої гармонізації вимог до звітності. Застосування єдиних стандартів фінансової звітності дозволяє міжнародним фінансовим ринкам оцінювати і порівнювати результати діяльності різних компаній, забезпечує відкритість, прозорість і зіставність фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Дослідження означеної проблематики розкриваються в працях зарубіжних і вітчизняних учених, економістів і бухгалтерів. Серед них: Г. Веріга, С. Голов, М. Жук, О. Ліснич, П. Левченко, Т. Михайлова, Л. Нищенко, Ф. Палій, Я. Соколов, Ф. Бутинець, Л. Горецька та інші. Зважаючи на вагомий внесок науковців, значний інтерес представляє висвітлення питання впливу міжнародних стандартів на організацію бухгалтерського обліку для підприємств в Україні.

Організація бухгалтерського обліку являє собою комплекс управлінських рішень стосовно побудови облікового процесу. Основним з них є формування облікової політики підприємства.

Поняття «облікова політика» розкривається в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Відповідно до цього стандарту облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. І в міжнародних стандартах, і в національному законодавстві, передбачено, що підприємство до початку звітного періоду самостійно визначає облікову політику та затверджує її у відповідному наказі. Це забезпечує, з одного боку, однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з другого, – створює умови для здійснення ефективного фінансового менеджменту підприємства.

Для формування облікової політики учасники, котрі задіяні в її підготовці застосовують професійне судження. Адже і міжнародними, і національними стандартами бухгалтерського обліку дозволяється кілька варіантів рішень стосовно оцінки, визнання активів, доходів, витрат, зобов'язань, амортизації необоротних активів, вибуття запасів, резервів, ін.

Постає питання професіоналізму, практичного досвіду та знань з МСФЗ. Актуальність питання підтверджується його широким обговоренням у ділових, наукових і бізнес колах. Так, на заході «МСФЗ-форум: практика застосування» (10 лютого 2017 р. м. Київ) порушено питання про те, кого доцільніше обирати для роботи із МСФЗ – аудитора чи бухгалтера з реального бізнесу. Називаючи переваги аудитора, згадано про притаманні йому знання та значний досвід із застосування МСФЗ, швидку адаптацію і розуміння процесів бізнесу, здатність самостійно ухвалювати рішення щодо застосування МСФЗ. Серед недоліків названо поверхове знання облікових систем і податкового обліку, відсутність досвіду управління персоналом. Акцентовано увагу, що перевагами бухгалтера є ґрунтовні базові знання бухгалтерського обліку, облікових систем і досвід з їх використання, розуміння податкового обліку, а до недоліків належать відсутність практичного досвіду в застосуванні МСФЗ, через що виникають труднощі з відповідним ухваленням рішень, небажання або страх змінювати правила обліку.

З таких позицій Методологічна рада з бухгалтерського обліку як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України схвалила рекомендації з Програми підвищення кваліфікації бухгалтерів. Крім того, спостерігається стрімке поширення програм бухгалтерської сертифікації, такі як CAP, CIPA, DipIFR. Кожна відрізняється переліком і глибиною вивчення дисциплін, за якими проводиться сертифікація, програмою (технологією) підготовки, але всі вони спрямовані допомогти бухгалтерам, аудиторам, керівникам набутти відповідні знання з МСФЗ.

Підвищення кваліфікації персоналу також є одним з елементів організації бухгалтерського обліку, що здійснює прямий вплив на ефективність підготовки облікової політики підприємства. Остання, в свою чергу, буде виглядати оригінальною розробкою, котра містить законодавчо-нормативні драйвери та компоненти професіонального судження; здійснювати вплив на процес побудови бухгалтерського обліку, продуктивність праці облікового персоналу та загальні показники діяльності підприємства, сприятиме розвитку підприємництва в Україні.

Кондратюк О.М.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Криворізький економічний інститут
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

Яковенко Ю.В.,

студент ННІУА, 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Донецький національний університет економіки
і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Динамічний розвиток світового економічного середовища, під впливом глобалізаційних та інтеграційних процесів зазнає значних змін. Одним з інтеграційних напрямів у економічній сфері є розроблення та впровадження загальновизнаних міжнародних стандартів для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які зможуть більшою мірою уніфікувати перешкоди для кооперації діяльності підприємств з різних країн світу та поєднати їх єдиною бухгалтерською мовою. Для здійснення виробничої діяльності та надання послуг, підприємства повинні бути належно забезпечені засобами праці та мати достовірну інформацію про їх стан і необхідність оновлення. Саме тому, питання організації ведення обліку основних засобів за міжнародними стандартами, як запоруки успішної та довгострокової взаємодії між підприємствами, є актуальним.

На сьогоднішній день, українським підприємствам надано право здійснювати ведення бухгалтерського обліку, як за вимогами національних положень (стандартів), так і за вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, окрім тих підприємств та установ, які зобов'язані вести облік за визначеними стандартами, відповідно до законодавства.

Основні аспекти та методологічні засади ведення бухгалтерського обліку викладено у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Окрім даного положення, ключові аспекти обліку основних засобів також регламентують такі міжнародні стандарти, як МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», МСБО 3 «Об'єднання бізнесу», МСБО 17 «Оренда», МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Стандарти окреслюють основні положення щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, передбачають певну «свободу вибору» для управлінського персоналу в питаннях організації обліку основних засобів.

Так, відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, всі питання організації обліку на підприємстві мають бути задекларовані в обліковій політиці.

Зокрема, стосовно організації та ведення обліку основних засобів облікова політика має містити такі положення:

1. Порядок визначення оцінки об'єктів основних засобів, що надходять на підприємство, залежно від шляхів надходження. У першу чергу, це стосується основних засобів, що надходять на підприємство шляхом безоплатної передачі та як внесок до статутного капіталу.

2. Резервування коштів на виведення об'єкта основних засобів з експлуатації, якщо очікується, що витрати на ліквідацію основних засобів перевищать його ліквідаційну вартість.

3. Організацію та порядок проведення оцінки основних засобів, після їх визнання. Тобто, суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

4. Частоту та порядок проведення переоцінки основних засобів. Зокрема, необхідно окреслити критерій, за яким справедлива вартість активу буде суттєво відрізнятися від його балансової вартості, частоту переоцінок для об'єктів основних засобів, які зазнають незначних і непостійних, значних і непостійних, а також значних і постійних змін.

5. Застосування одного з методів для переоцінки суми накопиченої амортизації на дату переоцінки, наведених у МСБО 16.

6. Використання одного з методів амортизації основних засобів, а також визначення та розрахунок суми ліквідаційної вартості даних активів.

7. Урахування вимог національного законодавства щодо мінімальних строків нарахування амортизації, вартісного критерію віднесення активів до основних засобів.

8. Застосування компонентного обліку основних засобів з метою ефективного використання кожного з елементів об'єкта, зважаючи на різний строк їх служби.

9. Облікову політику пропонується доповнити додатком з переліком рахунків бухгалтерського обліку та визначенням їх нумерації.

Незважаючи на це, у процесі організації обліку основних засобів за міжнародними стандартами підприємство може стикнутися з певними проблемами їх впровадження та застосування. До таких проблем відносять: необхідність пристосування та підвищення освітньо-кваліфікаційного рівня управлінського та бухгалтерського персоналу, з метою розуміння концептуальних основ міжнародних стандартів; значні витрати на налаштування роботи бухгалтерського програмного забезпечення відповідно до вимог міжнародних стандартів; відсутність мотиваційної складової переходу на застосування міжнародних стандартів серед управлінського персоналу.

Таким чином, процес організації обліку основних засобів за міжнародними стандартами є достатньо трудомістким і тривалим процесом, який вимагає високого розуміння як особливостей ведення бухгалтерського обліку обліковим та управлінським персоналом, так і інвестування значних частин грошових коштів для його здійснення. Але перехід на ведення обліку за міжнародними стандартами є не тільки кроком у майбутнє, але й відкриває широкі можливості для більшості підприємств, насамперед, українських.

**ОБЛІК ЗМІН УМОВ ДОГОВОРІВ З ПОКУПЦЯМИ: ПОРІВНЯЛЬНА
ХАРАКТЕРИСТИКА ПОЛОЖЕНЬ П(С)БО УКРАЇНИ ТА МСФЗ**

Господарська діяльність юридичних осіб здійснюється на підставі угод, які можуть укладатися у будь-якій формі. При цьому протягом строку їхнього виконання сторони можуть вносити зміни або правки до предмета, способів здійснення та строків угоди, сум винагород та інших умов. Зазначені дії можна розглядати як модифікацію угоди (договору, контракту). Вони можуть суттєво впливати на вихідні положення домовленостей, їхню подальшу реалізацію, і, найголовніше, на величину та порядок визнання виручки. Отже, такі зміни мають знайти відображення в системі бухгалтерського обліку підприємств і організацій, що передбачає включення до облікової політики суб'єкта господарювання відповідних методичних вказівок.

Якщо проаналізувати положення діючих нині вітчизняних і міжнародних облікових стандартів, то можна дійти висновку, вони містять доволі мало рекомендацій щодо обліку наслідків модифікацій попередніх домовленостей, встановлених в угоді. Так, у П(С)БО 15 «Дохід», основному документі, який регламентує методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, про можливості коригування доходу у разі внесення змін до умов договору (контракту) взагалі не згадується. В МСБО 18 «Будівельні контракти» є визначення відхилення від ціни за будівельним контрактом, яке являє собою зміну ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту. Ці відхилення можуть визнаватися доходом за будівельним контрактом якщо одночасно виконуються такі критерії: існує імовірність отримання економічних вигід та можлива їх достовірна оцінка.

В МСБО 11 «Будівельні контракти» зазначається, що сума доходу від контракту може змінюватися від одного періоду до наступного, наприклад якщо підрядник і замовник погоджують відхилення або претензії, які збільшують або зменшують дохід від контракту в період, наступний за періодом початкового укладання контракту. При цьому під відхиленнями розуміється вказівка замовника змінити сферу робіт, які треба виконати згідно з контрактом. В іншій ситуації, сума доходу, узгоджена в контракті з фіксованою ціною, може збільшитися в результаті застережень про змінні ціни.

І в П(С)БО України, і в МСФЗ усі відхилення відображається в обліку перспективно як зміни облікової оцінки. Таким чином, вимоги усіх зазначених вище документів щодо обліку змін у договорах з контрагентами майже аналогічні. Але при цьому вони, з одного боку, в певній мірі носять галузеву спрямованість (сфера будівництва), а, з іншого, мають досить загальний

характер, що не дозволяє сформувати повну та універсальну методику обліку змін до договорів (контрактів).

Відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», який набуває чинності з 1 січня 2018 року, модифікація договору – це зміна предмета або ціни (або і того, і іншого) договору, затверджена сторонами такого договору. Вона має місце тільки, коли сторони за договором затверджують нові або змінюють існуючі забезпечені правовим захистом права і обов'язки сторін. Модифікація контракту може бути затверджена в письмовій формі, узгоджена в усній формі або у відповідності з іншою звичною господарською практикою ведення бізнесу компанією. Модифікація договору існує, навіть якщо сторони договору ще не дійшли спільної позиції стосовно обсягу або ціни (чи обох) модифікації, або якщо сторони затвердили зміну обсягу договору, але ще не визначили відповідну зміну ціни.

Згідно з МСФЗ 15 зміст модифікації договору визначатиме порядок її обліку за одним з трьох варіантів: 1) як частину первісного договору; 2) як новий окремий договір; 3) як анулювання існуючого договору та укладання нового.

Відповідно до першого варіанту, модифікація договору передбачає розширення його обсягів за рахунок поставки додаткового об'єму невідокремлюваних товарів/послуг. Обіцяні товари (послуги), які ще не передані на дату модифікації договору, відображатимуться як частина первісного контракту (наприклад, узгодження змін щодо перепланування приміщення). При цьому, товари або послуги, обіцяні клієнтові, розглядаються як невідокремлені, якщо вони не відповідають жодній з таких умов:

- клієнт може мати вигоду від товару або послуги або саму по собі, або разом з іншими ресурсами, які клієнт може легко отримати (тобто цей товар або послуга здатна бути відокремленою); або

- обіцянку суб'єкта господарювання передати товар або послугу клієнтові можна відокремити від інших обіцянок у даному договорі (тобто товар або послуга є відокремленою у контексті даного договору).

Якщо модифікація договору передбачає розширення предмету договору за рахунок поставки додаткового об'єму відокремлюваних товарів/послуг і збільшення ціни контракту на суму відшкодування, що дорівнює цінам їхнього відокремленого продажу, то вона відображається як новий окремий договір (наприклад, будівництво додаткової полоси автомагістралі, відшкодування за яке формується методом «витрати плюс»).

У разі, коли передбачається розширення предмету договору за рахунок поставки додаткового об'єму відокремлюваних товарів/послуг, але не за цінам відокремленого продажу, то модифікація відображається як розірвання існуючого, і виникнення нового договору з новою ціною.

Таким чином, затвердження МСФЗ 15 вимагає внесення відповідних змін у вітчизняну нормативну базу з метою вдосконалення існуючої облікової теорії та практики у питаннях визнання та оцінки доходів.

ОСОБЛИВОСТІ СТРУКТУРИ ФОРМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ «ЗВІТ ПРО СУКУПНІ ДОХОДИ ЗА ПЕРІОД» ЗА МСФЗ

В Україні зараз відбувається багато змін в суспільстві, політиці та економіці. Усе більше компаній нашої країни починають реалізовувати свою продукцію за межі держави. Тому перехід суб'єктів господарювання до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) – це, з одного боку, добровільно, а з іншого, законодавчо регламентовано. Перелік суб'єктів господарювання щодо обов'язкового складання та подання фінансової звітності за МСФЗ наведено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у ста. 12-1.

Обов'язковою формою фінансової звітності за МСФЗ є Звіт про сукупні доходи за період. Основне призначення цієї форми показати процес формування кінцевого фінансового результату господарської діяльності підприємства. Звіт про сукупні доходи надає користувачам фінансової звітності (насамперед інвесторам та кредиторам) інформацію та можливість аналізу показників діяльності компанії в розрізі доходів, витрат, результатів діяльності та сукупного доходу, а також їх співставлення з попереднім періодом. Залежно від мети компанії під час складання Звіту про сукупні доходи за період потрібно керуватися такими нормативно-правовими актами: МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», «МСБО 1 «Подання фінансової звітності», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

МСБО 1 пропонує два формати звіту. Перший формат – це окремий Звіт про прибутки та збитки, який відображає компоненти прибутку та збитку компанії; другий формат подається у двох звітах – окремий Звіт про прибутки та збитки та другий звіт – Звіт про сукупний дохід, який починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного доходу. Кожна з форм має набір обов'язкових статей і певні вимоги щодо розкриття інформації в елементах звіту. Крім того, МСФЗ встановлені обов'язкові реквізити фінансової звітності для компаній: назва підприємства, країна знаходження, дата звітності та звітний період, валюта звітності та одиниці її виміру, опис характеру діяльності та відповідні дані за попередній період.

Зазначимо деякі обов'язкові статті Звіту про сукупні доходи за період, які на нашу думку є важливими для прийняття управлінських рішень: дохід; фінансові витрати; частку прибутку або збитку асоційованих і спільних

підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі; податкові витрати; прибуток або збиток; кожний компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за своїм характером; частку іншого сукупного прибутку асоційованих і спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі; загальний сукупний прибуток.

Також важливими для отримання достовірної інформації у Звіті про сукупні доходи є складові іншого сукупного прибутку. Відповідно до МСБО 1 "Подання фінансової звітності": Загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, окрім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно з їх повноваженнями власників. Він складається з двох компонентів: прибуток (збиток) та інший сукупний прибуток (збиток).

Інший сукупний прибуток містить статті доходів і витрат, які не є визнаним прибутком або збитком, як вимагають інші МСФЗ. Компонентами його є: зміни у надлишку переоцінки; прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами; прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці; прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу.

Зазначимо основні елементи Звіту про сукупні доходи. Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності елементи доходу, витрат, прибутку або збитку визначаються таким чином :

- дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу;

- витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам;

- прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку.

Підприємства мають повну свободу вибору при визначенні способу подання витрат. Так, витрати, визнанні у фінансовому результаті періоду необхідно відображати з використанням класифікації, яка ґрунтується за двома методами: 1) характером витрат; 2) за функцією витрат. Компанія обирає метод, який вважає для себе зручним і надійним. Метод характеру витрат простіший у застосуванні, витрати об'єднуються за їх характером не перерозподіляючи їх функціонування у виробничому процесі. Функція витрат розкриває інформацію про собівартість реалізації, відокремлюючи її від інших витрат суб'єкта господарювання. Такий метод для відображення витрат забезпечує доречнішу інформацію, але він є суб'єктивнішим на відміну від методу, який заснований на характері витрат і потребує розкриття додаткової інформації про характер витрат і деталізації їх функцій у виробничому процесі.

Можна зробити висновок, що Звіт про сукупні доходи за період складений за МСФЗ є головним не тільки для українських компаній які хочуть отримувати

інвестиції, а й для усіх ланок бізнесу світу. Крім того, Якщо порівнювати інформативність форми звіту за МСФЗ і НП(С)БО, то Звіт про сукупні доходи за період, складений за Міжнародними стандартами є детальнішим, що відіграє велику роль в аналізі поданої інформації для користувачів фінансової звітності.

УДК 657.375

Лежненко Л.І.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

Галата А.О.,

студентка ОЕФ, 4 курсу, напрям підготовки 6.030509 «Облік і аудит»,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ВІДМІННОСТІ ТА ВІДПОВІДНІСТЬ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА НП(С)БО 1 ТА МСФЗ 10

Ринкові умови господарювання в Україні, процеси інтеграції призвели до утворення таких об'єднань підприємств як консолідовані групи підприємств або холдингові підприємства, а, отже, виникла потреба у складанні консолідованої фінансової звітності.

Консолідація – це зведення бухгалтерських даних при підготовці зведеного звіту.

Відповідно до НП(С)БО 1 консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Відповідно до МСФЗ 10 консолідована фінансова звітність – фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

Отже, визначення «консолідованої фінансової звітності» за міжнародними та національними стандартами є тотожними.

У системі бухгалтерського обліку України комерційні підприємства мають можливість скласти консолідовану фінансову звітність за Національними стандартами та Міжнародними стандартами.

Варто зазначити, що консолідація фінансової звітності – одна з найскладніших облікових процедур. Процедури консолідації звітності застосовують до групи підприємств, яка складається з материнського та дочірніх підприємств. Тому, вбачається за необхідне узагальнити та вивчити особливості формування консолідованої фінансової звітності.

Незважаючи на те, що методологічні засади складання консолідованої фінансової звітності знайшли відображення в Україні в нормативно-правових документах, на даний час не існує детально розробленої методики консолідації фінансової звітності, уніфікованих рекомендацій щодо складання такої звітності.

Консолідовану фінансову звітність складає та подає суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством.

Згідно з МСФЗ 10 материнське підприємство – це суб'єкт господарювання, який контролює одного або кількох суб'єктів господарювання, а дочірнє підприємство – суб'єкт господарювання, який контролюється іншим суб'єктом господарювання.

Національні стандарти, в свою чергу, дають наступні визначення материнського та дочірнього підприємства: материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств, а дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Міжнародні стандарти, на відміну від національних, в яких не приведені визначення терміну «контроль», дають наступне тлумачення контролю об'єкта інвестування: «Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо він має права на змінні результати діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та може впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням щодо об'єкта інвестування». Тож, інвестор контролює інвестування тоді, коли він має все перелічене, а саме:

- владні повноваження щодо об'єкта інвестування;
- зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування;
- здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора.

Відповідно до НП(С)БО та МСФЗ з урахуванням наявності контролю виділяють такі види залежних компаній:

- спільне підприємство – це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю;
- асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією, наприклад, партнерство, на який інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві;
- дочірнє підприємство – це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

Консолідована фінансова звітність, підготовлена за міжнародними стандартами, не має чітко регламентованої форми, а в НП(С)БО 1 надано перелік мінімальних статей, які повинні бути приведені в звітах.

Крім того, консолідована фінансова звітність, яка складається за національними стандартами фінансової звітності, має регламентовані форми, які нічим не відрізняються від класичної звітності, які складаються для окремого підприємства.

При проведенні аналізу вимог національних і міжнародних стандартів щодо процесу консолідації фінансової звітності можемо зробити висновки, що в Україні триває процес гармонізації вітчизняних нормативних актів з

міжнародними. В ході порівняння виявлено, що основний зміст національних стандартів відповідає вимогам міжнародних стандартів, проте національні стандарти бухгалтерського обліку дещо розглядають значно вужче коло питань, ніж міжнародні. Проаналізувавши нормативну базу, яка регулює процес консолідації фінансової звітності, можна виділити, що в міжнародній практиці ширше розкрито така категорія, як оцінка наявності контролю, а також наведено опис процедури консолідації.

УДК 657

Ловінська Л.Г.,
д.е.н., професор, заступник директора
НДФІ ДННУ «Академія фінансового управління»

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЗАПРОВАДЖЕННЯ МСБОДС: МЕТОД НАРАХУВАННЯ

Реформування бухгалтерського обліку в державному секторі є складовою частиною загального процесу реформування системи управління державними фінансами в Україні, відповідно до ухваленої Кабінетом Міністрів України Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 рр. [1].

Однією з новацій цієї реформи є запровадження методу нарахування в бухгалтерський облік бюджетних установ, виконання державних і місцевих бюджетів. При всіх перевагах цього методу запровадження його на рівні обліку виконання бюджетів непростий процес.

Застосування методу нарахування в державному секторі передбачає оцінку й відображення в обліку та звітності всіх активів і зобов'язань держави. Оцінюються не лише основні засоби, матеріальні запаси та інші оборотні й необоротні активи, що є об'єктами обліку в даний час, а й усі нематеріальні активи, у т. ч. усі права, які перебувають у власності держави, усі природні ресурси, що є державним активом і власністю держави, пенсійні зобов'язання останньої перед майбутніми пенсіонерами. Для прийняття управлінських рішень на державному рівні така інформація є дуже важливою.

На сьогодні не всі активи й зобов'язання бюджетних установ підлягають реальній оцінці. Наприклад, вартість придбання основних засобів списується за рахунок відповідних джерел фінансування з подальшим нарахуванням амортизації. При цьому концепція нарахування амортизації основних засобів бюджетних установ не є на даний час обґрунтованою та не узгоджується з бюджетною класифікацією. Це одна з причин відсутності узгодженості між класифікацією доходів і видатків, яка застосовується при виконанні державного, місцевих бюджетів і кошторисів бюджетних установ, побудованою за GFS і класифікацією доходів і витрат відповідно до IPSAS.

Крім того є проблеми, які виникають при переведенні на метод нарахування процесу формування надходжень до бюджетів від сплати податків. Вимоги держави до платників податків можуть виникнути в момент

надходження до Державної фіскальної служби податкової декларації або коли платник податків здійснив ту дію, наслідком якої є виникнення в нього зобов'язання зі сплати податку. В оцінці таких операцій і полягає складність цього методу. У той час як головною перевагою цього методу є достовірність звітності з позиції економічного змісту її показників.

Зазначені проблеми обумовили застосування модифікованого касового методу та модифікованого методу нарахування в бухгалтерському обліку в державному секторі.

Модифікований касовий метод в обліку виконання державного боргу передбачає фіксацію касових потоків, при цьому визнання державного боргу й бюджетних кредитів здійснюється за методом нарахування. За цим методом визнаються також інші розрахунки, потреба в яких виникає в ході виконання бюджету. Деякі активи й зобов'язання, крім наведених, впливають на ліквідність і платоспроможність держави, тому оцінюються за методом нарахування.

Модифікований метод нарахування застосовується для оцінки активів і зобов'язань. На певному етапі його запровадження стало зрозуміло, що він не дає змоги оцінити їх об'єктивно. Модифікований метод нарахування використовується як перехідний, із метою створення необхідних умов для запровадження повного методу нарахування. Так, приміром, запровадження нарахування амортизації необоротних активів потребує визначення їхньої реальної (справедливої) вартості, визначення терміну корисної експлуатації за їхніми групами. Враховуючи стан основних засобів у державному секторі, можна зробити висновок, що цей процес потребує великої організаційної роботи, методичної підготовки та витрат часу.

Порівняння методів нарахування і касового свідчить про переважання першого, який є прогресивнішим. При методі нарахування операції визнаються в момент здійснення або зміни економічної вартості активів і зобов'язань.

Звіт про виконання бюджету відповідно до бюджетного законодавства України складається за касовим методом обліку, за змістом ця звітність відображає грошові потоки – доходи й видатки, джерела фінансування дефіциту. Вона є публічною, фактично це звітність про операції уряду.

Дослідження показало відсутність чіткості й однозначності теоретичного обґрунтування та практичного застосування різних методів визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку державного сектору України. Зазначене стосується і нормативно-правового забезпечення цього питання. Якщо терміни «касовий метод» і «метод нарахування» ще вживаються, то терміни «модифікований касовий метод» і «модифікований метод нарахування» не використовуються ні в теорії, ні на практиці.

Перехід до методу нарахування не може бути одномоментним і потребує тривалого періоду, протягом якого доцільно використовувати модифікований метод нарахування зі збереженням касової основи, що варто враховувати при проведенні реформи бухгалтерського обліку в бюджетних установах країни.

Поступове запровадження в державному секторі України методу нарахування дасть змогу перейти до середньострокового бюджетування, а отже,

не лише враховувати грошові залишки, а й контролювати рух будь-яких активів і зобов'язань.

Список використаних джерел

1. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: розпорядження КМУ від 08.02.2017 № 142-р [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>

УДК 657:334:006.032

Марчук У.О.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

НАБЛИЖЕННЯ ЗАКОНОДАВЧОЇ БАЗИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ УКРАЇНИ ДО ВИМОГ СТАНДАРТІВ ЄС

За останні щонайменше два десятиліття в Україні відбулися зміни в системі бухгалтерського обліку, спрямовані на її гармонізацію з міжнародними стандартами. Однак реформа бухгалтерського обліку не супроводжувалася необхідними змінами в чинному господарському та бухгалтерському, фінансовому законодавстві.

Економічна частина Угоди про асоціацію між Україною та ЄС передбачає створення зони вільної торгівлі. Зараз на заваді безперешкодному руху товарів стоять різні стандарти, дотримання яких гарантує якість, безпечність і ефективність. Європейські стандарти запроваджуються шляхом підтвердження, тобто внесення вже існуючого в ЄС стандарту до переліку українських ДСТУ, або, за потреби, шляхом адаптації [5].

Дотримання стандартів і підтвердження якості – це ще й додаткова перевага при конкуренції за споживача. При цьому необхідно бути готовим, що органи ринкового контролю перевіряють, чи справді товар відповідає заявленим стандартам. Усі ці нововведення призведуть до зміни у веденні бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Зазначимо, що Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) мають рекомендаційний характер і не домінують над Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, але при використанні фінансової звітності інвесторами, кредиторами, акціонерами та широкої громадськості вони будуть змушені відповідати МСФЗ.

Повернувшись до історії, згадаємо, що МСФЗ має тісний зв'язок з Європейською інтеграцією, починаючи з 1957 року коли була здійснена робота з гармонізації бухгалтерського обліку Європейським Економічним Співробітництвом (ЄЕС), згодом Європейським Союзом (ЄС).

17 травня 2006 – Європейський парламент і Рада ЄС ухвалили Директиву 2006/43/ЄС щодо обов'язкового аудиту річних фінансових звітів і консолідованих звітів.

У червні 2013 року Європарламент затвердив директиву щодо зниження бюрократичного навантаження на малі підприємства, а також гармонізація фінансової звітності в країнах ЄС [3, с. 322–323].

Адаптації України до вимог МСФЗ і законодавства ЄС поставила нові вимоги щодо формування звітності та прийняття наказу Міністерством фінансів від 07.02.2013 р. № 73 щодо затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4].

22 червня 2017 року Верховна Рада України прийняла у першому читанні проект закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (№4646-д). За це рішення проголосували 245 народних депутатів [1].

Даний законопроект пропонує привести норми закону у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема з положеннями Директиви ЄС №2013/34/ЄС, і вдосконалити порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ухвалення депутатами Верховною Рада прийняла за основу законопроект № 4646-д «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)» 05 жовтня 2017 року за який проголосувало 253 депутати за необхідного мінімуму 226 голосів. Даний закон зобов'язує внести такі зміни:

- ввести нові терміни, зокрема «витрати», «доходи», «звітний період», «звіт про платежі на користь держави» в частині суб'єктів, які подають цей звіт, «звіт про управління», «власний капітал», «таксономія фінансової звітності» і «підприємства, що представляють суспільний інтерес», «чистий дохід від реалізації продукції»;

- уточнити період здачі проміжної фінансової звітності з метою забезпечення однозначності у визначенні періоду;

- встановити для цілей бухгалтерського обліку критерії віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх і великих підприємств відповідно до положень Директиви ЄС № 2013/34/ЄС;

- уточнити вимоги щодо складання фінансової звітності за міжнародними стандартами підприємствами, що становлять суспільний інтерес, і підприємствами, що займаються видобутком корисних копалин загальнодержавного значення [2];

- дозволити не складати консолідовану фінансову звітність малим групам, які відповідають критеріям, передбаченим цим законопроектом;

- удосконалити порядок надання та оприлюднення фінансової звітності, передбачивши її подання підприємствами, що застосовують МСФЗ, в єдиному електронному форматі. Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку і підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, наступного за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність і річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці й іншими способами у випадках, визначених законодавством. Великі підприємства, які не є

емітентами цінних паперів, середні підприємства, а також фінансові установи, що відносяться до мікропідприємств і малим підприємствам не пізніше ніж до 1 червня року, наступного за звітним періодом, оприлюднять річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці [1];

– зобов'язати підприємства надавати копії фінансової звітності за запитом юридичних і фізичних осіб відповідно до Закону «Про доступ до публічної інформації». Оскільки російська програма бухгалтерського обліку 1С потрапила в розширений список санкцій України, державний Ощадбанк розробляє систему для малого і середнього бізнесу, яка повинна стати заміною 1С;

– з'явилася норма, що незначні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію не є підставою для невизнання господарської операції.

Даний Закон вступає в силу з 1 січня 2018 року, що буде новим кроком у адаптації фінансової звітності до положень, принципів і вимог стандартів Європейського Союзу як основи сталого економічного розвитку для України.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік в Україні переводять на стандарти Євросоюзу. Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.economics.unian.ua/finance/2172324-buhgalterskiy-oblik-v-ukrajini-perevodyat-na-standarti-evrosoyuzu.html

2. Бухгалтерський облік та звітність приведуть у відповідність із стандартами ЄС. Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100005156-bukhgalterskiy-oblik-ta-zvitnist-privedut-u-vidpovidnist-iz-standartami-yes>

3. *Лукановська І. Р.* Адаптація фінансової звітності України до вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу / І. Р. Лукановська // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С. 321–324.

4. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 "Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

5. Прощання з радянським ГОСТом: Чому Україні потрібні європейські стандарти? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://hromadske.ua/posts/chomu-ukraini-potribni-ievropeiski-standarty-reforma>

УДК657:006.3/.8

Марчук У.О.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

Прокопенко А.О.,

студентка ОЕФ, 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МСБО 37 ЯК ЗАСІБ УДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ МАЙБУТНІХ ВИТРАТ І ПЛАТЕЖІВ

Забезпечення є однією з найважливіших складових організації обліку на підприємстві, оскільки вони формують достовірну картину про майновий і фінансовий стан підприємства, що відображено в бухгалтерському обліку із

врахуванням невизначеності, що притаманна подіям, на які підприємство не може вплинути. Така інформація може бути надзвичайно корисною та суттєвою в процесі прийняття рішень, оскільки є повнішою для користувачів.

Метою забезпечень є резервування деякої суми, яка, можливо, знадобиться для сплати зобов'язань, що можуть виникнути в майбутньому, але невідома ні сума, ні дата виникнення такого зобов'язання. Тому облік покликаний обрати найкращий спосіб створення забезпечень.

Проте існує безліч проблемних місць, що не дозволяють побудувати ефективну систему обліку забезпечень наступних витрат і платежів. Необхідним є визначення цих проблем та їх усунення, що надасть змогу налагодити процес створення і використання забезпечень.

В Україні облік забезпечень регламентується П(С)БО 11 «Зобов'язання», за яким вони виступають в якості складової частини зобов'язань, і мають невизначену суму або час погашення на дату балансу [1].

Але за МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» забезпечення – це неминучі витрати, пов'язані з виконанням зобов'язань [2].

Якщо порівнювати ці два визначення, стає очевидним, що для повного розуміння сутності цього поняття можна поєднати твердження національного та міжнародного стандарту. Виходячи з цього, отримаємо нове поняття, за яким забезпечення – це неминучі витрати, пов'язані з виконанням зобов'язань, що мають невизначену суму або час погашення на дату балансу.

Аналогічного висновку дійшли у своєму дослідженні Лень В.С., Воробей М.В. і Лазебна Ю.М. [3].

Визнання забезпечень є важливим аспектом при їх формуванні. За національним і міжнародним стандартами забезпечення визнаються, якщо:

а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання внаслідок минулої події;

б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для виконання зобов'язання;

в) можна достовірно оцінити суму зобов'язання [2].

При формуванні забезпечень варто приділяти велику увагу оцінці ризиків, адже вони можуть значно впливати на кінцеву суму необхідного забезпечення.

МСБО 37 містить вимогу до підприємства враховувати всі ризики та невизначеності. Проте вони не виправдовують завищення забезпечень, а лише повинні стати засобом для отримання достовірної їх оцінки. Для забезпечення відображення впливу різноманітних чинників на оцінку забезпечень необхідно їх дисконтувати з урахуванням, зокрема, і ризиків, що виникають у процесі діяльності підприємства, або не були відображені у первісній оцінці.

Незважаючи на існування в Україні П(С)БО 11, слід зауважити, що даний стандарт стосується зобов'язань у цілому, лише згадуючи таку складову, як забезпечення. Міжнародний же стандарт виокремлює останні в якості об'єкта, якому у стандарті приділяється основна увага. До того ж, МСБО не лише детально описує специфіку оцінки та обліку забезпечень, а й містить посилання на інші стандарти, що відображають їх специфіку.

Наприклад, деякі типи забезпечень розглядаються також у стандартах про: будівельні контракти (МСБО 11 «Будівельні контракти»); податки на прибуток (МСБО 12 «Податки на прибуток»); оренду (МСБО 17 «Оренда»); виплати працівникам (МСБО 19 «Виплати працівникам»); страхові контракти (МСФЗ 4 «Страхові контракти») [2].

Між національними та міжнародними стандартами існують суттєві відмінності у багатьох аспектах, проте стосовно забезпечень слід приділити увагу підходам щодо створення забезпечень за рахунок амортизаційних коштів для відновлення основних засобів, податкових забезпечень, під рекультивацію землі тощо [4, с. 169].

Амортизаційне забезпечення дозволяє сприймати амортизацію як вимогу витратити амортизаційні відрахування на розширення основних засобів.

Податкове забезпечення дозволило б підприємствам сплачувати прогнозовану величину податкових зобов'язань з подальшим коригуванням цієї величини в кінці звітної періоду.

Впровадження такого виду забезпечень у практичну діяльність дозволило б уникнути багатьох наявних проблем у частині нарахування, сплати та контролю за сплатою податків як для підприємств, так і для контролюючих органів.

Отже, Україні необхідно вживати заходів щодо впровадження ефективної системи, що буде стимулювати підприємства до створення забезпечень, зокрема, впроваджувати у відповідності з досвідом розвинених країн забезпечення на відтворення основних засобів, для сплати податків, забезпечень під рекультивацію тощо.

Також незайвим для вітчизняної системи обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів буде розробити самостійний стандарт, який би регламентував особливості обліку забезпечень, як окремого аспекту вітчизняної облікової системи.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
2. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_051
3. *Лень В.С.* Довгострокові забезпечення в обліку та звітності / В.С. Лень, М.В. Воробей, Ю.М. Лазебна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008.
4. *Панченко О.М.* Удосконалення обліку забезпечень та резервів підприємства в умовах реформування національного господарства України / О.М. Панченко, А.Б. Черевко // Сталій розвиток економіки. – 2016. – № 3. – С. 163–170.

ЗАПРОВАДЖЕННЯ ЗВІТУВАННЯ ПРО ПЛАТЕЖІ НА КОРИСТЬ ДЕРЖАВІ В УКРАЇНІ

В Україні відбувається активний процес трансформації національної системи бухгалтерського обліку в контексті подальшої адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Згідно Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 [1], Україною було взято зобов'язання щодо поступового наближення власного законодавства до законодавства ЄС шляхом імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти визначених типів компаній [2].

Директивою 2013/34/ЄС особливого значення приділено аспектам підвищення прозорості виплат на користь урядів ЄС великих підприємств і суб'єктів суспільного інтересу, що зайняті в добувній промисловості або в заготівлі природного лісу. Інструментом виконання зазначеного пріоритету Директивою 2013/34/ЄС визначено запровадження звітування про платежі на користь урядів. Великі підприємства та суб'єкти суспільного інтересу, зайняті в добувній промисловості або в заготівлі природного лісу, повинні щороку складати окремі звіти, розкриваючи суми виплат на користь урядів тих країн, у яких вони здійснюють свою діяльність. Зазначені звіти покликані допомагати урядам країн, багатих на природні ресурси, реалізовувати принципи й критерії ЕІПІ та звітувати перед своїми громадянами за виплати, що отримуються цими урядами від підприємств, зайнятих у добувній промисловості або в заготівлі корінного лісу, у межах юрисдикції урядів [2].

Запропонована Директивою 2013/34/ЄС звітність не є фінансовою, хоч і складається за даними бухгалтерського обліку. Призначення звітності про платежі на користь урядів полягає у сприянні транспарентності та підвищенні ефективності управління використанням природних ресурсів держави.

Втім не зважаючи на взяті Україною зобов'язання щодо імплементації Директиви 2013/34/ЄС, звітування про платежі на користь урядів як інструмент державної фінансової політики поки ще не знайшло свого законодавчого впорядкування в Україні.

Вітчизняні підприємства видобувної галузі та лісозаготівлі вносять значний внесок у бюджетні надходження країни. Вони мають велике економічне та соціальне значення для вітчизняної економіки. Скорочення бюджетних асигнувань, низький рівень іноземних інвестицій, необхідність підтвердження законності походження сировини вітчизняними експортерами в контексті європейських вимог можуть бути забезпечені через імплементацію положень Директиви 2013/34/ЄС. Складання звітності про платежі на користь державі забезпечить нівелювання дії несприятливих факторів, зростання

прозорості, підконтрольність і законність експортної діяльності підприємств визначених галузей, сприятиме залученню інвестицій.

Прийняття змін і доповнень до вимог діючого законодавства забезпечить запровадження звіту про платежі на користь держави в Україні. Для цього необхідно:

- розробити мінімальні законодавчі вимоги до обсягу інформації, яку повинні оприлюднювати підприємства видобувної галузі та лісозаготівлі у звіті про платежі на користь держави;
- розробити форму річної форми звіту про платежі на користь держави;
- розробити методичні рекомендації щодо заповнення форми звіту про платежі на користь держави;
- забезпечити інформування громадськості про вимоги регуляторних актів шляхом його розміщення на інформаційному сайті Міністерства фінансів України.

Слід відмітити позитивні зрушення процесу звітування про платежі на користь держави. Прийнятий 05.10.2017 р. Закон про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) (від 16.06.2017 реєстраційний № 4646-д), передбачає запровадження такого звіту.

Звітування про платежі на користь державі створює передумови для відповідального використання корисних копалин загальнодержавного значення великими підприємствами та підприємствами, що становлять суспільний інтерес, зайнятими в видобувній промисловості та у лісозаготівлі. Складання звіту надасть можливість доступу громадськості до інформації про використання корисних копалин і лісів загальнодержавного значення та про платежі підприємств, що працюють у видобувній промисловості та у лісозаготівлі, здійснені у грошовій або натуральній формі на користь державного або місцевих бюджетів.

Список використаних джерел

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011
2. 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 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>
3. Проект Закону про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) від 16.06.2017 № 4646-д [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62044.

ГАРМОНІЗАЦІЯ П(С)БО 9, МСБО 2 ТА МСФЗ ДЛЯ МСП З ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Запаси є невід'ємною частиною функціонування підприємства, забезпечення виробничого процесу та обслуговування інших сфер його діяльності, тому питання гармонізації національних і міжнародних стандартів обліку залишаються актуальними. Методологія обліку запасів за національними стандартами викладена в П(С)БО 9 «Запаси», який розроблений на основі МСБО 2 «Запаси». Малі та середні підприємства, які використовують окремий Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) в обліку запасів спираються на вимоги Розділу 13 «Запаси» цього стандарту. Порівняння основних положень національних і міжнародних стандартів з обліку запасів підприємства дозволяє стверджувати, що вони мають багато спільного: визначення поняття «запаси», умов їх визнання активом, методи оцінки, порядок розкриття інформації у звітності. Поряд з цим залишається багато відмінностей між цими стандартами.

Згідно МСБО 2, собівартість запасів включає витрати: на придбання, переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Щодо чистої вартості реалізації, то це є попередньо оцінена ціна продажу за звичайної діяльності за вирахуванням попередньо оцінених витрат на завершення та витрат, необхідних для здійснення продажу. Відповідно до П(С)БО 9, оцінка запасів при первісному визнанні залежить від способу надходження на підприємство: придбання запасів у постачальника, виготовлення власними силами, безоплатне отримання та внесення до зареєстрованого (статутного) капіталу.

Розглядаючи, склад витрат, які не включаються до собівартості запасів, можна зробити висновок, що МСБО 2 надає чіткіше роз'яснення, які витрати відносять до собівартості, а які ні, а П(С)БО 9 визначає лише перелік витрат за елементами: понаднормові витрати та нестачі запасів; відсотки за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати. У МСБО 2 та МСФЗ для МСП перелік витрат, що не включаються у собівартість запасів наступний: понаднормові суми відходів і матеріалів; оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж.

За МСБО 2, інвентаризація запасів проводиться в місцях їх зберігання на кінець року для складання річної фінансової звітності. На основі результатів інвентаризації визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітного періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із рахунків фінансових

результатів (тобто система періодичного обліку запасів). Подібного механізму в П(С)БО 9 не передбачено.

МСБО 2 порівняно з П(С)БО 9 не виділяють в окрему групу запасів МШП. Хоча згідно з МСБО 16, запасні частини та допоміжне обладнання, як правило, відображаються як запаси та визнаються в прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання, запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо суб'єкт господарювання очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного періоду. П(С)БО 9 визначає МШП як запаси за умови, що вони використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року. Однак, на відміну від міжнародних вимог, національні стандарти визначають, що вартість МШП, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів, тобто списується з балансу з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання. За МСБО 2 та МСФЗ для МСП також не виділяється такий елемент запасів як напівфабрикати, тому, якщо їх вартість є суттєвою, вони обліковуються як окремий вид запасів при дотриманні необхідних критеріїв визнання. Не розкривається механізм обліку транспортно-заготівельних витрат у міжнародних стандартах.

На відміну від П(С)БО 9, МСБО 2 дозволяє створювати резерв забезпечення за твердими контрактами, що досить актуально для окремих підприємств оскільки допомагає оцінювати запаси за ціною контракту незалежно від зміни чистої вартості реалізації.

За МСБО 2, за попередньої уцінки запасів сума наступної дооцінки проводиться сторнуванням раніше визнаних витрат. П(С)БО 9 дозволяє визнавати інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів, що більш економічно доцільно, так як метод «сторно» використовується, коли уцінка та дооцінка відбуваються в одному звітному періоді, тому якщо періоди не співпадають, неможливо зменшити витрати звітного періоду на суму витрат минулих звітних періодів, правильніше визнавати дохід.

Отже, з метою гармонізації національних і міжнародних стандартів обліку запасів необхідно передбачити у П(С)БО 9 можливість створювати резерв забезпечення за твердими контрактами та оцінювати запаси за ціною контракту, доповнити пунктами щодо особливостей визначення собівартості запасів виконавця послуг і собівартості сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів, дозволити застосовувати періодичну систему обліку запасів. Врегулювати питання обліку курсових різниць, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси та витрати, пов'язані при цьому з придбанням іноземної валюти. Забезпечити більш повне розкриття інформації про запаси в примітках, зокрема, доповнити відомостями про суми часткового списання запасів, визнані як витрати протягом періоду, сторнування їх вартості та причини таких обставин, балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань. Крім того, корисно доповнити П(С)БО 9 додатками з практичними прикладами розрахунку собівартості запасів за різними методами оцінки.

ОСОБЛИВОСТІ ЗНЕЦІНЕННЯ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ ЗА МСФЗ (IFRS) 9 «ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ»

Одним з найважливіших факторів дослідження фінансового ринку, а також об'єктом обліку виступають фінансові інструменти. Як відомо, до фінансових інструментів включають: фінансові активи (грошові кошти, цінні папери, позичкові угоди, дебіторську заборгованість, валютні цінності), складові власного капіталу та зобов'язання. Крім того, фінансові інструменти, які обертаються на окремих сегментах фінансового ринку, характеризують і класифікують за різними ознаками. Отже, питання обліку, оцінки, визнання, класифікації та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів завжди викликає багато уваги, як з боку інвесторів, кредиторів і зовнішніх користувачів фінансової звітності, так і власників компаній.

У 2014 році Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку випустила фінальну версію МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», яка повністю замінила МСБО (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». МСФЗ (IFRS) 9 містить пояснення щодо визнання, класифікації, оцінки, знецінення та обліку хеджування фінансових інструментів компаній.

Приділимо окрему увагу питанню знецінення.

Це, в першу чергу, пов'язано з тим, що модель понесених витрат, яка була представлена в МСБО (IAS) 39, сприяла відстроченому визнанню кредитних збитків, і як наслідок, у МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», з'явилися нові вимоги по знеціненню, які ґрунтуються на перспективній моделі визнання кредитних збитків – моделі «очікуваних кредитних збитків».

Очікуванні кредитні збитки – це розрахункова величина кредитних збитків, оцінена за ступенем ймовірності їх виникнення протягом очікуваного терміну дії фінансового активу.

Оцінка значного збільшення або зменшення кредитного ризику фінансового активу є вирішальним фактором при переході від вимог визначення очікуваних кредитних витрат протягом 12 місяців або протягом усього терміну дії інструмента. Для того щоб оцінити, чи збільшився істотно кредитний ризик за фінансовим активом компанія повинна зіставити ризик дефолту на звітну дату з ризиком дефолту в момент його первісного визнання.

Метою моделі «очікуваних кредитних збитків» є надання користувачам фінансової звітності відповідної інформації про величину, терміни і невизначеність майбутніх грошових потоків компанії, а й відповідно, компанія не повинна відкладати визнання кредитних збитків поки виникнуть об'єктивні свідчення знецінення.

Відповідно, модель «очікуваних кредитних збитків» вимагає визнавати очікувані кредитні збитки протягом усього терміну дії фінансового активу і оновлювати суми можливих кредитних збитків на кожну звітну дату, що

забезпечить більш своєчасною інформацію інвесторів, користувачів і власників компаній.

У цілому, МСФЗ (IFRS) 9 встановлює, що при застосуванні єдиної моделі «очікуваних кредитних збитків», компанія повинна застосовувати один з наступних підходів, а саме:

- загальний підхід, який застосовується до більшості кредитів і боргових цінних паперів;
- спрощений підхід – до торговельної дебіторської заборгованості, дебіторської заборгованості по оренді і до контрактних активів;
- підхід, який застосовується для фінансових активів, які є кредитно-знеціненими вже при первісному визнанні.

Розглянемо коротко особливості цих підходів.

Фінансові активи, щодо яких для оцінки суми кредитних збитків буде застосовуватися загальний підхід, можна поділити таким чином:

- активи, за якими кредитний ризик значно не збільшився з моменту первісного визнання;
- активи, за якими кредитний ризик значно збільшився з моменту первісного визнання;
- фінансові активи, до яких може бути або існує об'єктивна оцінка знецінення на звітну дату.

Спрощений підхід не вимагає відстеження змін кредитного ризику, але разом з цим, визнання збитків від знецінення слід оцінювати на основі очікуваних кредитних збитків протягом усього терміну дії фінансового активу на кожну звітну дату.

Компанія повинна застосовувати спрощений підхід для торговельної дебіторської заборгованості або контрактних активів, які не містять значного компонента фінансування.

І третій підхід – це фінансові активи, які розглядаються, як кредитно знецінені. Відносно таких фінансових активів резерви на знецінення при первісному визнанні не визнаються. Це пояснюється тим, що величина кредитних збитків, очікуваних протягом усього терміну дії фінансового активу, включається в розрахунок ефективної процентної ставки. Відповідно, ефективна процентна ставка розраховується на підставі очікуваних грошових потоків з урахуванням очікуваних кредитних збитків протягом усього терміну дії фінансового активу. Це означає, що справедлива вартість при первісному визнанні вже враховує кредитні втрати, очікувані протягом усього терміну дії фінансового активу.

Також необхідно зазначити, що компанії можуть приймати рішення застосовувати МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» достроково, хоча обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання він стане з 01 січня 2018 року. Таким чином, МСФЗ (IFRS) 9 надає чіткий порядок оцінки та визнання можливих кредитних збитків. Оновлений стандарт дозволяє полегшити його практичне застосування та надає обґрунтований підхід до питання знецінення фінансових інструментів. Крім того, варто наголосити, що зміна МСБО (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» на МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» вимагає термінових змін та уточнень у ПСБО 13 «Фінансові інструменти».

ВИСВІТЛЕННЯ ПРИНЦИПІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ГАРМОНІЗАЦІЇ З ЗАКОНОДАВСТВОМ ЄС

Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні передбачено удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням вимог міжнародних стандартів і законодавства Європейського Союзу. У зв'язку з цим з метою забезпечення гармонізації національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності із законодавством Європейського Союзу (ЄС), зокрема із положеннями Директиви ЄС № 2013/34/ЄС (Директива) [1] та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Закон) у жовтні 2017р. були внесені зміни. На наш погляд, одними з важливіших напрямків цих змін є ті, які стосуються основ ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності – принципів. Подібні зміни сталися уперше з часу прийняття Закону. Безумовно система бухгалтерського обліку має розвиватись, щоб відповідати сучасним запитам суспільства. Представимо аналіз змін, які відбулись у ст. 4 Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У першу чергу слід зазначити, що оновлена стаття називається «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності», таким чином принципи перелічені у Законі встають в один ряд з іншими, можливими до застосування, що й передбачається новою редакцією. Закон містить пункт про те, що принципи, якими слід користуватись можуть визначатись іншими документами: МСФЗ, НС(П)БО та НС(П)БО у державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством [2].

Щодо самих принципів –у незмінному формулюванні залишилися принципи повного висвітлення, автономності, безперервності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника. Незважаючи на фіксацію нормою закону останнього принципу – єдиного грошового вимірника, законотворцями було доповнено ст. 5 положенням, яке дозволяє, на вимогу користувачів, фінансову звітність додатково перерахувати в іноземну валюту.

Принцип послідовності розширився в частині переліку стандартів, якими передбачається можливість змін в обліковій політиці підприємства. Так, крім національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НС(П)БО), додано МСФЗ і НС(П)БО у державному секторі.

Зазнав значних змін принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Наразі його визначають як принцип нарахування і зазначається, що доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати

грошових коштів. З тлумачення принципу вилучено частину, яка роз'яснювала сутність відповідності доходів і витрат: «для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів».

Авторами законопроекту було вилучено принцип обачності, яким передбачалось, що застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства, а також принцип історичної (фактичної) собівартості, відповідно до якого, пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Разом з цим Директивою у п. 16 прямо зазначається, що для забезпечення розкриття порівнюваної та еквівалентної інформації, принципи визнання та оцінки повинні включати обачність. Відсутність даного принципу, на наш погляд, може негативно вплинути на якісні характеристики фінансової звітності. У той же час зазначимо, що п. 17 Директиви передбачається застосування принципу суттєвості, який в українському законі не вказаний, але на відміну від принципу обачності, є рекомендованим, не обов'язковим [1].

Оновлений Закон не містить також принципів періодичності та історичної (фактичної) собівартості. У той час як згідно з Директивою, з метою забезпечення достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності, статті, відображені у щорічній фінансовій звітності, оцінюються за принципом ціни придбання або вартості виробництва. Виключення можуть стосуватись основних засобів, які потребують переоцінки, відповідно до умов національних положень. Разом з цим даний документ передбачає можливість широкого застосування в оцінках активів і справедливої вартості, за умов необхідності подання такої інформації зацікавленим користувачам.

Отже, нова редакція статті Закону щодо принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності була прийнята в рамках виконання Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Разом з цим у країні склалась практика, що частина підприємств готує фінансову звітність відповідно до МСФЗ, а інша – за НП(С)БО, а використання різних принципів додатково поглиблює проблему зіставності їх показників. Вважаємо, що застосовувані принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності мають бути єдиними для всіх суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу від 26 червня 2013 року [Електронний ресурс]. / Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>.
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) : проект закону від 16.06.2017 № 4646-д [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62044.

Утенкова К.О.,

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

Зарівна В.В.,

студентка ФОФ, 6 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ГРОШОВІ КОШТИ ЗА МІЖНАРОДНИМИ І НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

Ціль дослідження полягає у виявленні особливостей відображення інформації про грошові кошти згідно з вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, порівняно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти. Адже економічні рішення, які приймають користувачі, вимагають оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також їх часу та визначеності.

У літературних джерелах існують різні підходи щодо визначення поняття «грошові кошти». Поняття «грошові кошти» трактується як засоби, які знаходяться в народному господарстві в готівковій і безготівковій формах і виконують функції засобів обігу, платежу і накопичення. При цьому зазначимо, що термін «грошові кошти» в економічній літературі не так поширений, як поняття «гроші».

У вітчизняній літературі широко розповсюджене визначення грошей як специфічного товару, який виконує роль загального еквівалента. Окремі праці містять перелік складових грошових коштів, згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де термін «грошові кошти» розглядається, як готівка, кошти на рахунках в банку та депозити до запитання. У той же час відповідно до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» до складу грошових коштів входять грошові кошти в касі і депозити до запитання.

Стосовно відображення банківських овердрафтів НП(С)БО 1 дає відповідних роз'яснень, а згідно з МСБО 7, як правило, вони включаються до складу грошових коштів і їх еквівалентів.

На нашу думку, овердрафти слід обліковувати на рахунках короткострокових кредитів банків, оскільки включення їх до складу грошових коштів та їх еквівалентів спотворює інформацію про реальний фінансовий стан підприємства.

Крім того, визначення грошових коштів, подане у НП(С)БО 1 потребує уточнення, оскільки не можна включати до даної категорії абсолютно всі залишки на рахунках у банках, тому що їх ліквідність може суттєво

відрізнятися від абсолютної. Зокрема, кошти на строкових депозитних рахунках не можуть бути вільно перетворені у готівку, або використані для розрахунків до закінчення строку розміщення вкладу. Крім того, згідно зі статтею 1074 ЦК України, допускається обмеження права клієнта щодо розпоряджання рахунком за рішенням суду. В цьому випадку залишки грошей на арештованих рахунках мають бути виключені зі складу грошових коштів і переведені в необоротні активи.

Для потреб бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, на нашу думку, до грошових коштів слід відносити готівку в касі підприємства, депозити до запитання та кошти на банківських рахунках, які характеризуються абсолютною ліквідністю, тобто можуть у будь-який момент бути використані для здійснення розрахунків або обміняні на готівку.

МСБО 7 рух грошових коштів визначається як надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. У МСБО 7 еквіваленти грошових коштів – це короткострокові (термін погашення до 3 місяців), високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості. У П(С)БО 1 поняття «еквівалентів грошових коштів» обмежене рамками категорії «фінансові інвестиції», а не просто «інвестиції», що методично правильніше, оскільки загалом категорія «інвестиції» включає реальні та фінансові інвестиції, перші з яких рідко бувають короткостроковими і високоліквідними.

Таким чином, для задоволення інформаційних потреб користувачів звітності підприємства необхідно в наказі про облікову політику передбачити конкретні способи віднесення фінансових інвестицій до еквівалентів грошових коштів (зокрема, термін погашення до 3 місяців; в основному боргові цінні папери, які можна в будь-який момент обміняти на визначену суму грошових коштів); основні аспекти обліку еквівалентів грошових коштів відображати у Примітках до фінансової звітності.

МСБО 7 дозволяє складати звіт про рух грошових коштів за прямим чи непрямим методом на вибір суб'єкта господарювання, при цьому заохочується використання саме прямого методу. У П(С)БО 1 складання названого звіту передбачається непрямим методом.

Зрозуміло, що прямий метод дозволяє побачити основні джерела надходжень і виплат грошових коштів і їх еквівалентів від операційної діяльності, що є дуже корисним для прогнозування майбутніх грошових потоків і контролю фактичних, виявлення відхилень. Непрямий метод дозволяє виявляти причини відхилень чистого прибутку від чистого грошового потоку.

На нашу думку, підприємствам варто складати Звіт про рух грошових коштів, як за прямим методом, так і за непрямим одночасно. При цьому визначення надходжень і виплат грошових коштів за прямим методом варто здійснювати протягом звітного періоду шляхом внесення коригувань і визначення сум належних до відповідного виду діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) одночасно із формуванням бухгалтерських проведення по конкретній господарській операції.

*Чуніхіна Т.С.,*к.е.н., доцент кафедри «Облік і аудит»,
Державний університет інфраструктури і технологій*Саченко Т.С.,*студентка ОЕФ, 6 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Державний університет інфраструктури і технологій

ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Останнім часом Україна досить активно бере участь у впровадженні Міжнародних стандартів фінансової звітності [1]. Для України це є досить важливим кроком при виході на світовий ринок. Головним чином це дозволяє зробити ведення бухгалтерського обліку відповідним до світових стандартів, звітність українських підприємств стане зрозумілою та зіставною для іноземних користувачів, що призведе до більшостного та активного співробітництва.

До недавнього часу Україна дотримувалася адаптаційної політики: замість повного прийняття Міжнародних стандартів було розроблено вітчизняні П(С)БО, які, на перший погляд, не суперечать міжнародним стандартам.

Згідно останніх змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», фінансову звітність, складену за національними стандартами, потрібно переводити у фінансову звітність за МСФЗ [2]. Цей процес означає перехід з однієї системи стандартів, принципів і методів обліку в зовсім іншу систему, впровадження якої потребує зміни облікової політики згідно МСФЗ 1. Це стосується і адаптації національної нормативно-правової бази бухгалтерського обліку, на якому, теж, можуть виникнути проблеми, пов'язані з низькою якістю облікової інформації та неузгодженістю методик обліку фінансових інструментів.

МСФЗ не домінують над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності в певній країні, ці стандарти не є обов'язковими, вони виступають як рекомендації до запровадження.

Міжнародні стандарти мають ряд як загальних переваг для усіх країн-користувачів, так і для України окремо, таких як:

- 1) об'єктивність, зіставність і відповідність потребам користувачів фінансових звітів, складених за міжнародними стандартами;
- 2) задоволення потреб користувачів фінансової звітності;
- 3) полегшення процесу гармонізації стандартів шляхом зіставності і прозорості, незалежно від країни або галузі;
- 4) сприяння підвищенню довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;
- 5) доступ до міжнародних ринків капіталу [3].

Так як важливим для вітчизняних підприємств є застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, то вони мають надавати

максимально можливу гармонізацію різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик країн.

Тому дане питання є актуальним саме для України. Вивчення і впровадження міжнародних стандартів є необхідним для розвитку економічних відносин України із зарубіжними країнами.

Найхарактернішою закономірністю сучасного світу є величезне зростання зовнішньоекономічних зв'язків країн із різним ступенем розвитку. Господарське зближення націй дедалі більше впливає на темпи і характер економічного та соціального розвитку, загальний економічний і політичний стан, тому міжнародні економічні відносини є однією з найважливіших сфер сучасного життя. Становлення та розвиток цих відносин – безпосередній результат поступової інтернаціоналізації виробництва і формування ринку.

Тенденція до глобалізації ринків капіталу робить необхідним створення єдиної системи фінансового обліку. Усвідомлення цієї необхідності є важливим кроком вперед у напрямку до створення міжнародних стандартів обліку та аудиту. В іншому випадку подальший розвиток міжнародних ринків капіталу ставиться під питання, оскільки різноманітність систем обліку ускладнює вибір ефективного об'єкта для інвестування.

Перехід до складання звітності за міжнародними стандартами є одним із раціональних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку, оскільки концепція створення міжнародних стандартів ґрунтується на створенні єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та увібрала всі найкращі якості міжнародного досвіду ведення бухгалтерського обліку. Проте це є ефективним лише для тих підприємств, які мають намір вести підприємницьку діяльність не тільки в Україні, але й за кордоном.

Таким чином, Україна за рівнем наближення національних стандартів до міжнародних стандартів фінансової звітності значно відстає від передових країн світу.

Основними перешкодами для ведення звітності та обліку за МСФЗ в Україні є:

- 1) брак кваліфікованого персоналу;
- 2) відсутність прозорості;
- 3) великі затрати [3].

Фінансова звітність підприємств різних країн має певні відмінності, зумовлені соціальними, економічними та політичними чинниками. Багато країн відповідно до сучасних тенденцій розвитку світової економіки прийняли шлях розвитку бухгалтерського обліку, спрямованого на його уніфікацію та дотримання єдиних принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [3].

Таким чином, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків.

Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації.

У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України [3].

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності // Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Вісник відкритої міжнародної інтернет-конференції / МСФЗ: Дослідження, наука, практика, імплементація. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/wp-content/uploads/2014/08/%D1%81%D0%B1%D0%BE%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA2.pdf>.

Розділ 5
**РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ АУДИТУ ПІД ВПЛИВОМ
СУСПІЛЬНІЙ ТРАНСФОРМАЦІЙ**

УДК 336.025.12(477)

Бугай Н.О.,
к.е.н., доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

**ПРОБЛЕМАТИКА СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

Для сучасної України надзвичайно важливою умовою побудови сильної і благополучної держави, захисту інтересів її громадян стає організація надійного контролю за виконанням бюджетів і належним використанням державного майна. Однак, вимоги і завдання, які висувуються в даний час до контрольних органів, можуть бути виконані лише в тому випадку, якщо при їх організації буде врахований не тільки закордонний досвід, але й вітчизняний, особливо, у разі, коли буде використано накопичений безцінний теоретичний спадок, що в суспільній свідомості зафіксовано як уроки минулого. Наша країна зараз знаходиться в стані, який прийнято називати постперехідним. При цьому відбувається зміна поглядів, ідеології, системи цінностей. Але, а це очевидно, основні зміни виникають в економіці. Надто вже різняться наше минуле і те, до чого ми прагнемо.

Слід зауважити, що в останні десятиліття значення державного фінансового контролю явно недооцінювалося. Хоча окремі вчені звертали увагу на необхідність реструктуризації та посилення державного контролю, приведення його у справжню впорядковану систему, але комплексних пропозицій з цього приводу не висувалось, кардинальних системних заходів щодо вдосконалення державного контролю – не приймалося.

У даний час темі українського державного фінансового контролю в умовах багатуукладної економіки вченими приділяється не зовсім багато уваги. Неповна ясність чіткої перспективи економічного і державного розвитку призвели до того, що сучасна українська наука про державний фінансовий контроль має розрізнений і нерідко суперечливий матеріал, не сполучений продуманої єдиною концепцією. Існує мало робіт, що містять аналіз як зі справжньої ситуації з державним контролем в Україні, комплексу діючих правових норм, його методології та організаційних структурних питань, так і з проблем його розвитку та вдосконалення. В основному, висвітлюються лише окремі питання, зокрема, організація діяльності тих чи інших органів державного фінансового контролю. Акцентування авторів на якихось окремих моментах вузької тематики хоча і вносить певний внесок і розвиток тієї чи іншої теми державного фінансового контролю, але, в той же час, не сприяє широкому, комплексному і системному погляду на всю проблему в цілому. Запропоновані вченими теоретичні та практичні рішення тих чи інших

державних питань, у тому числі і питань становлення та функціонування органів державного фінансового контролю, повинні бути адекватні політичній реальності, а це дуже складно в умовах стрімких змін, що відбувається в Україні.

Прикладів неефективності діяльності організації та функціонування органів державного фінансового контролю можна навести безліч, – ну хоча б деякі з них, а саме:

- незастосування повністю наданих законодавством контрольним органам повноважень (тобто не витримується циркулярність контролю; перевірки часто проводяться від випадку до випадку за розпорядженням вищестоящих органів);
- органи контролю не завжди володіють повнотою інформації;
- низький рівень правової культури посадових осіб контролюючих органів;
- серед суб'єктів держави, незважаючи на складне соціально-економічне становище, допускається нецільове витрачання фінансових ресурсів;
- іноді органи виконавчої влади регіонів надають певну фінансову підтримку господарюючим суб'єктам, які мають бюджетну заборгованість;
- має місце завищення посадових окладів, встановлення неправомірних надбавок, введення додаткових ставок без правової підстави;
- на балансах бюджетних установ числяться значні залишки дебіторської і кредиторської заборгованості;
- незадовільне виконання податкового законодавства;
- численні порушення виявляються у постановці та веденні бухгалтерського обліку.

Усі зазначені негативні моменти існуючої системи державного фінансового контролю, а також ускладнення соціально-політичних умов і господарського життя в Україні, розширення сфер діяльності господарюючих суб'єктів, збільшення інформаційних потоків – усе це потребує створення адекватної сучасним умовам господарювання системи державного фінансового контролю на основі надійного правового «фундаменту», реформування існуючої структури і перетворення методів дії. Тобто, іншими словами, якщо і далі не приділяти належної уваги проблемам державного фінансового контролю, то навряд чи можна очікувати, що певні перетворення в нашій державі підуть у правильному напрямку, запобігши безконтрольності, казнокрадство, безладність економічних рішень і порушення законодавства у багатьох сферах господарювання. Тим більше, що розвитку державного фінансового контролю вимагає перспектива входження нашої країни до спільноти розвинених держав (уже зараз зміцнення фінансового контролю, зокрема, контролю за використанням наданих позик, – від нас вимагають держави і міжнародні організації-кредитори). Тому, подолання деякого відставання в області як у теоретичному аспекті, так і в практиці контролю взагалі і, державного фінансового контролю зокрема, є однією з основних і найбільш актуальних завдань сьогодення, які необхідно вирішувати фахівцям – науковцям і практикам.

Grinenko J. I.,
postgraduate, Audit department,
SHEI "KNEU named after Vadym Hetman"

TRANSFER PRICING AUDIT FEATURES IN THE COMPANY

In order for the process to be transparent, it is considered a good practice for a taxpayer that uses comparables to support its transfer pricing, or a tax administration that uses comparables to support a transfer pricing adjustment, to provide appropriate supporting information for the other interested party (*i.e.* tax auditor, taxpayer or foreign competent authorities) to be able to assess the reliability of the comparables used.

The goal of the article is determining the transfer pricing characteristics of audits and proposals for its improvement, identifying key factors applying transfer pricing and the development of organizational and economic measures for the implementation of the mechanism of transfer pricing in Ukrainian enterprises. In based by

To determine the arm's length principle, OECD recommends various methods to establish whether the conditions imposed by parties are consistent with the arm's length principle. According to the OECD Guidelines and Tax Code of Ukraine, there are five different methods for determining the transfer pricing which can be categorized into two main groups: the traditional methods based on the analysis of the transaction and the method based on the analysis of the profits. The difference between them is that the transactional traditional methods are based on comparing prices whilst the transactional profit are sustained by the comparison between transactions among related enterprises and among unrelated entities taking into consideration the profit of that transfer.

As part of the process of selecting the most appropriate transfer pricing method and applying it, the comparability analysis always aims at finding the most reliable comparables. Thus, where it is possible to determine that some uncontrolled transactions have a lesser degree of comparability than others, they should be eliminated. This does not mean that there is a requirement for an exhaustive search of all possible sources of comparables as it is acknowledged that there are limitations in availability of information and that searches for comparables data can be burdensome.

Below is a description of a typical process that can be followed when performing a comparability analysis. This process is considered an accepted good practice but it is not a compulsory one, and any other search process leading to the identification of reliable comparables may be acceptable as reliability of the outcome is more important than process (*i.e.* going through the process does not provide any guarantee that the outcome will be arm's length, and not going through the process does not imply that the outcome will not be arm's length).

Process for performing a comparability analysis include steps:

Step 1 - Determination of years to be covered.

Step 2 - Broad-based analysis of the taxpayer's circumstances

Step 3 - Understanding the controlled transaction(s) under examination, based in particular on a functional analysis, in order to choose the tested party (where needed), the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, the financial indicator that will be tested (in the case of a transactional profit method), and to identify the significant comparability factors that should be taken into account.

Step 4 - Review of existing internal comparables.

Step 5 - Determination of available sources of information on external comparables where such external comparables are needed taking into account their relative reliability.

Step 6 - Selection of the most appropriate transfer pricing method and, depending on the method, determination of the relevant financial indicator (e.g. determination of the relevant net profit indicator in case of a transactional net margin method).

Step 7 - Identification of potential comparables: determining the key characteristics to be met by any uncontrolled transaction in order to be regarded as potentially comparable, based on the relevant factors identified in Step 3 and in accordance with the comparability factors.

Step 8 - Determination of and making comparability adjustments where appropriate.

Step 9 - Interpretation and use of data collected, determination of the arm's length remuneration.

Source: Compiled by the author based on OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

In practice, this process is not a linear one. Steps 5 to 7 in particular might need to be carried out repeatedly until a satisfactory conclusion is reached, *i.e.* the most appropriate method is selected, especially because the examination of available sources of information may in some instances influence the selection of the transfer pricing method. For instance, in cases where it is not possible to find information on comparable transactions (step 7) and/or to make reasonably accurate adjustments (step 8), taxpayers might have to select another transfer pricing method and repeat the process starting from step 4.

The review of the controlled transactions under examination aims at identifying the relevant factors that will influence the selection of the tested party (where needed), the selection and application of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, the financial indicator that will be tested (in the case of a transactional profit method), the selection of comparables and where relevant the determination of comparability adjustments.

Transfer price allows managers of responsibility centers make better management decisions, increase their interest in the growth performance, so the effective management of transfer pricing is particularly important at the level of top managers. The use of transfer pricing creates opportunities for operational cost control and performance at different levels of the company. There is no universal approach to the formation process of transfer prices, so depending on the goals of the company's financial position, financial and economic service should implement appropriate transfer pricing cycle formation or develop your own that adapted to certain conditions and allows studies.

Гуцаленко Л.В.,

д.е.н., завідувач кафедри аудиту та державного контролю,
Вінницький національний аграрний університет

Сидорук Я.В.,

студентка ФОА, 6 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Вінницький національний аграрний університет

ЗАСТОСУВАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР В ПРОЦЕСІ АУДИТУ

В умовах нестабільності економічних процесів існує потреба у зниженні підприємницьких ризиків вітчизняними підприємствами. Дану умову можливо забезпечити шляхом якісного проведення аудиту, яке не можливе без використання аналітичних процедур як гаранта виявлення незвичайних або неправильно відображених у звітності господарських фактів, а також встановлення причин помилок і викривлень.

Окремі авторивизначають аналітичні процедури як аналіз та оцінку отриманої аудиторами інформації, дослідження важливих фінансово-економічних показників економічного суб'єкту, що перевіряється, з метою виявлення незвичайних і неправильно відображених в обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин таких помилок і викривлень [1, с. 249].

Аналітичні процедури слід розглядати на всіх етапах аудиту як деталізовану диверсифікацію загальних процедур аудиту, що включають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єкта господарювання та у виявленні зв'язків між показниками такого суб'єкту і визначення подальших напрямків його розвитку. Це дозволяє забезпечити вищий рівень доказовості професійного судження щодо достовірності фінансової звітності підприємства, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширює сферу застосування аудиту та підвищує якість його результатів.

Основна мета аналітичних процедур полягає у дослідженні загальної діяльності суб'єкта перевірки, а також його середовища, оцінці ризиків суттєвих викривлень, а також оцінці фінансового стану суб'єкта господарювання.

Аналітичні процедури використовують на трьох етапах аудиту (при плануванні – визначення потенційних сфер наявності помилок; при проведенні тестування – отримання аудиторських доказів; на завершальному етапі – прогнозування діяльності підприємства) у трьох якостях: як попередній аналіз діяльності клієнта, як тести по суті і як аналіз фінансової звітності.

Серед вітчизняних науковців існує думка, що є розділи аудиту, які можуть бути досліджені тільки з використанням аналітичних процедур. З цією метою аналітичні процедури слід класифікувати за складністю: *некількісні процедури* – процедури дозволяють виявити тільки ті статті фінансової звітності чи рахунки бухгалтерського обліку, в яких сталися лише суттєві зміни. Застосовуються методи, що дозволяють зробити висновок про повноту, законність і точність

бухгалтерських рахунків і взаємозв'язків (вивчення інформації із зовнішніх джерел, економічних індексів, внутрішньої інформації у формі документації щодо зборів, засідань, кореспонденції); *прості кількісні процедури* – застосовуються для встановлення взаємозв'язків між даними на бухгалтерських рахунках (шляхом аналізу коефіцієнтів, виявлення трендів, варіаційного аналізу). До них належать методи порівняння, відносних показників та інші традиційні прийоми економічного аналізу; *складні кількісні процедури* – зазвичай застосовуються або до загального сальдо по бухгалтерських рахунках, або до чинників, які є причиною зміни у рахунках. Застосовуються методи з використанням економічних і статистичних моделей.

Серед названих типів аналітичних процедур за мірою достовірності даних, отриманих у результаті їх застосування, на першому місці перебувають складні аналітичні процедури.

Обов'язковим в аудиті є застосування таких видів аналітичних процедур: порівняння фінансових показників діяльності економічного суб'єкту з середніми показниками відповідної галузі економіки або з показниками інших суб'єктів господарювання приблизно такої самої величини у тій самій галузі; порівняння показників бухгалтерської звітності із плановими показниками; аналіз зв'язку між фінансовою інформацією і відповідною нефінансовою інформацією; дослідження несподіваних відхилень у динаміці показників фінансової звітності та оцінка результатів аналізу в світлі інформації, отриманої від адміністрації підприємства і третіх осіб.

Використання аналітичних процедур у процесі аудиту дозволяє аудитору зробити оцінку фінансових показників шляхом вивчення ймовірних залежностей між ними. Співвідношення, що використовуються в аналітичних процедурах, повинні бути правдоподібними та передбачуваними. Правдоподібність припускає існування явного причинно-наслідкового зв'язку. Це, у свою чергу, дає можливість оцінити ефективність методів планування, які використовує підприємство, виявити тенденції господарської діяльності, області потенційного ризику, імовірність банкрутства тощо [2, с. 965].

Узагальнюючи викладене, можна дійти висновку, що аналітичні процедури в аудиті фінансової звітності є досить важливим методичним прийомом, який дозволяє виявити потенційні сфери наявності помилок у фінансовій звітності господарюючого суб'єкту, отримати аудиторські докази, здійснити їх оцінку та оцінити здатність підприємства продовжувати свою діяльність. Аналітичні процедури гарантують якість аудиту фінансової звітності та допомагають мінімізувати підприємницькі ризики.

Список використаних джерел

1. Білецька Н. В. Роль аналітичних процедур в аудиті результатів основної діяльності підприємства / Н. В. Білецька // Бізнес Інформ. – 2016. – № 1. – С. 248–252.
2. Гусленкова М. Аналітичні процедури в аудиті / М. Гусленкова, Т. Мултанівська // Розвиток Європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти. – 2017. – С. 965–970.

ВИКОРИСТАННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР У ПРОЦЕСІ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Динамізм зовнішнього середовища, інтелектуальне та інноваційне спрямування економічного розвитку, загострення конкурентної боротьби – всі ці фактори призводять до необхідності використання підприємствами ресурсів нематеріального характеру. В цьому аспекті потребує підвищеної уваги обліково-аналітичне підґрунтя управління нематеріальними активами, а також їх аудиторська перевірка. Збір аудиторських доказів у процесі підтвердження достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання передбачає використання низки аудиторських процедур, у тому числі і аналітичних.

Найґрунтовнішим, на нашу думку, є визначення сутності аналітичних процедур, представлене в міжнародних стандартах аудиту, зокрема в МСА 520 «Аналітичні процедури». Так, аналітичні процедури – це оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [1, с. 466].

Контекст використання аналітичних процедур у процесі аудиту нематеріальних активів є доволі широким: зіставлення наявності нематеріальних активів у різні періоди; аналіз даних щодо їх руху; виявлення взаємозв'язку між внутрішньоствореними нематеріальними активами та обсягом досліджень і розробок підприємства; співвідношення витрат і результатів досліджень з виявленням незвичайних і надмірних витрат; оцінка співвідношень між різними статтями і формами звітності тощо.

Тарасенко Л.О. [2, с. 203] зазначає, що у межах здійснення аналітичних процедур доречним є аналіз основних економічних показників, таких як частка нематеріальних активів у структурі активів, рентабельність (збитковість) нематеріальних активів, віддача нематеріальних активів, а також аналіз впливу факторів на рівень прибутковості нематеріальних активів за моделлю Дюпон.

На важливості застосування аналітичних процедур при аудиті ефективності використання нематеріальних активів наголошує Олендій О. Т. [3, с. 203]. Так, при проведенні дослідження ефективності важливим є, по-перше, достатній рівень інформаційного забезпечення аналітика, а по-друге, безпосереднє проведення аналізу структури та динаміки, наявності та руху, ефективності та ліквідності нематеріальних активів.

Вітчизняні науковці [3–5], акцентують увагу на використанні аналітичних процедур у процесі проведення аудиту нематеріальних активів, головним чином, на етапі планування аудиту (для забезпечення розуміння особливостей

ведення господарської діяльності та визначення сфери можливого ризику), а також на етапі розробки аудиторського висновку (для формулювання і підтвердження висновку, для виявлення сфер застосування подальших процедур). Погоджуючись з цією думкою, зазначимо, що важливим є і використання аналітичних процедур безпосередньо на етапі перевірки (проведення аудиторських процедур і збору аудиторських доказів).

Так, на етапі планування головною метою використання аналітичних процедур є здійснення аналізу річної фінансової звітності попередніх періодів, у т. ч., і в частині нематеріальних активів, а також аналіз прогнозних показників; вивчення нефінансової інформації; дослідження загальногалузевих показників аналогічних підприємств. На основі цього важливим є виокремлення показників, за якими спостерігаються суттєві відхилення від базових, а також визначення потенційних зон ризику в розкритті інформації щодо нематеріальних активів, щоб надалі зосередити увагу саме на них.

На етапі безпосередньої перевірки аналітичні процедури доречно застосовувати для одержання аудиторських доказів у контексті тверджень управлінського персоналу щодо фінансової звітності в частині нематеріальних активів. Важливим на цьому етапі є ретельні перевірки всіх суттєвих відхилень і врахування ступеню довіри до результатів використання цих процедур.

На завершальному етапі аудиту важливо оцінити повноту аналітичної перевірки та вплив виявлених у результаті її застосування відхилень від очікуваних взаємозв'язків або закономірностей на достовірність фінансової звітності в частині статті «Нематеріальні активи».

Таким чином, аналітичні процедури є доцільними на кожному етапі проведення аудиторської перевірки нематеріальних активів підприємства, оскільки їх результати дають можливість отримувати аудиторські докази та забезпечують додаткове підтвердження достовірності та правомірності відображення в обліку та звітності операцій з таким видом активів. Серед перспективних напрямів – дослідження економічної ефективності застосування аналітичних процедур при аудиті нематеріальних активів порівняно з іншими процедурами.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 року, частина 1 [Електронний ресурс] / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В. – К.: МФБ, АПУ, 2016. – 1249 с. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf.
2. Тарасенко Л. О. Особливості аудиту нематеріальних активів: аналітичні процедури та інспектування / Л. О. Тарасенко // Економічний аналіз. – 2017. – Т. 27. – №2.
3. Олендій О. Т. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів / О. Т. Олендій, І. К. Шушакова // Інноваційна економіка. – 2013. – №5. – С. 291–297.
4. Левченко Н.М. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур / Н. М. Левченко, Н. С. Понікарова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т.1. – С. 118–121.
5. Назаренко Т. П. Організація та методика аудиту нематеріальних активів / Т. П. Назаренко, М. В. Симура // Економіка і суспільство. – 2016. – Вип. 7. – С. 957–962.

КОРПОРАТИВНЕ УПРАВЛІННЯ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ БАНКІВСЬКИХ УСТАНОВ

Міжнародна практика у сфері корпоративного управління ґрунтується на принципах ефективної взаємодії та контролю між стратегічним і виконавчим менеджментом, правах та обов'язках суб'єктів корпоративних відносин у сфері ризик-менеджменту компанії. Особливо місце у цій ієрархії займає внутрішній аудит, який є «очима і вухами» акціонерів і ради директорів, а також внутрішнім консультантом, націленим на постійні удосконалення бізнес-процесів компанії. Шляхом перевірок внутрішній аудит визначає найуразливіші з позицій ризику напрями діяльності, виявляє недоліки у системі внутрішнього контролю та надає рекомендації по їх усуненню, удосконаленню процесів, що зрештою спрямоване на підвищення ефективності, поліпшення корпоративної культури і найголовніше, це гарантія успішної діяльності.

Череда фінансових криз нового століття актуалізувала питання удосконалення корпоративного управління у фінансово-кредитних установах Європейського Союзу (ЄС): функції нагляду і контролю продемонстрували свою неспроможність попереджати загрози; заходи ризик-менеджменту виявились невідповідними високим ризик-апетитам; завдання внутрішнього та зовнішнього аудиту не забезпечили виконання своїх основних функцій – попередити й мінімізувати недоліки внутрішнього контролю, а відсутність належної взаємодії учасників корпоративного управління стали однією із передумов корпоративних конфліктів. У відповідь на ці явища, було оновлено Принципи корпоративного управління ОЕСР¹ (OECD Principles of Corporate Governance), національні кодекси корпоративної етики, прийнято низку нових директив ЄС, переглянуто рішення Базельського комітету з питань банківського нагляду (Basel Coreprinciples 2012). Акцент у всіх цих новаціях було поставлено на ефективне корпоративне управління як важливому елементі надійності та стійкості банків.

Згідно із концепцією Базельського комітету з банківського нагляду, що сформульована у документі «Удосконалення корпоративного управління в кредитних організаціях», корпоративне управління в банківських організаціях – це управління їх діяльністю, що здійснюється акціонерами, радами директорів і менеджерами вищої ланки та визначає методи, за допомогою яких банки: розвивають цілі свого бізнесу, серед яких і формування якісних активів для власників банків; ураховують інтереси всіх стейкхолдерів; здійснюють корпоративні дії відповідно до правил забезпечення надійності банківського бізнесу і вимог нормативно-правових актів; захищають інтереси вкладників.

У чинному Законі України «Про банки і банківську діяльність» введено низку положень щодо корпоративного управління, зокрема, викладені основні

права та обов'язки усіх учасників і механізми їх взаємодії, запроваджено інститут незалежних директорів, встановлено порядок щодо розкриття структури власності та проведення операцій з пов'язаними особами, удосконалено нормативно-правову базу з питань організації внутрішнього аудиту та комплайнсу.

Утім, якість корпоративного управління у вітчизняних банках залишається складним завданням. Вирішення таких проблем, як: розкриття інформації та її прозорість, професійність і порядність менеджменту, захист корпоративних прав та інтересів, формальність функціонування Наглядових Рад і мотивація її членів, низькі стандарти звітності – це і є якість корпоративного управління. З метою вирішення цих проблем, Національним банком удосконалено вимоги до рівня корпоративного управління та функції аудиту. Виходячи з рекомендації Базеля, нові вимоги до організації внутрішнього аудиту в банках ґрунтуються на підходах ризик-орієнтованого аудиту (RBA), коли фокусування відбувається на цілях організації та загрозах їх досягнення, на відміну від просто аналізу контролів.

Як зазначено у визначенні внутрішнього аудиту, його роль у рамках аудиторської діяльності включає відповідальність за оцінку та вдосконалення процесів корпоративного управління. Базовий відповідний стандарт 2110 – «Корпоративне управління» передбачає оцінку та надання відповідних рекомендацій, спрямовані на удосконалення процесу корпоративного управління щодо досягнення таких цілей.

Проте, вітчизняна практика аудиту банківської діяльності на сьогодні не має ще належного досвіду з цих питань. Вимоги до змісту аудиторського висновку, в основному, зосереджені на підтвердженні достовірності фінансової звітності та якості управління ризиками. Далеко не всі установи опираються на передові принципи корпоративного управління. Варто зазначити, що багатьма банками виконуються лише обов'язкові вимоги законодавства щодо питань, пов'язаних зі сферою корпоративного управління, тоді як офіційні рекомендації втілюються частково. Тому, до програми аудиторської перевірки мають обов'язково включатись завдання з оцінки: 1) діяльності менеджменту; 2) діяльності колегіальних органів; 3) організаційної структури та кадрової політики; 4) планів розвитку Банку; 5) формальних і реальних компетенцій Наглядової Ради, Загальних Зборів акціонерів і Правління; 6) статусу служби ВА (дотримання принципів незалежності, об'єктивності, професійної ретельності), функціональне та адміністративне підпорядкування.

Виправлення керівництвом банків виявлених недоліків корпоративного управління сприятиме зниженню похідних від неї ризиків, зокрема, пов'язаних із захистом корпоративних прав та інтересів акціонерів, публічності та достовірності інформації про фінансовий стан та результати роботи банку, структуру власності, професійності менеджменту, що дозволить прояв підвищення інвестиційної привабливості банків, зростання довіри клієнтів.

ОЦІНКА СУТТЄВОСТІ У ВНУТРІШНЬОМУ АУДИТІ

Однією з обов'язкових стадій внутрішнього аудиту є планування. Належним чином здійснене планування внутрішнього аудиту дає змогу провести контрольний захід максимально ефективно та досягти поставленої мети. На сьогодні, важливим і недостатньо дослідженим питанням є оцінка рівня суттєвості при плануванні та проведенні внутрішнього аудиту.

Концептуальні засади застосування суттєвості у зовнішньому аудиті висвітлено у міжнародних стандартах аудиту (далі – МСА) [1]. Однак, у цьому документі не розглядаються особливості розрахунку суттєвості при проведенні внутрішнього аудиту. У міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту дане питання також не висвітлено. Деякі аспекти оцінки суттєвості у внутрішньому аудиті стали предметом досліджень таких учених, як Каменська Т.О. [2], Назарова К.О. [3], Петрик О.А. [4].

Необхідність застосування концепції суттєвості при плануванні та проведенні внутрішнього аудиту обумовлена тим, що внутрішній аудитор не повинен перевіряти всю діяльність суб'єкта господарювання з точністю до одиниці та гарантувати абсолютну відсутність викривлень даних. Завдання внутрішнього аудитора – встановити, що інформація не містить суттєвих викривлень унаслідок помилок чи шахрайства.

Відповідно до положень МСА «викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або у сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на основі фінансової звітності» [1]. Отже, при встановленні рівня суттєвості аудитор повинен, передусім, орієнтуватися на потреби користувачів звітної інформації.

На стадії планування внутрішнього аудиту необхідно визначити припустиму величину суттєвості помилок, неточностей, перекручень. Зовнішній аудитор оцінює суттєвість щодо фінансової звітності, а внутрішній повинен оцінювати суттєвість щодо різноманітних аспектів контролю фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому, щодо кожного об'єкту внутрішнього аудиту на підприємстві слід розробити свої критерії оцінки суттєвості [4, с. 369–370].

У МСА зазначено, що оцінка рівня суттєвості є предметом професійного судження незалежного аудитора [1, с. 338]. Це свідчить про високий рівень суб'єктивності рішень зовнішнього аудитора, адже потреби кожного потенційного користувача фінансової звітності, що підлягає оприлюдненню, достеменно встановити неможливо. Тому МСА рекомендують аудиту робити судження щодо суттєвості викривлення на основі розуміння загальних потреб користувачів як групи.

При плануванні рівня суттєвості у внутрішньому аудиті складається інакша ситуація. Результати досліджень, які висвітлені у праці [5, с. 347–360], вказують на те, що організатором і користувачем результатів внутрішнього аудиту є власник (співвласники) суб'єкта господарювання. З огляду на зазначене, для встановлення прийнятного рівня суттєвості на етапі планування контрольного заходу внутрішньому аудиторі доцільно з'ясувати, який рівень суттєвості є прийнятним для власника (співвласників) підприємства. Встановлений таким шляхом рівень суттєвості визначає кількісний критерій для оцінки фактично ідентифікованих викривлень.

Розділяємо думку О.А. Петрик, яка зазначає про необхідність застосування комплексного підходу до оцінки суттєвості викривлення, враховуючи окрім кількісного також якісний аспект суттєвості [4, с. 369–370]. Варто звернути увагу на пояснення, надане в МСА, «обставини, пов'язані з деякими викривленнями, можуть змусити аудитора визнати їх суттєвими, навіть якщо вони нижчі від рівня суттєвості. Хоча розробка аудиторських процедур для виявлення викривлень, які вважатимуться суттєвими виключно внаслідок свого характеру, не є виправданою з практичного погляду, аудитор розглядає не тільки розмір, а й характер не виправлених викривлень, а також конкретні обставини їх виникнення при оцінці впливу на фінансову звітність» [1].

На етапі оцінки ідентифікованих викривлень усі факти перекручення інформації у вартісному виразі мають порівнюватися з встановленим прийнятним рівнем суттєвості. Якщо сума фактичного викривлення перевищує прийнятний рівень суттєвості, внутрішній аудитор оцінює викривлення як суттєве. У випадку, якщо сума викривлення не перевищує прийнятний рівень суттєвості, процес оцінки внутрішнім аудитором ідентифікованого викривлення чи упущення інформації за об'єктом контролю додатково має передбачати аналіз можливості кваліфікування його як порушення чи злочину, що може спричинити відповідальність згідно законодавства. Якщо реалізація відповідних санкцій може спричинити суттєвий негативний вплив на діяльність підприємства чи економічні рішення власника (співвласників), викривлення слід визнати суттєвим. Результатом процедури оцінки суттєвості є висновок внутрішнього аудитора про наявність або відсутність суттєвих викривлень інформації за об'єктом, який перевіряється.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Текст] : у 3 ч. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2015.
2. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 / Тетяна Олександрівна Каменська. – К., 2011. – 560 с.
3. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія / К.О. Назарова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
4. Петрик О.А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 / Олена Анатоліївна Петрик. – К., 2004. – 436 с.
5. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.

ОСНОВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ОРГАНІВ ВИКОНАВЧОЇ ВЛАДИ

Упродовж останніх десяти років в Україні склалася певна правова база, що стала основою для здійснення контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності в державному секторі.

Відповідно до Указу Президента України від 9 грудня 2010 р. № 1085 «Про оптимізацію центральних органів виконавчої влади», в усіх центральних органах виконавчої влади було створено підрозділи внутрішнього аудиту або введено посаду внутрішнього аудитора.

На виконання ст. 26 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI, Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та Плану заходів з її реалізації Кабінетом Міністрів України затверджено Постанову від 28.09.2011 № 1001 «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах і бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади» (далі – Постанова № 1001).

Проте реалізація базових положень нормативно-правових актів, що регулюють питання організаційно-правового забезпечення аудиторської діяльності, на практиці ускладнена через найрізноманітніші причини, зокрема, результативність аудиту значною мірою залежить від рівня його методичної забезпеченості, наявності регламентів дій аудиторів на стадії планування, здійснення та надання результатів аудиту.

Крім того, існує низка типових проблемних питань, про які підрозділи внутрішнього аудиту повідомляють у своїх звітах, зокрема: відсутність нормативних документів, що регулюють питання взаємодії підрозділів внутрішнього аудиту з юридичними службами; сприйняття внутрішніх аудиторів підконтрольними суб'єктами як ревизорів, що ускладнює проведення внутрішнього аудиту; відсутність внутрішніх аудиторів із належною фаховою підготовкою у визначеній сфері; нерегульованість порядку одержання документів, необхідних для виконання завдань, передбачених стандартами та процедурами аудиту від інших осіб.

Теоретичні й практичні аспекти організаційно-правового забезпечення внутрішнього контролю та аудиту в державному секторі висвітлені у наукових працях багатьох українських вчених, а саме: О.Ф. Андрійко, Т.Я. Каменської, Н.І. Петренко, О.В. Філозопа, Н.І. Верхоглядової та інших. Зарубіжні науковці також приділяли увагу питанням внутрішнього аудиту в державному секторі.

Але, існуючі наукові розробки не враховують особливостей внутрішнього аудиту в органах виконавчої влади.

У найзагальнішому вигляді аудит – це процес отримання й оцінки (контролю) об’єктивних даних, за допомогою якого визначається рівень їхньої відповідності нормативно закріпленим критеріям, нормам і стандартам. Аудит включає збір, оцінку інформації, фактів, що стосуються діяльності організації, а також, підготовку висновку на основі встановлених критеріїв.

Враховуючи напрям бюджетної реформи у бік персоналізації за витрачанням бюджетних коштів, на практиці складається ситуація, що одержувачі державних коштів, передусім, стурбовані їх цільовим використанням, тобто має місце посилення уваги за цільовим використанням коштів за відсутності можливості оцінки ефективності їх витрачання.

З метою усунення такого перекосу багатьма вченими, фахівцями пропонується впровадження внутрішнього аудиту, який визначається як процес, пов’язаний з оцінкою результативності і економічності використання бюджетних ресурсів, з визначенням рівня досягнення мети за рахунок державних коштів при реалізації заходів бюджетної політики, державних проектів і програм.

Офіційним документом по результатам внутрішнього аудиту має бути аудиторський звіт – документ, складений за результатами внутрішньої аудиторської перевірки, який містить відомості про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок. До аудиторського звіту додаються рекомендації щодо удосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем.

Аудиторський звіт складається зі вступної, аналітичної та підсумкової частин. У вступній частині зазначаються такі дані:

- напрям внутрішнього аудиту, плановий чи позаплановий внутрішній аудит;
- цілі внутрішнього аудиту;
- підстава для проведення внутрішнього аудиту із зазначенням реквізитів розпорядчого документа;
- посади, прізвища, імена і по-батькові членів аудиторської групи та дати їх участі у проведенні внутрішнього аудиту (або посада, прізвище, ім’я і по-батькові керівника аудиторської групи з посиланням на додаток – список членів аудиторської групи з відповідною інформацією);
- резюме (стислий виклад основних висновків і рекомендацій);
- опис об’єкту внутрішнього аудиту;
- дати початку і закінчення проведення внутрішнього аудиту;
- період, за який проводиться внутрішній аудит.

В аналітичній частині зазначаються результати внутрішнього аудиту в розрізі кожного програмного питання із зазначенням використаних працівником підрозділу внутрішнього аудиту методів, прийомів і процедур.

Підсумкова частина включає аудиторський висновок, а саме, який вид висновку надається – безумовно позитивний, умовно-позитивний, негативний.

Лучко М.Р.,
д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку
в державному секторі економіки та сфері послуг,
Тернопільський національний економічний університет

ОКРЕМІ ПИТАННЯ АУДИТУ В КОНСОЛІДОВАНИХ ГРУПАХ ПІДПРИЄМСТВ

Слід зазначити, що відповідальність за повсякденну діяльність консолідованої групи підприємств і її результати несе правління та рада директорів материнського підприємства та призначений ними адміністративний персонал. Вони мають убезпечувати: а) наявність навичок роботи та досконалу ділову репутацію тих працівників, які виконують поставлені завдання, особливо тих, що обіймають чільні посади; б) створення та додержання тактики, методики та процедур, пов'язаних з різними видами практики; в) побудову інформаційних комунікаційних систем для процесу управління; г) облікову політику та методи керування ризиками; ґ) дотримання чинних законодавчих актів; д) повний захист не лише учасників материнського підприємства, а й інвесторів та позикодавців.

Варто виділити такі особливі напрями аудиту консолідованої фінансової звітності, які слід ураховувати, складаючи програму аудиту:

- ✓ повнота й правильність вибору периметра консолідації;
- ✓ єдність облікової політики при складанні консолідованої звітності;
- ✓ правильність визначення частки меншості;
- ✓ повнота й правильність елімінування показників звітності;
- ✓ правильність розрахунку гудвіла.

В аспекті організації аудиту консолідованої фінансової звітності підлягають розкриттю такі питання:

✓ відповідальність керівників за залучення для проведення аудиту консолідованої фінансової звітності аудиторів, які володіють професійними спеціальними знаннями і практичними навичками і не мають конфлікту інтересів;

✓ доступ аудитора до звітів про здійснені попередні перевірки;

✓ доступ аудиторів до звітів системи внутрішнього аудиту, що необхідні для перевірки консолідованої звітності;

✓ безпосередній обмін даними між залученими аудитором і службою внутрішнього аудиту.

Визначимо особливості аудиту консолідованої фінансової звітності:

1) можливість діяльності підприємств консолідованої групи за межами митної території України (нерезиденти) – звітність формується згідно з вимогами законодавства країни, де провадить діяльність група, що потребує вищої кваліфікації аудиторів та їх знань фінансового та податкового законодавства;

2) необхідність дослідження правильності визначення порогу суттєвості для формулювання периметра консолідації з урахуванням вимоги забезпечення прозористі інформації про консолідовану групу;

3) консолідована фінансова звітність групи включає інформацію про наслідки діяльності й фінансовий стан групи в загальному, а не тільки окремих її учасників, що обумовлює висновок: аудитори зобов'язані розглядати можливість безперервності роботи не тільки консолідованої групи, а й кожного учасника.

Разом з тим, з точки зору оптимізації оподаткування, ефективного використання грошових і матеріальних ресурсів створення груп компаній приносить певні вигоди. Так, через перерозподіл податкового навантаження по податку на прибуток і ПДВ між підприємствами консолідованої (холдингової) групи шляхом проведення внутрігрупових операцій досягається недопущення вилучення з обороту такої групи компаній грошових коштів у бюджет.

Поглиблений аудит показує, що використання чітких схем мінімізації податкового навантаження пов'язано не з окремими регіонами, а з консолідованими групами підприємств. Так, для вертикально інтегрованих об'єднань підприємств властивим є перерозподіл податкового навантаження всередині групи шляхом виконання операцій експорту через угоди комісії. Також вони виконують операції через транзитні фірми із заниженням ціни реалізації на початку ряду та її збільшенням на його завершенні.

УДК 657.6

Мариніч І.О.,

к.е.н., доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ВИКОНАННЯ АУДИТУ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР

Перспективи та концепції розвитку аудиту формуються під впливом великої кількості факторів зовнішньої та внутрішньої дії. Найзатребуванішим є аудит фінансової звітності, але також існує попит на виконання завдань з надання впевненості, в яких предметом завдання виступає не фінансова звітність, а її компоненти, статті та рахунки, а також інші об'єкти та інформація, наприклад, системи, процеси, фізичні характеристики тощо.

До спеціалізованих сфер аудиту відносять аудиторські завдання з перевірки фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення; аудити окремих фінансових звітів, певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту; а також завдання з надання звіту щодо узагальненої (консолідованої) фінансової звітності.

Аудиторська перевірка за спеціальним завданням проводиться з використанням методик і методів звичайної аудиторської перевірки, але з урахуванням особливостей об'єкту перевірки та поставлених перед аудитором завдань.

Перш ніж почати виконувати аудит спеціалізованих сфер, аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає характер завдання відповідно до Міжнародної Концептуальної основи завдань з надання впевненості, а також форму і зміст звіту, який буде наданий.

При проведенні аудиту спеціалізованих сфер, у найбільшій мірі, застосовують системний і комплексний підходи, які враховують усю цілісність функціонування будь-якої господарюючої системи (господарюючого економічного суб'єкту), а також взаємозв'язок і взаємодію окремих її підсистем та елементів. Системний підхід полягає у тому, що перевірка будь-якої складової його предметної області здійснюється з позиції її впливу на ефективність діяльності суб'єкту, що підлягає перевірці, в цілому. При цьому оцінка ефективності функціонування вказаної складової залежить не стільки від ступеню її наближення до окремої, саме її цілі, скільки від її впливу на досягнення кінцевої цілі всієї господарюючої системи, частиною якої вона є. Комплексність перевірки передбачає розгляд результатів діяльності господарюючого економічного суб'єкту як інтегрального показника взаємодії всіх сторін цієї діяльності та всіх факторів, які впливають на неї.

Фінансова звітність спеціального призначення – фінансова звітність, складена відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів. Вона може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Питання визначення концептуальної основи, відповідно до якої складена фінансова звітність, є першорядним питанням при аудиті фінансової звітності. З метою формулювання обґрунтованої думки щодо фінансової звітності аудитор повинен оцінити, чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Твердження, що фінансова звітність підготовлена відповідно до конкретної застосовної концептуальної основи фінансової звітності, є доречним тільки у тому випадку, коли фінансова звітність відповідає всім вимогам відповідної концептуальної основи, що є чинною протягом періоду, який охоплюється фінансовою звітністю.

В аудиторському висновку про фінансову інформацію, підготовлену у відповідності з іншими міжнародними принципами бухгалтерського обліку, необхідно вказувати на ці принципи бухгалтерського обліку, або на розділ фінансової звітності, в котрому міститься таке посилання. В аудиторському висновку вказується, чи підготовлена фінансова звітність у відповідності з такими принципами.

Аудитора можуть просити висловити думку щодо одного чи кількох компонентів фінансових звітів (наприклад, щодо дебіторської заборгованості, запасів, нарахування премій працівникам чи резерву для сплати прибуткового податку). Таке завдання можна виконувати як окреме завдання чи одночасно з аудитом фінансових звітів суб'єкта господарювання. Однак, результати виконання такого завдання не відображаються в аудиторському висновку щодо фінансових звітів у цілому, а, отже, аудитор повинен висловити думку лише

щодо того, чи підготовлений перевірений компонент у всіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку. Під час аудиту окремого фінансового звіту або певного елемента фінансового звіту аудитор може застосовувати аудиторські докази, отримані як частина аудиту повного пакету фінансової звітності.

Узагальнені фінансові звіти містять менше подробиць, ніж річні, перевірені аудитором, фінансові звіти. Тому, такі фінансові звіти повинні зазначати узагальнений характер інформації й містити попередження, що для кращого розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання та результатів його діяльності узагальнені фінансові звіти слід читати разом з останніми перевіреними фінансовими звітами суб'єкту господарювання, які включають розкриття всієї інформації, що її вимагає відповідна концептуальна основа фінансової звітності.

Аудитор повинен зробити дослідження і оцінити отримані аудиторські докази, які були зібрані під час перевірки в якості основи для формування аудиторської думки.

Також, аудитор мусить переглянути й оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час виконання аудиторського завдання спеціалізованих сфер, як підставу для висловлення думки.

Формулювання думки та складання аудиторського звіту за результатами аудиту спеціалізованих сфер регламентується МСА 800, 805, 810, але аудитор при цьому повинен виконати вимоги усіх доречних МСА.

УДК 657.471: 658.8

Назарова К.О.,

д.е.н., доцент, завідувач кафедри фінансового аналізу та аудиту,
Київський національний торговельно-економічний університет

ЯКІСТЬ АУДИТУ НА СТАДІЇ ЙОГО СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

По завершенню світової фінансової кризи впродовж останнього десятиріччя можна спостерігати формування нової стадії розвитку аудиту, стадії соціальної відповідальності, характерною ознакою якої є реальна морально-етична, цивільно-правова, адміністративна та кримінальна відповідальність аудитора перед суспільством і державою за висловлену невідповідну дійсності думку. На зазначеній стадії принципового значення набуває питання відповідальності аудитора за представлені ним результати.

Важливо підкреслити, що, з одного боку, науковці зосереджують увагу на окремих, несформованих у систему соціальних аспектах сучасного аудиту, а, з іншого, – визначають таку основну ознаку аудиту як соціальна орієнтація.

Соціальні аспекти, соціальна орієнтація передбачають, що сам суб'єкт аудиту, здійснюючи аудит, за своєю ініціативою орієнтується на потреби суспільства, але результати дослідження доводять, що дії зазначеного суб'єкту

в напрямку зростання довіри суспільства, держави є похідними від вимог такого суспільства, а не навпаки. На підтвердження такої робочої гіпотези можуть свідчити:

- прийнята Верховною Радою України 11.12.2014 Програма діяльності Кабінету Міністрів України, в якій зазначається, що в державі запроваджується нова політика управління державною власністю, яка, серед іншого, передбачає, починаючи з 2015 року, впровадження ефективного управління об'єктами державної власності та щорічне залучення міжнародних аудиторських компаній до аудиту ключових державних компаній (№ 26-VIII);

- обов'язкове створення підрозділів внутрішнього аудиту у бюджетній сфері (Постанова Кабінету Міністрів України від 29.09.2011 № 1001);

- Директива Європейського Парламенту № 2014/56 про обов'язковий аудит річних і консолідованих звітів;

- прийнятий 15.07.2015 Європейською федерацією бухгалтерів офіційний документ – Огляд про організацію суспільного нагляду за аудиторською професією у 23 європейських країнах;

- Урядом 28.10.2015 створення Державної аудиторської служби України;

- запуск у 2015 році Державною фіскальною службою України за сприяння МВФ пілотного проекту «Офіс аудиту» тощо.

Таким чином, є підстави стверджувати, що саме професійні та державні інституції, а не суб'єкти аудиторської діяльності, долучились до розробки заходів щодо соціалізації вектору реформування аудиту.

Концептуальним питанням на стадії соціальної відповідальності стає якість аудиту, яка не лише за твердженням науковців і практиків, а й самої МФБ «є питанням складним» (МСА 2015 р. в., т. 3).

Вимоги до фінансової звітності великих підприємств України стають дедалі складнішими, особливо у фінансовому секторі. На шляху підвищення якості аудиту та подолання існуючих у царині аудиту проблем необхідно враховувати, відповідно до суспільно-релевантної моделі економічного контролю в Україні, що провідну роль у регулюванні фінансової звітності відіграють державні регулятивні та контролюючі органи, насамперед, Міністерство фінансів України. Іншими ключовими установами є АПУ, НБУ, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, а також найбільші впливові професійні аудиторські організації.

Суб'єкти аудиторської діяльності зацікавлені у зростанні якості аудиту, створюючи внутрішні системи контролю якості, які включають: відповідальність керівництва фірми за якість послуг; відповідні етичні вимоги; прийняття аудиторських завдань, продовження співпраці з клієнтами; кадрові ресурси; виконання аудиторських завдань; моніторинг.

Система забезпечення якості повинна знаходитися під відповідним суспільним контролем. Його цілі – нагляд за управлінням системою забезпечення якості (планування та контроль), оцінка висновків перевірок з якості, схвалення публічної звітності про результати проведеного контролю якості, які повинні бути опубліковані належним чином. Це також є способом

вираження суспільної довіри до систем забезпечення якості. На рівні ЄС низка зазначених нормативно-правових актів вимагає від країн-учасників створення системи суспільного нагляду в аудиті, а також встановлення координації суспільних систем нагляду.

Відповідно до визначеного Світовим банком шляху повернення довіри до аудиту та його результатів визначено, що корпоративне управління належить до внутрішніх засобів діяльності суб'єкту господарювання та є невід'ємною частиною у забезпеченні довіри до фінансової звітності та фінансової інформації, яку надає аудит.

Одними з найбільш публічних, із суттєвими соціально-економічними наслідками, та такими, що не втрачають своєї актуальності, є проблема банкрутств суб'єктів господарювання в Україні, особливо в умовах економічної кризи. У такі періоди механізм банкрутства є своєрідним критерієм відбору більш ефективних підприємств. Відповідно, і для аудиторів це не лише певне випробування ефективності їх діяльності, а й можливість виявити власні креативні та інноваційні підходи як до аудиторської практики, так і до підвищення ефективності співпраці зі своїми замовниками. Проте, незважаючи на офіційну негативну статистику збиткових суб'єктів господарювання, і тих, по яких відкрита процедура банкрутства, кількість негативних висновків і відмов від надання висновків, за даними регулятора, залишається на невідповідно низькому рівні. Зазначений дисонанс потребує ефективного втручання всіх гравців аудиторського ринку України.

УДК 657

Олійник Є.В.,

к.е.н., старший викладач кафедри обліку і фінансів,
КрНУ імені Михайла Остроградського

ПЕРЕВАГИ ОРГАНІЗАЦІЇ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ СТРАХОВИХ КОМПАНІЙ

Страхові компанії є представниками великого бізнесу, важливими платниками податків, їх виплати забезпечують стабільність економіки в цілому. Значній частині страхових фірм характерна складність організаційної структури і віддаленість їх філій від дирекцій і деякі з них працюють на міжнародних ринках і потребують залучення іноземних партнерів. А отже, існує необхідність створення служби внутрішнього аудиту (ВА), з метою отримання надійної, повної і достовірної інформації про стан справ страхового підприємства, перевірки відповідності дотримання законодавства, політики, планів, підвищення довіри іноземних інвесторів до вітчизняного бізнесу, що зумовлює актуальність дослідження.

Теоретико-методичні та організаційні засади ВА страхових компаній знайшли відображення у роботах таких вчених-економістів: А.О. Касич [5], Л.А. Лещій [6], Ж.В.Прокопенко [7] та ін. Проте важливість організації служби

ВА страхових компаній на сучасному етапі розвитку економіки потребує додаткового дослідження.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [3] ВА визначається як оцінювальна діяльність, яка створена суб'єктом господарювання. Обов'язкове створення структурного підрозділу чи виокремлення посадової особи щодо проведення ВА регламентовано у Законі України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» [1]. Порядок проведення ВА (контролю) фінансовими установами, який затверджений розпорядженням Національної комісії, яка здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, від 5 червня 2014 р. № 1772 [2], визначає основні цілі та завдання ВА страхових компаній. Загалом, до обов'язків внутрішнього аудитора відносять: контроль за дотриманням законів і нормативно-правових актів, узагальнення зібраної інформації і перевірку результатів щодо стану та динаміки страхової діяльності, моніторинг систем бухгалтерського обліку, формулювання висновків, надання рекомендацій щодо поліпшення ефективності діяльності підприємства та контроль за виконанням наданих рекомендацій. Тож об'єктами контролю служби ВА є не тільки фінансова звітність, адже до функцій ВА входить також юридична, аналітична, контроль за персоналом та ін. Відповідно до законодавства, напрямами реалізації функцій служби ВА доцільно зазначити: аудит на відповідність вимог законів і нормативно-правових актів, стандартів; аудит оцінки систем управління щодо виконання своїх функцій; організаційний аудит; технологічний аудит; аудит перспективних і неприбуткових видів діяльності; аудит суб'єктів управління з раціональних та ефективних рішень щодо страхових послуг.

На основі зазначених напрямів реалізації можна виділити найсуттєвіші переваги організації служби ВА страхових підприємств: по-перше, отримання загальної експертної оцінки страхового бізнесу, по-друге виявлення «слабких сторін» страхової компанії, на основі аналізу поточного стану, з метою підвищення ефективності функціонування; по-третє, прогноз і оцінка перспектив діяльності компаній, забезпечення стабільного розвитку в умовах конкуренції; по-четверте, забезпечення системи внутрішнього контролю з вимогами законодавства, контроль з управління ризиками, підвищення надійності інформації; по-п'яте, скорочення витрат на зовнішню перевірку, при якій враховуються результати ВА; по-шосте, сприяння поглибленню міжнародної співпраці з країнами ЄС, які вимагають «прозорості» ведення бізнесу без корупційних явищ і неможливості ухилення від сплати податків. Зазначимо, що наявність служби ВА є нормою для більшості великих міжнародних компаній, а отже впровадження ВА сприяє підвищенню довіри іноземних інвесторів до українських компаній.

Разом з тим, існують і певні труднощі, які гальмують розвиток ВА, такі як: недостатня кількість кваліфікованих аудиторів; неефективні процедури щодо підготування документів і звітів про виконану роботу; витрати щодо розробки і впровадження системи ВА; а щодо організації – то вагомим було б, щоб служба ВА підкорялась вищому рівню управління та ін.

Отже, незважаючи на певні труднощі, впровадження в Україні обов'язкової організації служби ВА страхових компаній має значні переваги, які забезпечуються підвищенням зальної ефективної діяльності організацій.

Список використаних джерел

1. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг // Закон України від 12.07.2001 р. №2664-III (редакція станом на 01.01.2017 р.).
2. Про затвердження порядку проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах / Нацкомфінпрослуг; Розпорядження, Порядок від 5 червня 2014 р. № 1772.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Вид. 2015 р. Ч. 1,2: пер. з англ. – Київ: Міжнар. Федерація бухгалтерів: Аудит. Палата України, 2016. – 1249 с.
4. *Касич А.О.* Особливості розвитку аудиторських послуг в Україні та концептуальні підходи до їх класифікації / А.О. Касич, І.М. Гноєва // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2010. – № 4 (54). – С. 94–98.
5. *Лецій Л.А.* Переваги впровадження внутрішнього аудиту // Стратегія розвитку аудиту в умовах глобалізації економічних відносин: міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 31 березня – 1 квітня 2016 р.) : тези доп. с. 94).
6. *Прокопенко Ж.В.* Суб'єкти внутрішнього контролю в страхових компаніях / Ж.В.Прокопенко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 290–296.

УДК 657.6

Петрик О.А.,

д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

Шкіренко В.В.,

аспірант кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ТА ОСНОВНІ ЕТАПИ ЗАСТОСУВАННЯ АУДИТОРАМИ ПРОЦЕДУР ДЬО ДІЛІДЖЕНС (DUE DILIGENCE) ДЛЯ ОЦІНКИ ІНВЕСТИЦІЙНИХ ПРОЕКТІВ

У сучасній практиці з метою оцінювання ризиків, пов'язаних з реалізацією нових проектів, інвестори досить часто користуються аудиторською послугою, що отримала назву дьоділідженс (duediligence). З метою прийняття вірного рішення щодо доцільності вкладення та розмірів фінансових ресурсів, інвестору необхідно здійснити перевірку потенційного об'єкту інвестування щодо достовірності фінансової та податкової звітності і виявлення імовірних ризиків. Саме таку інформацію отримує інвестор за результатами виконання процедур фінансового duediligence.

Загалом, у duediligence дослідники виділяють три фази: первинний скринінг, бізнес-кейс аналіз і детальний аналіз або власне duediligence. Перші дві фази неможливо відділити від основного duediligence, оскільки для отримання якісного результату необхідними є крос-секційні порівняння,

інформація щодо яких формується на перших двох етапах. Щодо аудиту інвестиційних проектів, то слід звернути увагу на те, що первинний скринінг має бути направлений на оцінку інвестиційного потенціалу реалізатора проекту. Тобто, важливо оцінити наявність інвестиційних ресурсів, принципову доступність до них, технічну можливість здійснення проекту, досвід у виконанні аналогічних проектів, а також перспективи довгострокового функціонування компанії. Бізнес-кейс аналіз передбачає оцінку тих показників, які є дотичними до сфери реалізації інвестиційного проекту, тобто відбувається поступове звуження аналітичних дій і наближення до власне основної частини *duediligence*.

Дослідження напрацювань Г. Бінга, К. Чепмена, Г. Бордата, Т. Вільямса та К. Санневага [1–4] дає можливість виокремити основні етапи організації *duediligence* інвестиційних проектів, кожному з яких притаманні конкретні аудиторські процедури та цілі.

На етапі первинного скринінгу основними аудиторськими процедурами є такі: оцінка бізнес-плану; перевірка додаткової документації про виконавців інвестиційного проекту (веб-сайти, соціальні мережі, звіти про соціальну корпоративну відповідальність, громадську активність); консультації з венчурними капіталодавцями та професійними радниками.

Основною метою аудитора на даному етапі є підтвердження та обґрунтування бізнес-плану, оцінка потенціалу команди щодо його реалізації. Для цього необхідно визначити етап розвитку бізнесу, відповідність виду економічної діяльності, рівень синергії з потенційними партнерами, розмір інвестицій, потенційну прибутковість, локацію компанії.

На етапі бізнес-кейс аналізу аудитором виконуються такі процедури:

- збір і детальний аналіз документації про бізнес-план і суміжної документації;
- додаткові запити інформації у менеджмента;
- аналіз ринку;
- пошук порівняних бізнесів і бізнес-планів;
- консультування з технічними експертами;
- прийняття рішень щодо наступного етапу *duediligence* з урахуванням зібраних доказів, термінів реалізації інвестиційного проекту та базових умов його реалізації.

Головною метою аудитора на цьому етапі є підтвердження відповідності потенціального бізнесу вимогам щодо успішної реалізації інвестиційного проекту.

Поглиблений аналіз являє собою останній етап організації *duediligence* інвестиційних проектів. Серед основних аудиторських процедур слід виокремити такі: підтвердження поточного фінансового стану компанії; визначення ризиків втрати вартості компанією та розробка заходів щодо управління нею; оцінка перспектив розвитку компанії.

Ціллю аудитора на даному етапі є підтвердження фінансової спроможності реалізації інвестиційного проекту.

Отже, застосування *duediligence* інвестиційних проектів має свої особливості на кожному етапі реалізації та дає низку переваг користувачам вихідної інформації. Використання даної процедури може попередити суттєві ризики інвестування, у тому числі унеможливити вибір неефективного проекту або укладення нечесного контракту. Водночас, використання цього інструментарію дає можливість обрати той проект, який забезпечує найбільшу віддачу з урахуванням доступності ресурсів, зменшує ризик втрат при спільному інвестуванні проектів і сприяє обранню більш економічного та соціального потенціалу при реалізації проектів, ніж просте застосування прийомів інвестиційного аналізу.

Список використаних джерел

1. *Bing, Gordon*, 2007, *Due Diligence: Planning, Questions, Issues* (Santa Barbara, CA: Praeger Publishers). – 244 p.
2. *Chapman, Craig E.*, 2006, *Conducting Due Diligence* (New York, NY: Practicing Law Institute). – 834 p.
3. *Bordat, C., McCullough, B.G., Labi, S., Sinha, K.C.*, 2004, *An analysis of cost overruns and time delays of INDOT projects*. Publication no. FHWA/IN/JTRP-2004/7, SPR-2811. Washington, DC: Transportation Research Board.
4. *Williams, Terry, Knut Samset, and Kjell Sunnevag*, 2009, eds., *Making Essential Choices with Scant Information: Front-end Decision Making in Major Projects* (New York: Palgrave Macmillan). – 417 p.

УДК 657.631.6:336.711

Примак Ю.Р.,

аспірант кафедри обліку в кредитних і
бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ БАНКІВСЬКИХ УСТАНОВ: ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

За умов сучасної інтеграції України на європейський ринок, подальший розвиток контролю за інвестиціями і грошовими потоками, які надходять до банківського сектора країни, стає актуальним питанням. Для надання впевненості в прийнятих рішеннях інвесторам та іншим користувачам продуктів банківської системи потрібні якісні та правдиві результати діяльності фінансових установ. Тому, роль аудиту у підтвердженні фінансової стійкості та надійності банку, набуває усе більшого значення.

Згідно Закону України «Про аудит і аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. №3125-ХІІ, проведення аудиту є обов'язковим для підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічних акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню. Окрім цього, внутрішній і

зовнішній аудит дозволяє здійснювати моніторинг фінансового стану засновників банків.

Фінансова стійкість банку (financial resilience of a bank) – стан банку, який характеризується збалансованістю фінансових потоків, достатністю коштів для підтримки своєї платоспроможності та ліквідності, а також рентабельною діяльністю [2]. Зменшення рівня фінансової стійкості може негативно вплинути на ліквідність і платоспроможність банку, що в майбутньому загрожує втратою репутації та іміджу.

В фінансових установах для проведення зовнішнього і внутрішнього аудиту фінансової стійкості використовують нормативні акти, розроблені Національним банком України, та міжнародні стандарти аудиту. Фінансову стійкість визначають на основі розрахунків відповідних коефіцієнтів, побудови різноманітних статистичних і математичних моделей тощо.

Для здійснення якісного та ефективного контролю в банку створюється відділ внутрішнього аудиту, результати роботи якого надаються не тільки керівництву банківської установи, а і незалежним аудиторам. Внутрішній аудит здійснюється установою на всіх етапах роботи для попередження і профілактики можливих ризиків діяльності.

Як визначено законодавством для підтвердження фінансової звітності банків здійснюють зовнішній аудит, який проводиться незалежними аудиторськими фірмами. В ході аудиту призначається склад аудиторської групи, складається план перевірки з визначенням відповідальних за кожний етап роботи. Одним із ключових елементів перевірки є аналіз показників стійкості банків до зовнішніх і внутрішніх факторів впливу. Аудитори здійснюють перевірку фінансової стійкості банку на основі фінансової звітності, даних бухгалтерських програм та інших документів, які здатні вплинути на аудиторську думку. Одночасно проводиться підтвердження достовірності отриманих фінансових документів.

Під час роботи створюється спеціальний робочий документ, який розробляють із застосуванням різних комп'ютерних програм. У такому документі проводиться аудиторський розрахунок показників і порівняння отриманих результатів із даними банку та нормативними значеннями. Результатом роботи аудиторської групи є аудиторський звіт, у якому висловлюється думка аудитора про рівень фінансової стійкості і надійності банку, а також фактори, які впливають на неї. Завдяки аудиту користувачі інформації отримують впевненість у надійності (або не надійності) фінансової установи [1, с. 886].

У сучасного аудиту фінансової стійкості існують значні проблеми та недоліки. Одним із яскравих прикладів недосконалості аудиту в країні можна назвати випадок з банкрутством і подальшою націоналізацією ПАТ «Приватбанк». ТОВ «Прайсвотерхаускуперс» (українська структура PwC– ЕП) було виключено з Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків. Відповідне рішення 20.07.2017 р. прийняло Правління НБУ за зверненням Комітету з питань аудиту банків. Головним аргументом для прийняття подібного рішення стало викривлення аудиторською

фірмою реальних ризиків діяльності банку та підтвердження недостовірної інформації стосовно обсягів регулятивного капіталу.

Згідно офіційних заяв, у 2015–2016 рр. за порушення при проведенні аудиту банків, НБУ заборонив проводити аудиторські перевірки банків 9 компаніям. Подібні події негативно впливають на довіру до аудиторських фірм, через що вони зазнають значних збитків.

Отже, згідно викладеного можна зазначити, що аудит у цілому потребує вдосконалення нормативної та законодавчої бази, розроблення нових методичних матеріалів щодо процедур і методів аудиту, жорсткішого контролю якості роботи аудиторських фірм, осучаснення існуючих форм робочих документів і впровадження новітніх методик перевірки фінансової стійкості банків з урахуванням фактору економічної нестабільності в країні для зменшення рівня аудиторського ризику. Це необхідно не тільки в якості підтвердження ретроспективних результатів, а і надання прогнозу розвитку діяльності банку на короткостроковий період.

Список використаних джерел

1. Мулик Я.І. Аудит фінансової стійкості підприємства: проблеми та перспективи розвитку. / Я.І. Мулик // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2017. – № 16. – С. 884–888.
2. Офіційний сайт НБУ [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=123698.

УДК 657.6

Слободяник Ю.Б.,
д.е.н., професор кафедри аудиту
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СЕКТОРІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

У результаті трансформацій в Україні наразі створено дворівневу систему контролю державних фінансів, що складається із зовнішнього незалежного аудиту і внутрішнього аудиту, спрямованих на підтримання законності використання бюджетних коштів і ефективності діяльності державних органів. Наявність означених складових повністю відповідає світовим стандартам у цій сфері та розглядається як невід’ємний атрибут сучасного цивілізованого суспільства. Саме тому побудова дворівневої системи державного аудиту стала вимогою міжнародних контрагентів України, а також є складовою плану дій Україна – ЄС, на виконання якого було ухвалено низку необхідних нормативно-правових документів.

Оновлена редакція Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року містить визначення внутрішнього аудиту, під яким розуміють: «...діяльність з надання незалежних та об’єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та

функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій» [1].

Запровадження підрозділів внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади розпочалося з 1 січня 2012 року. Цьому передували інтенсивне навчання відповідальних осіб, розробка методичних посібників, що проводилися під егідою міжнародних донорів. Отже, за цей період часу діяльність з внутрішнього аудиту мала б дати відчутні результати. Натомість, за звітом Державної аудиторської служби України, у 2016 році порушення встановлені майже на 90 % перевірених об'єктів, а втрати ресурсів сягають понад 2,6 млрд грн [2].

Найрозповсюдженішими фінансовими порушеннями є: реалізація суб'єктами господарювання товарів, робіт чи послуг безоплатно або за заниженими цінами; незаконні витрати внаслідок оплати завищеної вартості виконаних робіт та/або наданих послуг, а також завищення кількості чи вартості придбаних товарів; ненарахування і неперерахування (неповне перерахування) надходжень до загального та спеціального фондів бюджету; ненарахування та неперерахування державними і комунальними підприємствами частини прибутку до бюджету; незаконне відчуження майна; незаконні виплати фізичним особам (компенсацій, допомог, пільг і субсидій, пенсій, стипендій), в тому числі, які не мали права на їх отримання або у завищених розмірах, проведення незаконних виплат по заробітній платі тощо [2].

Зазначене прямо свідчить про неналежну діяльність підрозділів внутрішнього аудиту. Оцінка якості їх функціонування, проведена Державною аудиторською службою України, лише підтверджує цей висновок. Так, у відповідному звіті [2] зазначено, що функція внутрішнього аудиту залишається мало дієздатною і не спроможна впливати на стан фінансово-бюджетної дисципліни у відповідній галузі. Аналіз звіту дозволяє виокремити такі основні недоліки:

- недостатня чисельність працівників підрозділів внутрішнього аудиту (у тому числі неповне укомплектування);
- виконання внутрішніми державними аудиторами несумісних завдань, що часто пов'язані з наявністю потенційного конфлікту інтересів;
- поширене недотримання вимог Стандартів внутрішнього аудиту – проблеми документування, недостатність аудиторських процедур, неякісні аудиторські докази, неправомірність трактувань виявлених порушень тощо;
- констатація виявлених фактів фінансових порушень без аналізу причин їх вчинення і наявності інших недоліків.

На нашу думку, зазначене свідчить про низький рівень професійної підготовки відповідних фахівців і відсутність дієвих політик і процедур, що дозволили б виправити ситуацію.

У цьому контексті доцільно звернути увагу на вимоги Міжнародних стандартів державного аудиту, зокрема ISSAI 1610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», відповідно до якого зовнішній державний аудитор при визначенні можливості використання роботи внутрішніх аудиторів для цілей аудиту має оцінити такі параметри:

- обсяг, у якому організаційний статус і відповідні політики і процедури внутрішніх аудиторів підтверджують об'єктивність внутрішніх аудиторів;
- рівень компетентності внутрішніх аудиторів;
- застосування внутрішніми аудиторами систематичного і дисциплінованого підходу, включаючи контроль якості.

Якщо оцінка зовнішнього аудитора за вказаними параметрами негативна, робота внутрішніх аудиторів не повинна використовуватися.

Таким чином, вагомі недоліки у функціонуванні внутрішнього аудиту в секторі державного управління також ускладнюють проведення зовнішнього державного аудиту, що в цілому позначається на дієвості і ефективності всієї системи контролю державних фінансів, а тому потребує негайного врегулювання.

Список використаних джерел

1. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету міністрів України від 24.05.2005 № 158-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80>.
2. Звіт про результати роботи Державної аудиторської служби України, її міжрегіональних територіальних підрозділів та управлінь в областях за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/128466>.

УДК:657.6

Соболь Г.О.,

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

РОЛЬ ПАРАМЕТРІВ УПРАВЛІННЯ В ОЦІНЮВАННІ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

В умовах економіко-соціальної трансформації пріоритетом розвитку системи управління бізнесом є оцінювання ефективності внутрішнього контролю суб'єктів. У фахових джерелах проблема оцінювання ефективності внутрішнього контролю розглядається широко: від дискусії щодо співвідношення понять «ефект» та «ефективність», доцільності фінансової та/або кваліметричної оцінки ефективності контролю, до алгоритмізації процедур оцінювання на основі експертних систем. Багатогранність практики управління та необхідність застосування процесно-орієнтованого підходу в умовах економічної невизначеності потребують перегляду та сучасної адаптації чинних параметрів оцінювання ефективності внутрішнього контролю.

З позиції практики, ефективність контролю – це досягнення оптимальності застосування процедур контролю у функціонуючому бізнес-середовищі. Оцінювання ефективності контролю не обмежується економічною складовою. Застосування процедур контролю передбачає отримання інформації про реальний стан системи управління. Зменшення ризику неефективності

здійснення контролю розглядається як інструмент підвищення результативності функціонування контролюючих систем [2].

Н.Г. Виговська характеризує систему показників за критеріями ефективності контролю: результативність, дієвість, економічність. Узагальнені показники запропоновано визначати за сукупністю методичних прийомів: бальної оцінки; через соціальний, організаційний та економічний ефекти; за оцінкою економічної ефективності окремих форм контролю – ревізії, інвентаризації; за дотриманням принципу законності [1].

Слід визнати, що кількісне вимірювання показників ефективності не завжди віддзеркалює реальний стан систем контролю, а в окремих випадках – доводить до формалізму в управлінні. Так, в умовах реформування податкової системи країни, трансформації обліку та фінансової звітності за МСФЗ складно визначити та адекватно трактувати значення коефіцієнта порушення нормативних актів обліку. А ефективність використання робочого часу ревізора не завжди відповідає результативності заходів контролю [1, с. 22–23].

Підсумкове оцінювання ефективності внутрішнього контролю здійснюється із урахуванням експертної оцінки. Комплексний підхід до оцінювання дозволяє врахувати іманентні якісні параметри управління, яким повинні відповідати результати контролю, та економічні чинники, що піддаються кількісному виміру. За цих умов доцільно сфокусувати увагу на суб'єктивних параметрах управління, невідповідність яким може спростувати ідею про ефективність внутрішнього контролю.

1. Відповідність заходів контролю тактичним цілям управління, поставленому управлінському запиту. Дотримання параметру може виявляти певний конфлікт інтересів. Для менеджера – він зводиться до точності виконання управлінського завдання, делегованого йому вищим керівництвом. Для суб'єкту зовнішнього контролю визначається повним дотриманням законності господарських операцій.

2. Прийнятність обсягу ресурсів: залучених і вивільнених із обороту господарських операцій. До ресурсів, що залучені для виконання заходів контролю, належать матеріальні, інтелектуальні, часові, фінансові. Ресурси, тимчасово вивільнені із обороту, призупиняють свою участь у господарському обороті внаслідок здійснення заходів контролю. Зокрема, втрата торгового обороту під час контрольних закупок, інвентаризації; залучення штатного персоналу для підготовки документації й звітності до перевірки тощо.

3. Співвідношення споживання ресурсів під час здійснення заходів контролю, що визначається життєвим циклом суб'єкту бізнесу, сегментом ринку, кон'юнктурою ринку тощо. Наприклад, в умовах агресивної стратегії бізнесу мінімізація часу на проведення заходів контролю має перевагу над витрачанням фінансових ресурсів. В умовах кризового фінансового стану пріоритет надається професійним навичкам роботи суб'єктів контролю, фаховій креативності та корпоративному духу.

4. «Цінність» заходів контролю, що визначається як релевантність інформації за результатами їх проведення. Рішення, що приймаються, повинні створювати додану вартість капіталу, підвищувати якість управління бізнесом.

5. Фінансові санкції та інші наслідки за результатами зовнішнього контролю. Зокрема, за період 1999–2016 рр. органами державного контролю по Полтавській області у 2011 р. було нараховано найбільшу суму штрафних санкцій. Найбільша кількість порушень у розрахунку на одне підприємство припадає на 2006–2007 рр. А в 2014 р. спостерігається найвище співвідношення кількості переданих матеріалів для відкриття кримінального провадження до чисельності суб'єктів, що призупинили свою діяльність. Комплексно визначені показники спростовують позитивну оцінку ефективності внутрішнього контролю суб'єктів бізнесу.

Урахування суб'єктивних параметрів управління дає змогу сформувати індивідуальний алгоритм оцінювання ефективності внутрішнього контролю. Це є основою для удосконалення системи управління та зміцнення економічної безпеки бізнесу.

Список використаних джерел

1. *Виговська Н. Г.* Розробка критеріїв та показників ефективності господарського контролю / Н. Г. Виговська // Вісник ЖДТУ. – 2007. – № 2 (40). – С. 15–24.
2. *Шевчук В. О.* Методологія визначення ризику неефективності здійснення контролю господарських систем / В. О. Шевчук, М. Й. Гедз // Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах трансформації системи управління: матеріали Міжвузівського круглого столу (м. Черкаси, 22 квітня 2015 р.). – Черкаси : ЧІБС УБС НБУ, 2015. – 123 с. – С. 106–112.

УДК 657.6

Щербакова Н.А.,
к.е.н., доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ПРОГНОЗНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Однією з найважливіших функцій управління підприємством є прогнозування, яке практично завжди передуює плануванню. Прогнозування має на меті зниження ризиків при ухваленні рішень, пов'язаних з майбутнім станом ринку, визначенням рентабельності вкладень, формуванням запасів, розрахунком потреб в трудових ресурсах, об'ємі продажів, бюджетуванням, проведенням науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, розробкою стратегічних установок вищою керівною ланкою будь-якого економічного суб'єкту.

Відповідно до МСА 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації», прогнозна фінансова інформація – це інформація, що базується на припущеннях про події, які можуть відбутися у майбутньому та про можливі дії суб'єкта господарювання. Прогнозна фінансова інформація може мати форму прогнозу, перспективної оцінки чи їх поєднання, наприклад прогноз на один рік плюс перспективна оцінка на п'ять років.

Оскільки під прогнозовою фінансовою інформацією розуміють інформацію про майбутній фінансовий стан, майбутні фінансові результати діяльності або

окремі сторони його фінансово-господарської діяльності в майбутньому, окремими показниками можуть бути оцінки величини необхідних капітальних вкладень, впровадження нового продукту, здавання майна в довгострокову оренду, прогноз цільового використання засобів, отриманих від продажу довгострокових боргових зобов'язань, прогнозні бюджети.

Аудитор не повинен приймати завдання (або він має відмовитися від його виконання), якщо припущення є явно нереальними або якщо аудитор вважає, що прогнозна фінансова інформація не буде відповідати її призначенню. Тому, аудиторів і замовників слід узгодити умови завдання. І в інтересах суб'єкта господарювання, і у власних інтересах аудитор надсилає замовнику лист-зобов'язання, щоб уникнути непорозумінь. Лист-зобов'язання охоплює питання, що підлягають перевірці, і встановлює відповідальність управлінського персоналу за припущення, а також за надання аудиторів всієї відповідної інформації первинних даних, використаних для здійснення припущень.

Аудитор повинен отримати достатній рівень знань про бізнес клієнта та розглянути ступінь достовірності фінансової інформації, що була підставою для прогнозів.

Виконуючи завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації, аудитору слід врахувати такі аспекти:

- ймовірність суттєвих викривлень;
- знання, отримані при виконанні попередніх завдань;
- компетентність управлінського персоналу стосовно підготовки прогнозної інформації;
- ступінь впливу суджень управлінського персоналу на прогнозну інформацію та відповідність і достовірність даних, взятих за основу.

При здійсненні перевірки правильності підготовки прогнозної фінансової інформації аудитор застосовує процедури, передбачені МСА 530 «Аналітичні процедури». Якщо фактичну інформацію наведено як частину прогнозної фінансової інформації, аудитор, базуючись на професійному судженні, повинен визначити, якою мірою фактична інформація має бути перевірена та які процедури щодо неї слід провести.

Перевірка прогнозної фінансової інформації не може проводитися аудитором, який надає суб'єкту супутні послуги щодо підготовки такої інформації, а саме: послуги із збору, обробки, узагальнення інформації, а також у випадках, коли аудитор здійснював вибір припущень, які покладено в основу цієї прогнозної інформації.

На основі розглянутої інформації аудитор складає звіт щодо перевірки прогнозної фінансової інформації, який має включати думку аудитора про застосування припущень, правильність підготовки інформації на основі прийнятих припущень і адекватність її надання.

Виходячи з доказів, на яких ґрунтується прогнозна фінансова інформація, аудитору буває важко отримати впевненість, яка буде достатньою для висловлення позитивної думки про те, що припущення не містять суттєвих викривлень. У такому випадку, висловлюючи свою думку, аудитор забезпечує

лише середній рівень впевненості. Проте, якщо, на думку аудитора, отримано достатню впевненість щодо припущень, ніщо не заважає йому висловити позитивну впевненість.

У випадку, коли з деяких причин аудитор не в змозі провести необхідні процедури, він повинен відмовити замовнику у звіті про результати перевірки прогнозової фінансової інформації, поступитися від висловлювання своєї думки і викласти при цьому обставини, які спричинили обмеження обсягу робіт.

Розділ 6

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В СЕКТОРІ ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

УДК 657.01

Кондратюк О. М.,

к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Криворізький економічний інститут
ДВНЗ "КНЕУ імені Вадима Гетьмана"

Карченкова О.Л.,

студентка групи ОА-14, спец. «Облік та аудит»,
Донецький національний університет економіки
і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СЕКТОРІ ЗАГАЛЬНОГО ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ

Відповідно до сформованих теоретичних позицій і законодавчо закріпленого визначення бухгалтерського обліку, під бухгалтерським обліком у секторі загального державного управління слід розуміти інтегровану інформаційну систему, в межах якої суб'єктами бухгалтерського обліку здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів і кошторисів внутрішнім і зовнішнім користувачам. Досягнення мети та вивчення предмету бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління забезпечується реалізацією його функцій і завдань [1].

Мета бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління полягає в інформаційному забезпеченні виконання Державного і місцевих бюджетів органами Державного казначейства України та кошторисів – розпорядниками бюджетних коштів. Предмет бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління слід ідентифікувати як процес виконання Державного та місцевих бюджетів і кошторисів, здійснюваних органами Державного казначейства України та бюджетними установами, відповідно.

До бюджетних установ і організацій належать такі, що здійснюють свою діяльність згідно з кошторисом доходів і видатків (їхнього головного планового та фінансового документа), отримуючи відповідні кошти із загального та спеціального фондів Державного й місцевих бюджетів [2].

Зазначене дає підстави стверджувати, що “Бюджетні установи” – це такі організації, які були створені державою або органами місцевого самоврядування, діяльність яких повністю фінансується за рахунок коштів державного або місцевого бюджетів, залежно від рівня бухгалтерського обліку [3].

Бухгалтерський облік бюджетних установ має свої особливості, які виражаються через специфіку їх діяльності, чим і відрізняється від бухгалтерського обліку суб'єктів комерційного сектору господарювання.

Особливості фінансово-господарської діяльності бюджетних установ та їх фінансовий стан відбиваються у бухгалтерській звітності, яка являє собою звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Активи й витрати бюджетних установ не оцінюються щодо їхньої здатності трансформуватися у грошові кошти, а тому й розділи активу балансу не розміщуються за ознаками зростаючої ліквідності, як це заведено в балансах суб'єктів підприємницької діяльності. Бюджетна звітність призначена для розкриття інформації щодо виконання кошторису бюджетної установи за кодами економічної класифікації та за виконуваними установою програмами.

Можна виділити функції бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління:

- інформаційна (збирання, обробка та передача інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам системою бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління);
- управлінська (забезпечення інформацією суб'єктів різних рівнів управління для використання її в плануванні, оцінюванні, прогнозуванні, аналізі, контролі діяльності з виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ);
- контрольна (постійність, суцільність, безперервність контрольних процедур на всіх стадіях проведення трансакцій у межах усіх складових бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління);
- захисна (відображення та виявлення фактів неправомірних або шахрайських дій у межах процесу виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ з метою захисту прав держави, юридичних і фізичних осіб);
- соціальна (комплексне неупереджене відтворення операцій із виконання Державного та місцевих бюджетів, а також виконання кошторисів у системі бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління, формування на основі цього показників бюджетної та фінансової звітності органів Державного казначейства та розпорядників бюджетних коштів з метою оприлюднення);
- науково-пізнавальна (розвиток бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління як елемента національної облікової системи, міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі» та напряму науки про бухгалтерський облік) [4].

Завданнями бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління є:

- формування повної і достовірної інформації щодо виконання Державного і місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ на підставі чинних нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку;

- своєчасне, безперервне надання необхідної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам у достатньому обсязі для прийняття управлінських рішень на відповідних рівнях;
- здійснення систематичного контролю за дотриманням фінансової дисципліни, суворого режиму економії, ефективним використанням і збереженням фінансових ресурсів і майна, цільового використання бюджетних коштів у процесі виконання Державного та місцевих бюджетів і виконання кошторисів бюджетних установ;
- встановлення бухгалтерським обліком у секторі загального державного управління ознак порушень і зловживань у полі інформаційного забезпечення процесів виконання Державного та місцевих бюджетів, а також кошторисів бюджетних установ;
- забезпечення облікового, аналітичного, контрольного супроводу процесу управління бюджетною системою в цілому як економічної основи надання конституційних гарантій і бюджетними установами зокрема як виконавцями соціальних функцій держави;
- генерування нових знань у сфері міжнародного бухгалтерського обліку в державному секторі з метою розвитку та удосконалення бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління України [5].

Отже, бухгалтерський облік в секторі загального державного управління є інтегрованою інформаційною системою, в межах якої здійснюється збирання, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача облікових даних щодо виконання Державного і місцевих бюджетів і кошторисів суб'єктами бухгалтерського обліку внутрішнім і зовнішнім користувачам. Місце і роль бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління ідентифікується на: мегаекономічному рівні як елементу міжнародного комплексу «Бухгалтерський облік в державному секторі»; на макроекономічному рівні як складової національної системи бухгалтерського обліку, елементу фінансового управління бюджетною системою, інструменту виконання Державного та місцевих бюджетів країни, інструменту інформаційного забезпечення управління державними фінансами країни, економічного засобу забезпечення конституційно закріплених гарантій громадян України, засобу захисту прав держави як правовласника бюджетних установ; на мікроекономічному рівні як елементу фінансового управління бюджетними установами; засобу захисту прав споживачів продуктів діяльності бюджетних установ; засобу захисту прав персоналу бюджетних установ; елементу фінансового управління державним і комунальними секторами економіки України в частині бюджетних установ як їх суб'єктів; засобу захисту прав юридичних і фізичних осіб – платників податків. Метою бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління виступає забезпечення виконання Державного і місцевих бюджетів органами Державної казначейської служби України та кошторисів розпорядниками бюджетних коштів. Її досягнення уможливорюється комплексною реалізацією інформаційної, управлінської, контрольної, захисної, соціальної та науково-пізнавальної функцій [5].

Список використаних джерел

1. *Атамас П.Й.* Основи обліку в бюджетних установах. Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2015. – 288 с.
2. Державне регулювання економіки України: методологія, напрями, тенденції, проблеми / Антошкіна Л.І., Бабіч Н.М., Беседін В.Ф., Беседін І.В., Бондар І.К. / За ред. д-ра екон. наук М.М. Якубовського. – К.: НДЕІ Міністерства економіки України, 2015. – 410 с.
3. *Джога Р.Т.* Становлення та етапи розвитку обліку в бюджетних установах України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С. 20–21.
4. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами: [у 2-х т.] (наук. практ. видан.) / за заг. ред. Ф.О. Ярошенка. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. – Т. 1: Стандартизація бюджетного обліку як інструмент модернізації державних фінансів України / Т.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, С.О. Левицька та ін. – 226 с.
5. *Свірко С.В.* Реформування бухгалтерського обліку бюджетних установ в Україні // Проблеми формування ринкової економіки. – Спецвипуск. — К.: КНЕУ, 2015. – С. 55–59.
6. *Фаріон А. І.* Державний сектор і державне регулювання національної економіки / А. І. Фаріон // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Вип. 17. – Т. 2. – Кам'янець-Подільський, 2014. – С. 598–606.

УДК 657.1:658.115

Ларікова Т.В.,

к.е.н., доцент кафедри обліку в кредитних і
бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Інтеграція України в сучасну міжнародну економічну систему відкрила перед національною економікою нові можливості розвитку відносин із зарубіжними партнерами та одночасно викликала необхідність реформування та модернізації існуючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Етап реформування бухгалтерського обліку відбувається поступово, однак існує багато невирішених проблем в обліковому механізмі суб'єктів державного сектора.

Початок 2017 року виявився дуже непростим для розпорядників бюджетних коштів і державних цільових фондів. Кілька років поспіль відтерміновували введення нових правил обліку для бюджетних установ. Перші 9 національних стандартів запрацювали з 1 січня 2015 року, а з 1 січня 2017 року запрацювали ще 10 національних стандартів для державного сектора.

Окрім того, уже оприлюднений проект національного стандарту бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Біологічні активи».

Також у 2017 році Міністерство фінансів України запланувало зробити чимало кроків у напрямку реформування обліку в державному секторі, підтвердженням є розроблений План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016–2018 роки, який визначає нормативні документи та строки їх запровадження.

Таким чином, з 1 січня 2017 року бюджетні установи керуються новими нормативно-правовими актами, які вже набрали чинності, а саме: План рахунків бухгалтерського обліку у державному секторі від 31.12.2013 р. № 1203; Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами від 29.12.2015 р. № 1219; Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків від 21.12.2016 № 1127; Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів від 30.12.2016 №31-11420-06-5/37851; Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28.02.2017 № 307; Порядок складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування від 24.01.2012 № 44 (з урахуванням змін).

Однак, на сьогоднішній день немає розробленого Порядку заповнення річних форм фінансової звітності в державному секторі, також немає Методичних рекомендацій щодо застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема 124 «Доходи», 135 «Витрати», 102 «Консолідована фінансова звітність», 103 «Фінансова звітність за сегментами», 105 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 129 «Інвестиційна нерухомість», 130 «Вплив змін валютних курсів», 131 «Будівельні контракти», 133 «Фінансові інвестиції», 134 «Фінансові інструменти».

З огляду на запровадження з 2017 року чергових десяти НП(С)БОДС і Порядку № 307 змінився порядок складання фінансової звітності, використовуються нові підходи до визнання і вимірювання господарських операцій і подій, пов'язаних з доходами, витратами, інвестиційною нерухомістю, орендою, фінансовими інструментами, будівельними контрактами. Саме тому бухгалтерським службам бюджетних установ необхідно внести зміни до своєї облікової політики, оформити ці зміни наказом, привести у відповідність з урахуванням змін Порядок організації бухгалтерського обліку та посадові інструкції працівників.

Загалом, на сьогоднішній день процес модернізації триває, повністю реалізовано розділ І. «Запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» Плану заходів щодо модернізації

системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016–2018 роки, решта чотири розділи знаходяться на стадії розробки, зокрема: створення системи подання електронної звітності; консолідація фінансової звітності; адаптація облікової системи АС “Є-Казна” до Плану рахунків; адаптація та запровадження Плану рахунків в обліковій системі Казначейства.

Отже, масштабна революція в системі бухгалтерського обліку суб’єктів державного сектору покликана привести у відповідність вітчизняну систему обліку до загальноприйнятої міжнародної практики.

УДК 657

Цятковська О. В.,

к.е.н., доцент кафедри обліку в кредитних і
бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОРЕНДИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Основні питання щодо майнових та організаційних відносин між орендодавцем та орендарем, що стосуються використання державного чи комунального майна регулюється Законом України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.1992 р. № 2269-ХІІ. Зокрема даний нормативно-правовий акт регулює організаційні відносини, пов'язані з передачею в оренду майна державних підприємств, установ та організацій, підприємств, заснованих на майні та перебуває у комунальній власності, їх структурних підрозділів та іншого окремого індивідуально визначеного майна, що перебуває в державній і комунальній власності; майнові відносини між орендодавцями та орендарями щодо господарського використання державного майна, майна, що перебуває у комунальній власності.

Загальне поняття оренди сформульовано в Законі України "Про оренду державного та комунального майна", відповідно до якого *орендою* визнається засноване на договорі строкове платне користування майном, що необхідне орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності. Однак, відповідно до НП(С)БОДС 126 *оренда* – це договір, за яким орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Відповідно до МСБОДС 13 *оренда* – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду.

Таким чином, орендні відносини мають виключно договірний характер і не можуть виникати на підставі планових завдань або інших адміністративно-управлінських актів; оренда передбачає передачу майна у користування (без надання права орендареві розпоряджатися орендованим майном); таке користування є платним, що забезпечується внесенням орендарем орендодавцеві орендної плати у визначених розмірах; оренда передбачає передачу майна у строкове (тимчасове) користування.

Основними положеннями НП(С)БОДС 126 визначено загальні методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про орендні операції та її розкриття у фінансовій звітності. Оренда в суб'єктів державного сектору операції поділяється на операційну та фінансову. Залежно від типу оренди бюджетні установи мають здійснювати відповідний облік орендних платежів.

Варто відмітити, що активи, отримані в операційну оренду суб'єктом держсектору (орендарем), відображаються в бухгалтерському обліку за вартістю, зазначеною в договорі про оренду. Відповідно до Плану рахунків № 1203 облік операційної оренди ведеться на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані основні засоби та нематеріальні активи». Цей рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про орендовані та отримані у користування необоротні активи, зокрема про отримане у користування авторське право та суміжні з ним права, за користування якими сплачується роялті. Так, для обліку операційної оренди ОЗ застосовується субрахунок 011 «Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів».

Збільшення залишку субрахунка 011 відбувається при надходженні орендованих та отриманих у користування необоротних активів, зменшення – при їх поверненні та у разі закінчення встановленого договором строку користування нематеріальними активами.

А от отримані у фінансову оренду активи суб'єктом державного сектору (орендарем), якому законодавством надане відповідне право, відображаються в бухгалтерському обліку як активи та зобов'язання за справедливою вартістю орендованого майна на початку оренди або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Враховуючи, що відносини щодо фінансової оренди мають довгостроковий характер, то зобов'язання за операціями з оренди є довгостроковими. Отже, об'єкт оренди відображається по дебету синтетичних рахунків 10 "Основні засоби" (і т.д.) у кореспонденції з кредитом рахунка 6015 "Довгострокові зобов'язання за операціями з оренди".

Варто відзначити, що на сьогоднішній день Типовою кореспонденцією № 1219 не визначено бухгалтерські проведення щодо об'єктів основних засобів, які узяті у фінансову оренду. Таким чином, в обліковій політиці потрібно зазначити, що для відображення в обліку операцій із зарахування об'єктів основних засобів у фінансову оренду використовуються рахунки 10 «Основні засоби». Отже, враховуючи особливості обліку активів, зобов'язань, основні норми НП(С)БОДС 126 доцільно здійснювати облік орендних платежів, що підлягають отриманню за фінансовою орендою, відображати як погашення дебіторської заборгованості та отримання доходу (п. 2 розд. IV НП(С)БОДС 126). Зокрема, дебіторську заборгованість з фіноренди логічно відображати на субрахунку 2011 «Довгострокова дебіторська заборгованість за операціями з оренди».

Об'єкти фінансової оренди амортизуються в порядку, передбаченому для аналогічних необоротних активів орендаря, з урахуванням періоду очікуваного

використання. Нарахування амортизації на орендовані активи здійснюється за нормами НП(С)БОДС 121 «Основні засоби».

Отже, основні засади відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з фінансової та операційної оренди регулюються НП(С)БОДС 126 «Оренда». Варто відзначити, що хоч і встановлено та виокремлено окремі види оренди, але у відображенні на рахунках бухгалтерського обліку зазначених операцій існують невирішені питання, які потрібно визначати та вирішувати у основних положення облікової політики кожною установою самостійно.

Розділ 7
**МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ В БЮДЖЕТНИХ І
КРЕДИТНИХ УСТАНОВАХ**

УДК 657

Макарович В. К.,
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»
Статутяк О. В.,
магістр з фаху «Облік і аудит»,
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ НА
ПІДПРИЄМСТВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

Підприємства державного сектору створені для забезпечення виконання функції держави, їх утримання здійснюється за рахунок державного або місцевого бюджету, це і стає однією з особливостей ведення та організації облікового процесу.

Дослідженню та розвитку питань щодо особливостей організації облікового процесу в бюджетних установах сприяли роботи вітчизняних та іноземних учених, а саме: Атамаса П.Й., Альошина С.М., Андрєєва І.А., Білухи М.Т., Джоги Р.Т., Ковтуненка К.В., Левицької С. Н., Ловінської Л.Г., Метелиці В.Г., Рудченка Ю.С., Свірка С.В., Сушко Н.І., Ткаченка І.Т., Фаріонові А.І. та багато інших.

Головна мета ведення облікового процесу в підприємствах державного сектору – надання неупередженої та правдивої інформації про результати діяльності. Ефективна діяльність підприємств державного сектору є одним із найважливіших показників, від якого залежить економічний стан держави. Одним з основних принципів ефективної діяльності державної установи є дотримання бюджетного законодавства в бухгалтерському обліку. Дотримання законодавства надає бюджетній установі певної цілеспрямованості і впорядкованості.

Із 01 січня 2017 року в підприємствах державного сектору введено десять національних стандартів бухгалтерського обліку, що повинні покращувати не лише систему бухгалтерського обліку, а й звітності. Це стало поштовхом до введення нового Плану рахунків бухгалтерського обліку, як інструменту формування достовірної звітності. Саме він має бути покладений в основу розробки робочих планів рахунків бухгалтерського обліку кожного підприємства державного сектору.

У підприємствах державного сектору за організацію бухгалтерського обліку відповідає керівник установи, який повинен забезпечити обліковий процес та обрати головного бухгалтера, на якого буде покладено ведення облікового процесу. На нього покладаються обов'язки:

- здійснювати керівництво роботою відділу, розподіляти роботу між працівниками та контролювати своєчасність виконання поставлених завдань;
- складати плани роботи, організовувати і контролювати їх виконання;
- погоджувати місячні, квартальні, річні звіти про виконання бюджету;
- здійснює нарахування заробітної плати працівникам;
- складати бюджетні запити, проекти і кошториси видатків;
- вести облік касових операцій тощо.

Велику роль у координації діяльності головних бухгалтерів підприємств державного сектору та контролі за виконанням ними своїх повноважень, веденні бухгалтерського обліку, складанні фінансової звітності здійснює Казначейство, методом оцінки діяльності установи.

Обліковий процес полягає у документуванні операцій у момент їхнього здійснення, технічній обробці первинної інформації та групуванні, і нарешті складання на підставі даних фінансової звітності.

Керівник установи повинен створити усі умови для правильного ведення облікового процесу, здійснити контроль за виконанням працівниками бухгалтерії своїх обов'язків згідно посадових інструкцій.

Під час визначання організації облікового процесу, керівництво установи самостійно має можливість вибрати:

- форму бухгалтерського обліку;
- послідовність реєстрації інформації;
- методи організації бухгалтерського обліку;
- способи обробки облікової інформації;
- визначити хто з працівників може підписувати бухгалтерські документи.

Свій вибір вона прописує в обліковій політиці, фіксує у розпорядчому документі та погоджує з розпорядником бюджетних коштів вищого рівня. У ньому зазначаються методи, процедури та оцінка бухгалтерського обліку.

Успішна діяльність підприємства в державному секторі обумовлена обов'язковим для застосування всіма підрозділами бюджетної установи розпорядчого документа – наказу про організацію бухгалтерського обліку.

Річ у тому, що наказом варто визначати:

- структуру облікового апарату;
- способи здійснення збору, обробки, узагальнення та надання інформації;
- галузеві особливості діяльності установи;
- технології оброблення облікових даних;
- форму управлінського обліку;
- правила документології;
- порядок проведення інвентаризаційних актів і зобов'язань та оформлення її результатів тощо.

Отже, установа під час організації облікового процесу повинна приділити увагу дотриманню законодавства та пам'ятати про мету бухгалтерського обліку, а саме надання чіткої інформації, яка необхідна для управління

діяльності підприємств в державному секторі та забезпечення контролю за виконанням кошторису.

УДК 657:331.2

Олійник В. С.,

аспірант,

Університет державної фіскальної служби України

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ЧАСТИНІ ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ КРИМІНАЛЬНО-ВИКОНАВЧИХ УСТАНОВ

Прийняття обґрунтованих і виважених управлінських рішень як у частині виплат працівникам, так і в цілому в установі державного сектору базується на даних бухгалтерського обліку. Одним із важелів управління виплатами працівникам в установах державного сектору, до яких відносяться і кримінально-виконавчі установи, є облікова політика. Саме тому актуальним питанням, особливо в умовах реформування кримінально-виконавчої системи, є обґрунтування підходу до формування облікової політики в частині виплат працівникам, висвітлення її елементів, що відповідатиме вимогам міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі й інтересам працівників і установі водночас.

На формування облікової політики в частині виплат працівникам окремої кримінально-виконавчої установи впливають такі фактори: наявність різних категорій персоналу, кількість працівників, особливості преміювання працівників, наповнення установи, способи працевикористання засуджених, специфіка та завершеність технологічного процесу на виробництві, де працюють засуджені, наявність підсобного господарства, спосіб виплати заробітної плати [1].

Враховуючи наведене, потрібно зважати на те, що необхідність формування облікової політики в кримінально-виконавчих установах зумовлена, насамперед, особливостями їх діяльності, які не можуть бути відображені з достатньою повнотою у жодному нормативному документі внаслідок їх специфічності.

Багато науковців, серед яких І. М. Щирба, вважають, що основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу – організаційний, методичний і технічний [2].

Зважаючи на пропозиції науковців [3, 4], можемо стверджувати, що запропоновані авторами елементи облікової політики щодо виплат працівникам потребують доопрацювання в частині гармонізації з національними та міжнародними стандартами обліку.

Саме тому, вважаємо за доцільне виділити такі елементи облікової політики, які впливають на облікове відображення виплат працівникам, розподіливши їх на 2 умовні групи (рис. 1):



Рис. 1. Групи елементів облікової політики в частині виплат працівникам

Зважаючи на методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єктів державного сектору та підсумовуючи результати нашого дослідження, вважаємо за доцільне в розпорядчому документі про облікову політику кримінально-виконавчої установи в частині виплат працівникам відображати такі елементи:

- ✓ введення нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків);
- ✓ програми виплат працівникам;
- ✓ порядок визнання виплат працівникам;
- ✓ методи оцінки виплат працівникам;
- ✓ спосіб розрахунку за виплатами працівникам;
- ✓ строки виплати заробітної плати;
- ✓ кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації в частині обліку виплат працівникам;
- ✓ джерела формування виплат працівникам;
- ✓ перелік і склад забезпечень;
- ✓ документальне оформлення операцій;
- ✓ методи стимулювання.

Вищезазначена систематизація елементів облікової політики в частині виплат працівникам сприятиме поліпшенню якості обробки облікової

інформації та підготовки звітності як в окремій кримінально-виконавчій установі, так і в цілому по кримінально-виконавчій системі; забезпечить формування ефективного порядку управління виплатами працівникам і нормативну основу під час зовнішніх перевірок.

Список використаних джерел

1. Олійник В. С. Облікова політика як основа бухгалтерського обліку // Управління розвитком. – 2016. – № 2. – С. 96–101. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2016_2_16
2. Щирба І. М. Сутність облікової політики підприємства щодо витрат на оплату праці та факторів впливу на її формування // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – Вип. 4 (50). С. 191–193.
3. Овсяк Н. В. Облікова політика підприємства в частині оплати праці // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 4 (62). – С.162–165.
4. Шоляк О. Ю. Облік, аналіз і внутрішньогосподарський контроль виплат працівникам: організація і методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – Київ, 2011. 20 с.

УДК 657

Шпирко О. М.,

к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування
Державний університет інфраструктури та управління

ОБЛІК ДОХОДІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ДІЇ НП(С)БО В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Трансформація вітчизняного обліку до міжнародної практики передбачає використання Національних стандартів обліку у державному секторі. Згідно з НП(С)БОДС 101 [1] до суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі належать: розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди.

Із 1 січня 2017 року набрали чинності план рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та десять нових НП(С)БОДС серед яких і НП(С)БОДС 124 «Доходи».

Застосування НП(С)БОДС дозволило запровадити ряд змін в облікову практику суб'єктів державного сектору і наблизити їх до міжнародних стандартів. Так, НП(С)БОДС 124 «Доходи» передбачає розподіл доходів і доходи від обмінних і необмінних операцій [2].

Обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. До доходів від обмінних операцій належать: бюджетні асигнування; власні надходження; доходи від продажу (доходи від операцій з капіталом, доходи від продажу нерухомого майна); доходи від відсотків, роялті

та дивідендів; інші доходи від обмінних операцій. Іншими доходами від обмінних операцій є доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів.

Необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов. Доходи від необмінних операцій включають: податкові надходження; неподаткові надходження (адміністративні збори та платежі); трансферти та кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та від інших бюджетних установ для виконання цільових заходів; надходження до державних цільових фондів; зобов'язання, що не підлягають погашенню.

Відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [3] з 1 січня 2017 року доходи розпорядників бюджетних коштів від обмінних операцій обліковуються на таких рахунках: бюджетне асигнування – на рахунку 7011 «Бюджетні асигнування»; доходи від надання послуг – на рахунку 7111 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»; доходи від продажу – на рахунку 7211 «Дохід від реалізації активів»; доходи від відсотків, роялті та дивідендів – на рахунку 7311 «Фінансові доходи розпорядників бюджетних коштів»; інші доходи від обмінних операцій – на рахунку 7411 «Інші доходи за обмінними операціями». Доходи від необмінних операцій (трансферти, зобов'язання, що не підлягають погашенню) – обліковуються на рахунку 7511 «Доходи за необмінними операціями».

Дохід від обмінних операцій відображається в обліку за вартістю активів, які була отримані або підлягають отриманню. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Інші доходи за обмінними операціями (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу. Отриманий у результаті необмінної операції дохід оцінюється за фактичною вартістю отриманих надходжень; у разі якщо фактичну вартість не можна встановити – за справедливою вартістю. Сума зобов'язань, обумовлена необмінною операцією вираховується.

Світова практика обліку в державному секторі економіки визнає існування чотирьох основних методів, на яких базується облікові системи країн:

- 1) касовий метод – облік, за яким визнає операції і події тільки на момент отримання або сплати грошових коштів;
- 2) модифікований касовий метод – доходи обліковуються в момент, коли вони нараховуються чи перераховуються;
- 3) модифікований метод нарахування, який дає можливість певні об'єкти обліку за касовим методом, а інші за методом нарахування;

4) метод нарахування – облік за яким визнає операції і події тоді, коли вони відбуваються, незалежно від того чи були вони сплачені чи отримані грошові кошти [4].

В українській практиці законодавством чітко не встановлено застосування в бухгалтерському обліку державного сектору методу визначення доходів. Операції за доходами відображаються в бухгалтерському обліку за методом нарахувань, тобто в момент їх проведення, а операції з фінансування установи - за касовим методом, тобто в момент зарахування коштів з одночасним відображенням боргу. Тому Міністерству фінансів України в найкоротші терміни необхідно підготувати методичні рекомендації щодо визнання доходів в державному секторі.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 "Подання фінансової звітності" від 24.12.2010 № 1629.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/natsstandarti-buhobliku-v-derzhavnomu-sektori/natsionalne-polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori-124-dohodi/>.

3. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі Наказ Міністерства фінансів України від 26.06.2013 р. № 611 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1214-13>.

4. *Калюга Є.В.* Застосування методу нарахувань для визнання доходів і витрат в державному секторі // *Калюга Є.В.* – К.: Наукова думка, 2012. – 34 с.

Розділ 8
ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНИМИ
СУБ'ЄКТАМИ В ІННОВАЦІЙНИХ УМОВАХ

УДК 657:303.6

Волкова Н. А.,
к.е.н, доцент кафедри економічного аналізу,
Одеський національний економічний університет

ОСНОВНІ ВИМОГИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

Економічний аналіз стає сьогодні умовою цивілізованих стосунків у бізнесі, основою надійної і всесторонньої обгрунтованості управлінських рішень на всіх рівнях і у всіх суб'єктах господарювання, включаючи і стосунки з органами влади, які представляють державні інтереси. Сьогодні керівник підприємства не може розраховувати тільки на свою інтуїцію – управлінські рішення і дії мають бути засновані на точних розрахунках, глибокому, всесторонньому аналізі. Жодне організаційне, технічне і технологічне рішення або захід не повинні здійснюватися до тих пір, поки не обгрунтована його економічна доцільність. Тим більше, що в економічних службах сучасних підприємств розширюється використання економіко-математичного апарату, новітніх програмних продуктів, комп'ютерної техніки, інформаційних баз даних, справочно-поискових інформаційних систем.

Фахівцям, які займаються обгрунтуванням різних управлінських рішень, потрібна достовірна деталізована бухгалтерська, статистична і комерційна інформація про виробничі та фінансово-інвестиційні процеси на виробництві.

Впровадження і розвиток базових засобів збору, обробки, зберігання і представлення облікових даних дозволяють створити на підприємстві сховища ретроспективної інформації по найширшому колу показників, які можуть і повинні стати базою для наукового дослідження, обгрунтування і аналізу бізнес-планів розвитку, прогнозування фінансових показників, оцінки майнових, кредитних і ринкових ризиків, аналізу платоспроможності і стійкості бізнесу як сьогодні, так і в майбутньому.

Проте перешкодою до отримання достовірної оцінки фінансового положення і формування обгрунтованих прогнозів розвитку підприємства може стати якість інформаційної бази. МСФО базується на трьох головних концепціях: справедливої вартості, пріоритету економічного вмісту над правовою формою і прозорості. Суть концепції справедливої вартості полягає в тому, щоб дати користувачеві інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства виходячи з його реально існуючої ціни. Цей підхід є дуже важливим, оскільки дозволяє відповісти на питання: «Скільки коштує мій бізнес сьогодні?». Прикладом може служити коректування вартості основних

засобів на інфляційну складову. Для цього потребується аналіз бюджетів і прогнозів, затверджених керівництвом, оцінка грошових надходжень і платежів, що виникають у зв'язку з використанням основного засобу, що продовжується, і його остаточним вибуттям, нарешті, технічний аналіз об'єкту. Результатом такого аналізу може бути списання основних засобів, що тривалий час не знаходять призначення на підприємстві, і інших «неліквідів».

Згідно концепції пріоритету економічного змісту над правовою формою, не настільки важливо, в якій правовій формі представлений той чи інший факт господарської діяльності. Важливо, що він представляє з економічної точки зору.

Відповідно до концепції прозорості в звітності по МСФО має бути розкритий досить великий об'єм інформації про діяльність підприємства. Причому так, щоб звернути увагу користувачів на всі істотні деталі роботи організації.

Все сказане свідчить про те, що складання звітності по МСФО дає можливість реальніше бачити фінансовий стан підприємства і проявляти велику самостійність в ухваленні рішенні.

Підготовка фінансової (бухгалтерської) звітності — один з найважливіших етапів обліково-аналітичної роботи. На основі відкритих даних всі партнери і підприємства мають можливість оцінити прибутковість і ризик взаємовідносин з нею, виявити найефективніші і платоспроможні, привабливі для інвестицій компанії. При цьому особлива увага до балансу, звіту про прибутки і збитки, пояснень до них, приділяється, як правило, іноземними партнерами організації. Це відповідає багатолітнім традиціям, що сформувалися в умовах конкуренції і рівності суб'єктів господарювання. Проте звітність, підготовлена по українським стандартам, не завжди повною мірою зрозуміла для іноземних партнерів організації. Грунтуючись на даних обліку і звітності, розроблених по міжнародних стандартах, сучасний менеджер, власник або інвестор отримує інформацію, що відповідає принципам доступності, “прозорості”, оперативності, достовірності. Система обліку у форматі МСФО надає повнішу і точнішу інформацію керівництву для:

- фінансового аналізу;
- оцінки рентабельності бізнесу компанії, стабільності її стану;
- оцінки ефективності системи управління, що діє, зокрема, системи внутрішнього контролю.

Це необхідно для того, щоб, по-перше, представляти стандартизовану і зрозумілу звітність для сторонніх користувачів, перш за все західних інвесторів, а по-друге, щоб самим правильно оцінювати поточну ситуацію. Це дозволить підприємству користуватися ринком дешевих грошей або знаходити гідного інвестора, а можливо, котирувати свої акції на західних фондових ринках. У будь-якому випадку при грамотній побудові обліку вартість бізнесу збільшується у кілька разів, оскільки звітність стає зрозумілою інвесторові. Більшість компаній, що застосовують при складанні звітності МСФО, вважають, що така звітність дозволяє краще оцінити реальне положення справ на підприємстві і ухвалювати зваженіші управлінські рішення.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Зростання ролі нематеріальних активів з позицій поточних і перспективних результатів діяльності підприємств в умовах інноваційної економіки зумовлює необхідність розробки методичних підходів до аналізу їх використання як інструменту забезпечення прийняття оптимальних рішень щодо обсягів інноваційної діяльності та випередження можливих конкурентів. В сучасних умовах дослідження у сфері аналізу нематеріальних активів встановлено, що загалом дослідники ототожнюють завдання аналізу нематеріальних активів із завданнями аналізу основних засобів на тому підґрунті, що нематеріальні активи та основні засоби є складовими необоротних активів підприємства. За твердженням науковців, основні завдання аналізу нематеріальних активів полягають у характеристиці наявності, складу, руху, ефективності використання і оцінці їх дохідності та факторів, що на неї впливають (табл. 1).

Критичний аналіз праць провідних учених показав, що системно, із урахуванням стратегії інноваційного розвитку України в умовах глобалізаційних викликів, впливу нематеріальних активів на отримання надприбутків і підтримання високого рівня конкурентоздатності підприємств, проблеми організаційно-методичних підходів до аналізу використання нематеріальних активів на достатньому рівні не висвітлені. Водночас, суттєвий вплив обсягів використання нематеріальних активів підприємства на рівень і якість прийнятих інноваційних і стратегічних рішень щодо випередження можливих конкурентів зумовлює необхідність подальшого вивчення та вдосконалення всіх можливих напрямків аналізу використання нематеріальних активів. З огляду на це, питання економічного аналізу використання нематеріальних активів потребують подальших ґрунтовних досліджень у частині урахування необхідності формування інноваційно-орієнтованої стратегії розвитку суб'єктами господарювання.

Загалом організаційно-методичні аспекти аналізу використання нематеріальних активів з метою їх удосконалення розглянемо за такими напрямками: уточнення об'єкту та завдань аналізу використання нематеріальних активів інноваційно-орієнтованих підприємств; вибір джерел інформації для його проведення; вдосконалення системи аналітичних показників; побудова моделей оцінки впливу факторів на ефективність використання нематеріальних активів та оцінки впливу ефективності використання даних активів на результати діяльності організації.

Формулювання завдань аналізу використання нематеріальних активів у
працях науковців

П.І.П. науковця	Виділені завдання аналізу використання нематеріальних активів
Банасько Т.М. [1, 2]	1. Аналіз частки нематеріальних активів у майні підприємства. 2. Аналіз обсягу та динаміки нематеріальних активів. 3. Аналіз структури нематеріальних ресурсів, наявних на підприємстві. 4. Аналіз ефективності нематеріальних активів. 5. Аналіз впливу факторів на ефективність використання нематеріальних активів. 6. Аналіз резервів збільшення обсягів виробництва за рахунок використання нематеріальних об'єктів
Череп А.В., Пухальська А.П. [3]	1. Аналіз забезпеченості нематеріальними активами. 2. Аналіз наявності та руху нематеріальних активів. 3. Аналіз ефективності використання нематеріальних активів
Вакун О.В. [4]	1. Аналіз обсягу та динаміки нематеріальних активів. 2. Аналіз структури нематеріальних активів у розрізі різноманітних класифікаційних ознак. 3. Аналіз дохідності (ефективності використання) нематеріальних активів. 4. Інтегрована оцінки використання нематеріальних активів. 5. Аналіз обсягу, структури (за різними ознаками), динаміки і ефективності використання нематеріального капіталу

Список використаних джерел

1. Банасько Т.М. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т. Банасько // Економіст. – 2010. – №2. – С. 30–33.
2. Банасько Т.М. Економічний аналіз використання нематеріальних активів: значення та методика здійснення / Т.М. Банасько // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – №4 (50). – С. 6–11.
3. Череп А.В. Аналіз забезпеченості та ефективності використання нематеріальних активів машинобудівними підприємствами Запорізького регіону / Череп А.В., Пухальська А.П. // Міжнародний збірник наукових праць ЖДТУ. – 2011. – Випуск 1 (19). – С. 468–477.
4. Вакун О.В. Концептуальна модель економічного аналізу нематеріальних активів / О.В. Вакун // Інноваційна економіка. – 2012. – №6. – С. 137–140.

Заросило А.П.,
старший викладач кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

Реформування бюджетного обліку, його нормативно-законодавчої бази обумовило необхідність систематизації та удосконалення методів аналізу ефективного використання бюджетних ресурсів. Суб'єкти державного сектору задовольняють соціальні, культурні та інші потреби суспільства шляхом фінансування їх діяльності за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. Складність проведення аналізу діяльності бюджетних установ полягає у відсутності загальної методики аналізу, у різноспрямованості та особливостях діяльності окремих установ, обсягом наданих послуг, недосконалості законодавчої бази України та недоступності статистичних даних. Ефективність управлінських рішень досягається лише при чіткому плануванні, раціональній організації бухгалтерського обліку, оперативному контролю та здійсненні аналізу доходів і витрат, що забезпечить цільове та ефективне використання бюджетних коштів.

Аналіз доходів і витрат передбачає: аналіз джерел фінансування бюджетних установ; оцінку дефіциту або профіциту та факторів, що його викликали; характеристику та систематизацію показників звіту про фінансові результати, визначення структурних зрушень; аналіз результатів використання кошторису доходів і витрат бюджетних установ.

Згідно НПСБОДС 124 «Доходи» [1] та 135 «Витрати» [2], доходи та витрати поділяються на обмінні та необмінні операції. Основним фінансовим документом для проведення аналізу є статті Звіту про фінансові результати (форма № 2-дс), у якому відображаються операції зі збільшення або зменшення доходів та/або витрат суб'єкта державного сектору та бюджету за звітний період. Цей звіт містить інформації про доходи від обмінних операцій: бюджетні асигнування, доходи від надання послуг (виконання робіт), доходи від продажу активів, фінансові доходи, інші доходи від обмінних операцій; витрати за обмінними операціями: витрати на виконання бюджетних програм, витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт), витрати з продажу активів, фінансові витрати, інші витрати за обмінними операціями; доходи та витрати від необмінних операцій. Порядок заповнення статей доходів і витрат регулює Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28.02.2017 № 307 [3].

Згідно з Бюджетним кодексом України доходи та витрати формуються у загальному фонді та спеціальному фонді. Основним фінансовим документом для проведення аналізу є кошторис, який визначає обсяг і спрямування коштів

для виконання функцій і досягнення цілей, визначених на бюджетний період відповідно до бюджетних призначень.

Основним етапом аналізу є вивчення динаміки і структури доходів і витрат. Слід зазначити, що аналіз структури доходів і витрат може бути кількісним і якісним. При кількісному аналізі визначаються основні напрямки доходів і витрат, при якісному – питома вага кожного напрямку, за яким можна встановити їх значення в загальних доходах (витратах). Завданням структурного аналізу є виявлення основних джерел надходження або витрачання бюджетних коштів з метою оцінки ефективності їх використання.

Після проведення аналізу доходів і витрат бюджетних установ за укрупненими статтями детальніше вивчається структура доходів або витрат, що формують статтю, яка займає найбільшу питому вагу в їх загальному обсязі. Предметом поглибленого аналізу повинен бути однаковий проміжок часу, місяць, квартал або рік, із вивченням тенденцій всередині періоду, що аналізується.

Для аналізу динаміки доходів і витрат визначається приріст значень показників відносно минулого періоду та відносно плану. З метою з'ясування статей доходів і витрат, які найбільше впливають на зміну їх обсягів, необхідно визначити ступінь впливу окремої статті на зміну загального обсягу. При цьому, необхідно не тільки виявити факт і розмір відхилення від плану або минулого періоду, а й встановити його причини. Тому важливим інструментом аналізу динаміки показників доходів і витрат є проведення факторного аналізу змін за кожною статтею доходів і витрат. Це дозволить виявити ступінь впливу кожного фактора на результативний показник і пояснити існуючі тенденції. Суму негативних впливів конкретних факторів враховують як резерв можливого збільшення або зменшення результативного показника. Основними методами, що використовуються для розрахунку величини впливу, є методи елімінування.

Також ефективним інструментом аналізу доходів і витрат є коефіцієнтний аналіз. Коефіцієнти дозволяють визначити ефективність використання бюджетних коштів шляхом співвідношення доходів і витрат як по загальному фонду та спеціальному фонду, так і по діяльності в цілому.

Отже, розробка методично-понятійного апарату аналізу доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів дозволить оцінити ефективність використання бюджетних ресурсів з метою їх мінімізації та формування відповідних резервних фондів для розвитку їх діяльності.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи» від 24.12.2010 № 1629. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати» від 18.05.2012 № 568. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>.
3. Порядок заповнення форм фінансової звітності в державному секторі від 28.02.2017 р. № 307 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до документу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0384-17>.

Ільїн В. Ю.,

д.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку,
контролю та оподаткування агробізнесу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»,

Ільїна О. В.

аспірант,

Луганський національний аграрний університет

ШЛЯХИ ПОЛПШЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОГО КЛІМАТУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Прискорення науково-технічного прогресу визначає характер сучасного виробництва і такі його складові, як форми організації й управління; забезпечує конкурентні переваги аграрних підприємств на національному і світовому рівнях; сприяє їх ефективній діяльності. Функціонування вітчизняних аграрних підприємств на інноваційній основі є передумовою підвищення конкурентоспроможності їх продукції, сприяє збільшенню інвестиційних надходжень, вирішенню проблем зайнятості населення на селі, формуванню виробничої, ринкової, інвестиційної інфраструктури, тим більше, що в умовах світової фінансової кризи його об'єктивною основою є матеріальне відновлення аграрного виробництва [1].

Таким чином, ефективне функціонування аграрних підприємств України сьогодні прямо залежить від рівня його інвестиційно-інноваційного забезпечення. Під таким забезпеченням ми розуміємо процес впровадження у виробництво інновацій через систему інструментів інноваційної інфраструктури, який фінансується за рахунок залучення інвестиційних ресурсів. Причому основним критерієм цього процесу є максимально можливий результат при найменших витратах.

Відзначимо, що сучасний соціально-економічний розвиток економіки України характеризується відсталою технологічною базою, низьким рівнем продуктивності праці, високою ресурсоемністю та енергозатратністю виробництва. Це результат прояву вкрай низької інвестиційно-інноваційної активності господарюючих суб'єктів України.

Наукові дослідження вчених-економістів говорять про те, що основною перешкодою для інноваційного розвитку економіки України є відсутність системного підходу до забезпечення інноваційної діяльності. Сьогодні в нашій економіці мають місце лише окремі елементи інноваційної структури, існує кілька регіональних інноваційних центрів. Тому концепція сталого розвитку України припускає формування і цілеспрямований розвиток цивілізованого ринку науково-технічної інноваційної продукції.

Одним з основних факторів становлення такого ринку є належне інвестиційне забезпечення. Однак В. М. Яценко зазначає, що, незважаючи на деяке пожвавлення інвестиційного процесу в Україні, позитивні тенденції в інвестиційній сфері аграрного сектору ще не набули сталого характеру. В

умовах трансформації економічних відносин продовжують діяти фактори, які стримують розвиток інвестиційної й інноваційної діяльності аграрних підприємств:

- 1) низький рівень попиту на науково-технічні розробки з боку реального сектора економіки;
- 2) неспроможність господарюючих суб'єктів до сприйняття інноваційних технологій через значний фізичний і моральний знос їх матеріально-технічної бази;
- 3) недосконалість податкової системи;
- 4) значний ризик інноваційних заходів.

За міжнародною класифікацією всі країни світу можна поділити на чотири групи за ступенем забезпечення зазначених економічних свобод: вільні, частково вільні, майже невільні і невільні. Україна, на жаль, входить до третьої групи, що безпосередньо впливає на імідж держави стосовно сприятливості інвестиційного клімату серед потенційних інвесторів.

Задля поліпшення інвестиційного клімату аграрних підприємств в економіці України, необхідно здійснити такі заходи, а саме:

- удосконалити законодавство України щодо інвестиційної діяльності аграрних підприємств, як на рівні загальнодержавному, так і на рівні регіонів; вести законотворчу діяльність у напрямку погодженості інвестиційного законодавства з іншими законодавчими документами; надати інвестиційному законодавству статус кодексу («Інвестиційного кодексу»); особливу увагу в «Інвестиційному кодексі» треба приділити підтримці вітчизняних і іноземних інвесторів;
- розглянути можливості надання податкових пільг інвесторам стратегічно важливих галузей і заходів;
- відновити та переглянути дію законодавчої бази щодо рішень з формування і функціонування спеціальних економічних зон, територій пріоритетного розвитку, підприємств сфери АПК;
- сприяти зменшенню та запобіганню інвестиційних ризиків через систему механізмів державного економічного регулювання;
- знизити матеріало- й енергоємність на одиницю продукції, підвищуючи її конкурентоспроможність шляхом забезпечення якісних характеристик.

Список використаних джерел

1. Коцупатрий М. М., Льїн В. Ю., Льїна О. В. Підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств: монографія. – Сєверодонецьк: Вид-во «Ноулідж» (Сєверодонецьке відділення), 2016. – 366 с.
2. Яценко В. М. Формування та реалізація інвестиційно-інноваційного розвитку сільського господарства // Економіка АПК. – 2004. – № 12. – С. 68–75.

АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ СТЕЙКХОЛДЕРАМИ

Згідно опублікованого у 2010 р. міжнародного стандарту ISO 26000:2010 «Керівництво з соціальної відповідальності», організація повинна нести відповідальність перед її зацікавленими сторонами [1]. Перше визначення зацікавлених сторін, визначивши їх як стейкхолдерів, дав Р. Фріман, сформулювавши при цьому стейкхолдерську концепцію як «баланс інтересів зацікавлених сторін» [2], С. Майлс охарактеризував стейкхолдерів як «групи, без підтримки яких організація припинить своє існування» [3], Ньюбоулд і Луффман розділили стейкхолдерів підприємства на чотири головні категорії: 1) групи впливу, що фінансують підприємство (акціонери, інвестори, кредитори); 2) менеджери, які керують ним; 3) службовці, що працюють на підприємстві; 4) економічні партнери, зокрема покупці і постачальники, а також суспільні інституції [4]. В умовах соціально-відповідального бізнесу для забезпечення прийняття рішень стейкхолдерами стає важливим задоволення потреб у релевантній інформації всіх зацікавлених сторін, а це потребує застосування відповідного аналітичного інструментарію.

Залежно від того, яку кількість інформації на момент прийняття рішення має у своєму розпорядженні стейкхолдер, у економічній літературі визначають три типи умов прийняття рішень: 1) якщо наявна вся необхідна для прийняття рішення інформація з високим рівнем достовірності, рішення приймається в умовах визначеності; 2) якщо інформація, що необхідна для прийняття рішення, характеризується певним рівнем достовірності, рішення приймається в умовах ризику; 3) якщо в особи, що приймає рішення, немає інформації, достатньої для прийняття рішення, рішення приймається в умовах повної невизначеності.

Інтерпретація фінансових показників діяльності економічного суб'єкта для забезпечення прийняття рішень стейкхолдерами в умовах визначеності відбувається за допомогою таких способів: порівняння, побудова рядів динаміки, розрахунок середніх хронологічних величин, групування, візуалізація. Порівняння здійснюється за п'ятьма напрямками: 1) у часі; 2) з бюджетами; 3) із середньогалузевими показниками; 4) з показниками найближчих конкурентів; 5) рейтингове багатовимірне порівняння кількох підприємств. Показниками ряду динаміки є: абсолютний приріс, темп зростання, темп приросту, абсолютне значення одного проценту приросту. Розрахунок середніх хронологічних величин, що узагальнюють характеристику ряду динаміки, здійснюється з урахуванням двох форматів: про стан залишків *на звітну дату* (моментний ряд динаміки) та про зміни результатів *за звітний період* (інтервальний ряд динаміки). При побудові групувальних таблиць число

спостережень за звітними періодами у вибірці не повинно бути меншим ніж 5 і більшим, ніж 20. Візуалізація даних відбувається у формі таблиць і графіків і є потужним інструментом наочного донесення аналітичних висновків.

Для забезпечення прийняття рішень стейкхолдерами в умовах ризику та невизначеності доречно застосовувати такі способи інтерпретації фінансових показників: побудова дерева рішень, лінійне програмування, аналіз чутливості, аналіз сценаріїв, побудова платіжної матриці, тому що саме цими способами для обґрунтування рішень зарубіжні управлінські аналітики користуються на практиці найчастіше. Для застосовування цих способів не потрібні програмне забезпечення та поглиблені знання з математики. Необхідно підкреслити, що у сучасних дослідженнях у сфері аналізу господарської діяльності здійснюється необґрунтований наголос на математичному методі та абсолютизації одержуваних на його основі висновків, у результаті чого скорочується сфера використання методів дедукції та індукції.

Дерево рішень (*Decision Trees*) є різновидом методу індукції, його подають графічно у вигляді деревовидної структури, що уможливорює прийняття рішення з урахуванням ймовірності ризику та фінансових результатів для будь-яких комбінацій альтернатив і станів середовища з проблеми. Ідея лінійного програмування (*Linear Programming*) полягає у тому, щоби забезпечити прийняття рішення про оптимальний річний план розподілу ресурсів для отримання максимального маржинального прибутку. Аналіз чутливості (*Sensitivity analysis*) дозволяє визначити найістотніші фактори, до яких найчутливішою є зміна результативного показника, та забезпечує прийняття рішень стосовно пріоритетності контролю ключових факторів. Аналіз сценаріїв (*Scenario Analysis*) є розвитком процедур аналізу чутливості, коли в якості можливих варіантів рішень будується три сценарії: песимістичний, оптимістичний і найімовірніший (або середній), при цьому обирається той варіант, який має найменші відносні стандартні середньоквадратичні відхилення (ризик) ключового показника проблеми. Платіжна матриця (*Payoff Tables*) узагальнює всі плюси і мінуси варіанту рішення у табличній формі, де перераховані можливі негативні або позитивні фінансові результати, пов'язані з усіма можливими комбінаціями альтернативних дій (під контролем стейкхолдера) і зовнішніх подій (за відсутності контролю стейкхолдера).

Список використаної літератури

1. Міжнародний стандарт ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.iso.org/iso/catalogue_detail?csnumber=42546
2. *Freeman R.E. Strategic Management: A Stakeholder Approach/ R.E. Freeman.* – Boston: Pitman, 1984. – 315 p.
3. *Miles S. Stakeholders: essentially contested or just confused? // Journal of Business Ethics.* – 2012. – №108 (3). - S. 285–298.
4. *Newbould G. Successful Business Policies / G.Newbould, G.Luffman.* – London: Gower, 1978. – 238 p.

**КРИТИЧНА ОЦІНКА ПОБУДОВИ БАЛАНСУ
(ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН) ВІДПОВІДНО ДО
НП(С)БО 1 «ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ»**

Відповідно до НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Баланс (звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерський баланс – це основне джерело інформації про майнове і фінансове становище суб'єкті в господарювання.

Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату для прийняття ефективних економічних рішень.

Метою дослідження є надання критичної оцінки та розробка пропозицій з удосконалення балансу як інформаційної бази для оцінювання фінансового стану підприємства.

Доволі вірним є введені зміни щодо назви звітної форми № 1, вірніше її уточнення, саме: додавання в дужках найменування «Звіт про фінансовий стан». В самій уточненій назві даної звітної форми акцентується увага на призначенні бухгалтерського балансу як інформаційної бази для оцінювання фінансового стану підприємства. Такі зміни оцінюються доволі як правильне рішення.

З метою подальшого поліпшення відображення в балансі вихідної інформації для оцінювання фінансового стану підприємства вважається за доцільне внести зміни і в побудову активу даної звітної форми.

Вноситься пропозиція поділити:

- існуючий розділ I «Необоротні активи» активу балансу на два окремі розділи, а саме: на розділ I «Необоротні нефінансові активи» та на розділ II «Необоротні фінансові активи»;

- діючий розділ II активу балансу «Оборотні активи» на два окремі розділи, а саме: на розділ III «Оборотні матеріальні активи» та розділ IV «Оборотні фінансові активи».

- існуючий третій розділ «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» активу балансу рекомендується включити до запропонованого розділу III «Оборотні матеріальні активи» як специфічний вид товару.

У запропонованому розділі I «Необоротні нефінансові активи» обов'язково виділити такі статті: нематеріальні активи (первісна вартість, накопичена амортизація), незавершені капітальні інвестиції, основні засоби (первісна вартість, знос), інвестиційна нерухомість (первісна вартість, знос), довгострокові біологічні активи (первісна вартість, накопичена амортизація), усього за розділом I.

У запропонованому розділі II «Необоротні фінансові активи» обов'язково виділити такі статті: довгострокові фінансові інвестиції (які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, інші фінансові інвестиції), довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи, усього за розділом II.

У запропонованому розділі III «Оборотні матеріальні активи» обов'язково виділити наступні статті: запаси (виробничі запаси; незавершене виробництво; готова продукція; товари; необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття; поточні біологічні активи).

У запропонованому розділі IV «Оборотні фінансові активи» обов'язково виділити наступні статті: векселі одержані; дебіторська заборгованість за продукцію (товари, роботи, послуги); дебіторська заборгованість за розрахунками (за виданими авансами; з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток; з нарахованих доходів; із внутрішніх розрахунків; інша поточна дебіторська заборгованість; поточні фінансові інвестиції, еквіваленти грошових коштів, гроші (готівка, рахунки в банках).

Такі зміни в змісті балансу зроблять його деталізованішим і інформаційнішим для проведення аналізу фінансового стану підприємства. А це, в свою чергу, полегшить і прискорить здійснення аналітичного дослідження фінансової стійкості та ліквідності підприємства, оцінку динаміки складу та структури загальних активів і загальних джерел фінансування, а також за їх окремими видами (необоротними нефінансовими та фінансовими активами, та оборотними матеріальними та фінансовими активами, власного капіталу, позикового капіталу, довгострокових і поточних зобов'язань, дебіторської та кредиторської заборгованості та ін.), виходячи з поставленої мети та завдань аналізу фінансового стану підприємства.

Таке виокремлення запропонованих розділів і статей активу балансу (звіту про фінансовий стан) сприятиме кращому забезпеченню швидшого здійснення ґрунтового аналітичного дослідження фінансового стану фірми за даними даної звітної форми та дозволить його поліпшити з метою забезпечення подальшої ефективної роботи підприємства.

Внесені пропозиції полегшать розрахунки сукупності абсолютних і відносних (структурних) показників складу та розміщення активів; складу та структури пасивів як джерел їх утворення; показників оборотності оборотних активів і поточних зобов'язань; системи показників, які відображають фінансову стійкість, ліквідність і платоспроможність суб'єкта економіки.

Отримані результати будуть використаними при формуванні висновків і пропозицій поліпшення фінансового стану суб'єкта господарювання, які будуть впливати на розробку заходів з його подальшого економічного розвитку та успішну рентабельну діяльність.

ОЦІНКА КРЕДИТНОГО РИЗИКУ БАНКУ ПРИ АНУЇТЕТНІЙ СХЕМІ ПОГАШЕННЯ КРЕДИТНОГО ПОРТФЕЛЮ

За визначенням [2], внутрішня норма прибутку (IRR) – процентна ставка, яка описує рентабельність інвестиції. Метод оцінювання інвестицій, який базується на внутрішній нормі прибутку, полягає у порівнянні IRR з мінімальною прийнятною рентабельністю (граничною вартістю капіталу). Якщо IRR є меншою за мінімальну прийнятну рентабельність, то інвестиція повинна бути відкинута. Розглянемо зазначений підхід до рентабельності інвестиції у контексті інвестицій у банківську діяльність, у процесі якої доходи та витрати генеруються відповідними портфелями активів і пасивів. У банківських термінах аналогом внутрішньої норми прибутку є ефективна процентна ставка.

Позначимо p, r – номінальні середньозважені процентні ставки за строковими процентними активами та пасивами відповідно; δ – ставка дисконту/премії за кредитом, яка визначає початковий грошовий потік $U_0 = \delta A_0$ з коефіцієнтом дисконтування 1; ω – ставка дисконту/премії за депозитом, яка визначає початковий грошовий потік $V_0 = \omega L_0$ з коефіцієнтом дисконтування 1; p^*, r^* – ефективні процентні ставки за строковими процентними активами та пасивами відповідно (приведені до періоду, за який розраховується грошовий потік);

За визначенням сума ануїтетного платежу для нормалізованого кредитного портфелю $A_0 = 1$ розраховується за формулою:

$$U(p, T) = \frac{p(1+p)^T}{(1+p)^T - 1}. \quad (1)$$

Припустимо, що реальні виплати по кредиту менші запланованих. Введемо змінну $\varphi < 1$, що визначає відсоток виплачених грошей по кожному ануїтетному платежу. Тоді у якості індикатору рентабельності пропонується використовувати таку формулу [1]:

$$F_1(p^*, r^*, T) = \frac{\varphi \cdot U(p, T)}{1 - \delta} - \frac{1 + rT}{(1 - \omega)}.$$

В аналітичному вигляді визначити ефективні процентні ставки неможливо, проте використовуючи чисельні методи можна дослідити, при яких значеннях φ банк буде фінансово стійкий. Досліджено порогові значення невиклат при нульовій початковій комісії за кредитом, а також нульовій початковій премії за депозитом. Зменшення терміну кредитування та надання депозитів, так само як і зменшення процентних ставок за кредитами та депозитами зменшує критичне

значення невиклат. Обчислення проводились у системі наукових обчислень Matlab.

Припустимо тепер, що до моменту θ усі платежі платились вчасно й у повному обсязі, а з моменту $\theta+1$ починається повне неповернення ануїтетних платежів. Визначимо ефективну процентну ставку p_θ^* з урахуванням кредитного ризику із рівняння:

$$(1-\delta) = \sum_{\tau=1}^{\theta} \frac{U(p, T)}{(1+p_\theta^*)^\tau} = \frac{U(p, T)}{U(p_\theta^*, \theta)}; \quad U(p_\theta^*, \theta) = \frac{p_\theta^*(1+p_\theta^*)^\theta}{(1+p_\theta^*)^\theta - 1}. \quad (2)$$

З урахуванням рівнянь (1), (2) отримуємо співвідношення між ефективними процентними ставками p^* та p_θ^* , відповідно – безризиковою та з урахуванням кредитного ризику:

$$U(p_\theta^*, \theta) = U(p^*, T); \quad \frac{p_\theta^*(1+p_\theta^*)^\theta}{(1+p_\theta^*)^\theta - 1} = \frac{p^*(1+p^*)^T}{(1+p^*)^T - 1}. \quad (3)$$

З рівняння (3) випливає, що при збільшенні кредитного ризику зменшується ефективна процентна ставка, індикатор рентабельності та, відповідно, внутрішня норма прибутку банку. Аналогічно попередньому випадку було обраховано порогові терміни останньої стовідсоткової виплати ануїтетного платежу. Моделювання показало, що зменшення терміну кредитно-депозитного портфелю за всіх інших однакових умов веде до збільшення порогового терміну останньої виплати, що свідчить про більшу доцільність «довгих» кредитів і депозитів, так як це дає банку додатковий простір для маневру у випадку проблем з виплатами.

Позначимо через h норматив співвідношення власного капіталу банку до його зобов'язань, а через r_c – вартість власного капіталу у процентному виразі. У якості індикатору рентабельності виберемо різницю грошових потоків за кредитним і депозитним портфелем відповідно

$$F_1 = U(p^*, T) - (1+r^*)^T = \frac{U(p, T)}{1-\delta} - \frac{(1-h)(1+rT) + h(1+r_cT)}{(1-\omega)} = \frac{U(p, T)}{1-\delta} - \frac{(1+rT)}{(1-\omega)} + \frac{h(r-r_c)T}{(1-\omega)}.$$

З попереднього рівняння, за умови, що вартість власного капіталу r_c менше вартості позичкового капіталу r , слідує, що збільшення величини нормативу h призводить до зростання індикатору рентабельності та, відповідно, внутрішньої норми прибутку банку.

Список використаних джерел

1. Ліндер Є.О. Вплив кредитного ризику на прибутковість кредитно-депозитного портфелю банку / Є.О. Ліндер, Я.М. Ліндер // Збірник наукових праць «Економічний простір». – № 118. – 2017. – С. 153–162.
2. Синки Дж.Ф. Управление финансами в коммерческих банках : пер. с англ. / Дж.Ф. Синки ; ред. Р. Левита, Б.С. Пинскер . – Перевод с 4-го англ. изд. – М. : Catallaxy, 1994 . – 937 с.

ПИТАННЯ СИСТЕМНОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

На початку ХХІ ст. одним з найважливіших факторів виробництва справедливо вважається інформація, адже вона сприяє досягненню максимальних результатів економічної діяльності на основі збору й аналізу необхідних і достатніх даних про внутрішнє та зовнішнє середовище об'єкта управління. Роль інформації й інформаційних технологій у системі управління неймовірно посилилася в останні десятиліття. Саме інформація стає тим ресурсом, завдяки якому формуються умови для фінансово-економічного розвитку суб'єктів господарювання, саме вона визначає стратегію і тактику ринкової поведінки підприємств.

Наростання обсягів інформації щодо різних сфер і різновидів діяльності суб'єкта господарювання трансформує і розвиває його інформаційний простір, в якому система інформації звітності давно визначена як чільна. Мету такої системи в економічній літературі пов'язують з одержанням найвірогіднішої інформації про фінансовий стан, результати діяльності одиниць господарювання для розширення і поліпшення якісних характеристик економічного інформаційного простору, підвищення ефективності економічних процесів на конкретному підприємстві.

Саме тому вчені, вивчаючи стратегічні питання розвитку бізнесу, відводять управлінню інформаційними потоками не менш значущу роль, ніж управлінню фінансами [1]. Адже за наявності різних підходів до класифікації всього різноманіття нагромадженої у світі інформації (правової, економічної, фінансової, статистичної тощо) для управління суб'єктами господарювання традиційно важливою залишається підсумкова інформація фінансової, податкової, статистичної, управлінської та інших видів звітності, сформованої на основі облікових систем цього суб'єкта.

Розглядаючи виникнення та розвиток системи управлінського обліку як інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, доцільно, насамперед, зазначити, що економічні закони, що сформувались у результаті еволюції суспільства, передбачають виявлення стійкого взаємозв'язку між усіма економічними явищами та процесами.

Управлінський облік у його нинішньому вигляді утворився в процесі тривалої еволюції, осмислення якої дає можливість зрозуміти роль цієї облікової системи в механізмі управління підприємствами.

Історичну довідку щодо класифікацій ученими-економістами етапів розвитку бухгалтерського обліку і як його складника – управлінського обліку подає у своїх працях В. М. Добровський [2]. Він доводить, що весь облік слід розглядати як управлінський, що бере початок з моменту промислової революції і містить три етапи: інформативний (до 1673 р.), юридичний (1673–1973 рр.) та економічний (управлінський). Також існує думка, що в розвитку

управлінського обліку важливими є етап виникнення приватної власності, відокремлення управлінської функції від функції володіння власністю, відокремлення облікової функції від управлінської [3].

Безпосередньо процес розвитку управлінського обліку в науковій літературі поділено на три етапи. Перший етап охоплює виникнення простої та подвійної бухгалтерії. На другому етапі у зв'язку зі створенням великих підприємств облік стає джерелом інформації для аналізу господарської діяльності, визначення рентабельності, платоспроможності, ліквідності. Третій етап насамперед пов'язаний з радикальною зміною в організації виробництва та обліку, яка викликана поширенням обчислювальної техніки, інформатики, алгоритмізацією облікових процесів тощо.

Управлінський облік був створений менеджерами, але формалізований він (набув сучасної форми) завдяки працям Р. Ентоні, увійшовши у практику виробничої діяльності господарюючих суб'єктів як реакція на недоліки традиційної бухгалтерії. Дослідник зазначав, що фінансова звітність не повною мірою придатна для управління підприємством, оскільки вона орієнтована в минуле, і в процесі складання втрачає актуальність і внаслідок цього позбавлена оперативності [4].

Про те, що управлінський облік є системою, свідчить той факт, що подані дані завжди систематизовані в такий спосіб, щоб була можливість їх як належить інтерпретувати на основі різноманітних форм звітності, що формує інформаційно-аналітичну базу для прийняття управлінських рішень.

Саме управлінський облік інтегрує інформацію, що її генерують інші облікові системи підприємства. При цьому така інформація має бути актуальна в конкретній фінансово-економічній ситуації, забезпечуючи якість управлінського рішення системою, яка надає можливість прийняття управлінських рішень. Інші облікові системи, що орієнтуються на збір статистичної, фінансової, господарської, кадрової, фіскальної інформації, узагальнюються в межах управлінського обліку та надаються керівництву підприємства для прийняття управлінських рішень стратегічного та оперативного рівня.

Системність управлінського обліку визначає його місце в системі управління підприємством. Управління пов'язане з обміном інформацією між підрозділами підприємства як компонентами системи, а також підприємства з зовнішнім середовищем, з тим щоб впливати на систему і забезпечувати виконання управлінських рішень, прийнятих за умов ентропії.

Список використаних джерел

1. *Иванов В.В., Хан О.К.* Управленческий учет для эффективного менеджмента. — М. : ИНФРА-М, 2007. — 208 с.
2. *Управлінський облік / За ред. В.М. Добровського.* — К.: КНЕУ, 2003. — 235 с.
3. *Друри К.* Управленческий и производственный учет : учебник. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 1071 с.
4. *Аткинсон Э. и др.* Управленческий учет. — М. : Издательский дом «Вильямс», 2005. — 879 с.

ОЦІНКА ВПЛИВУ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ НА ВАРТІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

Питання побудови комплексної системи управління ризиками дуже актуальне для українських підприємств. Проте, намагаючись її розробити, підприємства неминуче здійснюють помилки. До числа основних з них можна віднести: фрагментарність ризик-менеджменту, незнання концептуального підходу при організації ризик-менеджменту, помилкова організаційна структура відділу управління ризиками і функціональної моделі взаємодії підрозділів у рамках реалізації системи управління ризиками, відсутність націленості на ефективність у роботі при заданих нормативах.

У сучасних умовах діяльність великих корпорацій, багатoproфільних і транснаціональних підприємств пов'язана з наявністю в процесі виробничої діяльності широкого спектру ризиків, що носять фінансовий, технологічний, технічний, юридичний, соціальний, екологічний, етичний, політичний та інший характер.

Ефективність управління ризиками залежить від точної інформації, наданої різними відділами, тому ризик-менеджеру необхідно в якості джерел досліджувати такі документи: технічну документацію; первинні документи управлінської та фінансової звітності; дані щоквартальних і річних фінансових звітів; бухгалтерську звітність; результати перевірок структурних підрозділів фірми; висновки експертів (внутрішніх – головних спеціалістів, начальників відділів, головного бухгалтера, юристів; і зовнішніх – аудиторів та інших спеціалістів).

Для виявлення ризиків необхідно здійснити розрахунок коефіцієнтів фінансового аналізу, що є показниками-індикаторами ризику. Після розгляду всієї переліченої документації та аналізу показників-індикаторів ризик-менеджер повинен оцінити загальну ситуацію на підприємстві, дослідити які ризикові події вже сталися та можливі ризики, які можуть мати місце у майбутньому.

Система управління ризиками має містити програму контролю за виконанням установлених завдань, оцінку ефективності заходів, що проводяться, а також систему заохочень на всіх рівнях організації.

Метою комплексної системи управління ризиками є забезпечення стратегічної та оперативної стійкості бізнесу підприємства за рахунок підтримки рівня ризиків у визначених межах. Комплексна система управління ризиками передбачає:

- утримання ризику на певному рівні;
- ризик – це не тільки небезпека, але й латентні можливості;

- управління ризиками координується вищим керівництвом або службою управління ризиками, кожен співробітник організації розглядає ризик-менеджмент як частину своєї роботи;
- управління ризиками в комплексі з обліком взаємозв'язків між ними;
- філософія позитивного ризик-менеджменту;
- співробітництво, поділ повноважень;
- управління ризиками за допомогою попереджувальних заходів, процес управління ризиками безперервний;
- розширений ризик-менеджмент: розглядаються усі ризики та можливості підприємства.

Відповідно до комплексної системи управління ризиками будуються довгострокові плани підприємства, взаємопов'язані бізнес-процеси, функціональні обов'язки прописані також відповідно до концепції управління ризиками і стосуються кожного – від пересічного виконавця до члена ради директорів підприємства. Ресурсне забезпечення ринкової вартості підприємства за критерієм часу відбувається у двох періодах: короткостроковому і довгостроковому. При цьому фінансові ресурси генерують різні за кількісними і якісними характеристиками обсяги вартості. У короткостроковому періоді джерелом нарощення ринкової вартості є здатність підприємства повністю використовувати ефективні комбінації сформованого обсягу активів, а також наявність оптимальної структури джерел їх фінансування.

У довгостроковому періоді джерелом нарощення ринкової вартості є здатність підприємства акумулювати потенційні ресурси та оптимально використовувати їх комбінації. Для цього серед усієї сукупності ресурсів підприємства виокремлено категорію стратегічних ресурсів, що мають найбільший вплив у процесі розробки стратегій антикризового управління, а також на формування стійких конкурентних переваг. Елементи ресурсів або їх комбінацій, що є основою формування організаційних знань, досвіду і навиків як джерела компетенцій і динамічних можливостей підприємства, а також мають потенціал генерування грошових потоків, є його стратегічними ресурсами.

Процес стратегічного управління базується на оцінці дієвості механізмів управління фінансовими ризиками, впливу ресурсного забезпечення, у тому числі і фінансового забезпечення на формування ринкової вартості. При антикризовому управлінні незалежно від того, чи на підприємстві реалізують попереджувальні або реактивні антикризові заходи, воно продовжує свою основну діяльність, з метою якої створене, тому всі негативні чинники, що впливають на нього, можна поділити на дві групи: ризики і загрози поточної діяльності підприємства; ризики і загрози процесу антикризового управління підприємством.

Таким чином, коли успішно працюючі підприємства прагнуть управляти окремими ризиками, майбутній успіх буде належати тим з них, які піднімають управління ризиками на наступний рівень, тобто тим, хто впроваджує метод управління ризиками всього підприємства.

Pavliuk L.V.,
c.e.s, As. Pr. of the Department of entrepreneurship,
trade and exchange activity,
Lutsk National Technical University
Burban O.V.,
student Faculty of business,
speciality: Economy of enterprise, course 4,
Lutsk National Technical University

A ROLE OF THE SMALL BUSINESS IN ECONOMY OF UKRAINE

One of the most important role in the economy developed countries plays small business. It is one of major effective factors of economic development of society, which leans against the market methods of management. Small business provides the evolutional structural re-erecting of economy, maximization of the economy growing, increase of organizational efficiency of the use of human and other national resources. According to above-mentioned, the theme of determination of the small business' role in economy is relevant at present.

According to Wikipedia, the legal definition of «small business» varies by country and by industry. In the United States, the Small Business Administration establishes small business size standards on an industry-by-industry basis, but generally specifies a small business as having fewer than five hundred employees for manufacturing businesses and less than \$7.5 million in annual receipts for most non manufacturing businesses.

The European Union generally defines a small business as one that has fewer than fifty employees. However, in Australia, a small business is defined by the Fair Work Act 2009 as one with fewer than fifteen employees. By comparison, a medium-sized business or mid-sized business has fewer than five hundred employees in the US, and fewer than two hundred in Australia.

In accordance with Commercial Code of Ukraine, there are two ways of definition of the small enterprise:

- individuals registered in the manner prescribed by law as natural persons - entrepreneurs whose average number of employees for the reporting period (calendar year) does not exceed 50 persons and the annual profit from any activity does not exceed the amount equal to 10 million euros (determined for the average annual rate of the National Bank of Ukraine);

- legal entities (economic entities of any organizational form and form of ownership) in which the average number of employees for the reporting period (calendar year) does not exceed 50 persons and the annual income from any activity does not exceed the equivalent of 10 million euros (determined by the average annual rate of the National Bank of Ukraine).

The first indicator, that can help us to determine influence of the small business is number of enterprises with a division into large, medium, small and micro enterprises. Total, in 2016 were registrated 306369 enterprises (its number decreased

by 37071 units compare to 2015). The share of large enterprises amounted 0,12% (382 units), medium enterprises – 4,9% (14869 units), small enterprises – 95,0% (291118 units). In 2015 these quotas were 0,1% (423 units), 4,4% (15203 units) and 95,5% (327814 units) respectively.

The second indicator is the number of employees. Total, in 2016 the number of employees amounted 5,761 mln. (its number decreased by 0,127 mln compare to 2015). The share of employees on large enterprises amounted 27,5% (1,584 mln), medium enterprises – 44,6% (2,567 mln), small enterprises – 27,9% (1,609 mln). In 2015 these quotas were 29,0% (1,709 mln), 44,2% (2,605 mln) and 26,8% (1,576 mln) respectively.

The third indicator is volume of sold products (goods, services). Total, in 2016 volume of sold products (goods, services) amounted 6214729 mln UAH. (its increased by 1055662 mln UAH compare to 2015). The share of volume of sold products (goods, services) by large enterprises amounted 38,4% (2387762 mln UAH), medium enterprises – 41,9% (2602416 mln UAH), small enterprises – 19,7% (426467 mln UAH). In 2015 these quotas were 39,8% (2053190 mln UAH), 42,0% (2168746 mln UAH) and 18,2% (937113 mln UAH) respectively.

The fourth indicator is salary expenses. Total, in 2016 salary expenses amounted 359709 mln UAH. (its increased by 63902 mln UAH compare to 2015). The share of salary expenses by large enterprises amounter 39,9% (143505 mln UAH), medium enterprises – 43,9% (157883 mln UAH), small enterprises – 16,2% (58321 mln UAH). In 2015 these quotas were 41,2% (121936 mln UAH), 42,9% (126884 mln UAH) and 15,9% (15414 mln UAH) respectively.

According to underline indicators, the small business in Ukraine is:

- the largest part of economic entities;
- an important part of the mechanism that provides the economy with workplaces;
- an integral part of the GDP's formation;
- an important part of the mechanism that provides human welfare.

Evidence increasingly suggests that the right approach is usually to focus on developing an attractive and supportive environment that might enable any business, whether small or large, to flourish, and to allow the market to sort out which businesses succeed. An efficient using of the existing advantages of small business with the simultaneous implementation of state regulation will help to realize strong growth potential of the country.

Парасій-Вергуненко І.М.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

АНАЛІЗ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ

В умовах високої конкуренції та міжнародної інтеграції економічний аналіз перетворився у креативний вид управлінської діяльності, який є необхідною умовою цивілізованих відносин у бізнесі та слугує обґрунтуванням виважених стратегічних управлінських рішень на всіх рівнях управління. Його функції розповсюдились на такі сфери і бізнес-процеси, як маркетинг, систему управління якістю, управління персоналом, виробничий, інвестиційний і фінансовий менеджмент, асортиментні програми, інноваційну діяльність суб'єктів господарювання. Враховуючи високу потребу ринку праці у таких висококваліфіцированих спеціалістах як бізнес-аналітики, слід детально зупинитися на основних напрямках аналітичного дослідження, які формують їх базові аналітичні компетенції, зокрема, йдеться про змістовне наповнення нової навчальної дисципліни «Аналіз бізнес-процесів».

Метою даної публікації є обґрунтування напрямів досліджень, що підлягають розкриттю в аналізі бізнес-процесів підприємств для розроблення організаційної моделі комплексного аналізу та обґрунтування її методики з урахуванням стратегічного вектору досліджень.

Як відомо, вся діяльність економічних суб'єктів поділяється на операційну, фінансову та інвестиційну. В широкому розумінні під «операційною діяльністю» прийнято вважати основну діяльність підприємства, яка пов'язана з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), забезпечує основну частку доходу і є головною метою створення підприємства. Традиційно, операційна діяльність складається з окремих бізнес-процесів, які здійснюються на основі використання ресурсної бази підприємства.

Поняття «бізнес-процеси» є багатозначним, і на сучасному етапі існує багато його визначень, які здебільшого базуються на тому, що вони є безперервними, мають певні входи (постачання ресурсів, виникнення ідеї бізнесу, ідеї нового продукту, послуги тощо) і виходи у вигляді продукту, який задовольняє потреби споживачів.

У широкому значенні під бізнес-процесом слід розуміти певну сукупність бізнес-операцій, яка складається з відповідних внутрішніх видів діяльності, що регулярно здійснюються різними структурними підрозділами підприємства, які починаються з одного або більше входів і закінчуються створенням продукції, яка задовольняє потреби клієнтів.

З метою побудови організаційно-методологічної моделі аналізу бізнес-процесів пропонуємо виокремити такі основні напрями досліджень:

– *аналіз процесу матеріально-технічного постачання* (оцінка обґрунтованості необхідної кількості сировини та матеріалів для виконання виробничої програми; аналіз ефективності формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси з позиції їх вартості для цілей оптимізації собівартості продукції; вивчення умов, термінів, ритмічності поставок матеріальних ресурсів; аналіз недопоставок за об'ємом та термінами; аналіз порушення якості сировини і матеріалів за кожним видом; аналіз стану розрахунків з постачальниками за отримані матеріальні ресурси);

– *аналіз процесу виробництва продукції* (аналіз динаміки виробництва продукції та виконання виробничої програми за обсягами, асортиментом і ритмічністю випуску; аналіз якості продукції та конкурентоспроможності продукції, оптимізація асортиментних програм, аналітичне обґрунтування асортиментної та цінової політики підприємства з метою досягнення цільового результату);

– *аналіз процесу реалізації продукції, робіт, послуг* (аналіз динаміки обсягів реалізації продукції та виконання бюджету продаж; структурно-динамічний аналіз доходів підприємства; факторний аналіз доходів підприємства; аналіз виконання договірних зобов'язань; аналіз каналів збуту продукції; аналіз ділового партнерства; аналіз зовнішньоекономічної діяльності);

– *аналіз процесу розрахунків з покупцями і замовниками* (аналіз динаміки та структури основних клієнтських груп; аналіз стану розрахунків; оцінка виконання умов договорів покупцями; оцінка доцільності надання товарного кредиту окремим покупцям та аналіз ефективності кредитної політики підприємства; обґрунтування розміру цінових знижок з метою прискорення розрахунків за отриману продукцію; аналіз термінів прострочки платежів у цілому по підприємству та окремими дебіторами; структурно-динамічний аналіз заборгованості покупців за відвантажену продукцію; аналіз ритмічності розрахунків за реалізовану продукцію);

– *аналіз інноваційного розвитку підприємства* (аналіз інноваційної активності підприємства; аналіз ефективності інновацій);

– оцінка реінжинірингових процесів основної діяльності (оцінка напрямів більш ефективного використання матеріально-технічних ресурсів; аналіз організаційної структури підприємства; загальне аналітичне обґрунтування напрямів удосконалення бізнес-процесів; оцінка конкурентних переваг і недоліків компанії).

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що аналіз бізнес-процесів займає важливе місце в системі управлінського аналізу, оскільки від його результатів залежить інформаційно-аналітичне забезпечення прийняття виважених стратегічних управлінських рішень, спрямованих на посилення конкурентоспроможності підприємства та підвищення ефективності його діяльності.

Примак Ю. Р.,
аспірант кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ДІЛОВА АКТИВНІСТЬ І РЕПУТАЦІЯ: ВПЛИВ НА ФІНАНСОВУ СТІЙКІСТЬ БАНКІВСЬКОЇ УСТАНОВИ

Ділова активність та імідж банку – це дві тісно взаємопов’язані між собою категорії. У той час, як аналіз ділової активності визначає ефективність внутрішнього управління ресурсами банку, аналіз іміджу банку визначає ставлення клієнтів, кредиторів, конкурентів та інших зовнішніх користувачів інформації до окремого комерційного банку. У свою чергу ці дві складові допомагають оцінити рівень ризику репутації – одного з найважливіших ризиків банківської діяльності.

У сучасній науковій літературі існує багато визначень ділової активності.

Як відзначають Л.О. Коваленко та Л.М. Ремньова, ділова активність підприємства — це комплексна характеристика, яка втілює різні аспекти діяльності підприємства, а тому визначається системою таких критеріїв, як місце підприємства на ринку конкретних товарів, географія ділових відносин тощо [3, с. 425].

Але в аспекті банківської діяльності значення ділової активності дещо змінюються.

Багато науковців у методичній літературі описують цей термін, як взаємозв’язок рівня ресурсного забезпечення і потенціалу з ефективністю його застосування при формуванні активів, інвестицій, кредитного портфелю тощо [4].

Найпоширеніше тлумачення ділової активності звучить таким чином: ділова активність банку – це здатність установи до залучення коштів і подальше ефективне і раціональне управління ними [2, с. 193].

Для її визначення та оцінки використовують групи різноманітних коефіцієнтів, які показують рівень використання активів і пасивів банку, ефективність прийнятих рішень менеджерів та ін.

Окрім ділової активності не менш важливого значення набуває для банку є його імідж і репутація.

Імідж (від англійського *image*, від латинського *imago* – образ) – сформований у суспільстві або певній групі людей певний образ. Найпоширеніше визначення іміджу — створений образ (особи, явища, предмета), покликаний популяризувати та рекламувати об’єкт іміджу та викликати позитивне емоційне враження у будь-кого [5, с. 212].

Створення іміджу банку – це одна з найважливіших частин стратегії банківської установи. Імідж, що визиває у зовнішніх і внутрішніх користувачів банківського продукту приємні враження, здатний підтримувати діяльність фінансової організації на протязі довгих років.

Найвагомішими складовими іміджу є репортажі та інтерв'ю, статті в пресі та Інтернеті. А також загальна надійність банку та наявність іноземного капіталу. Останні дві складові набули особливого значення в період кризи останніх років і започаткування процесів банкрутства і ліквідації у багатьох банківських установах. У той же час рекламна діяльність не завжди є ефективним заходом.

Не слід ототожнювати імідж і репутацію. Імідж банку – це образ який розроблено організацією самостійно, тобто те як юридична особа представляє себе на ринку. В той час коли репутація – це об'єктивна оцінка діяльності банку, його захищеності, популярності серед клієнтів та інвесторів, що складається під впливом різноманітних факторів та обставин. Тобто більш всеохоплююча категорія ніж імідж.

Найпоширеніше визначення ділової репутації впровадив Г. Даулінг [1, с.77]. Відповідно до його дослідження, ділова репутація – це сума нематеріальних активів, зовнішніх і внутрішніх характеристик суб'єкта, що збільшують його акціонерну вартість і є частиною ринкової вартості. Часто в науковій літературі поняття ділової репутації ототожнюють з терміном «гудвіл» [5, с. 211].

Імідж і репутацію банку можна визначити за допомогою кількох методів. Найрозповсюдженіші є експертна (бальна) методика, коефіцієнтний метод і рейтингування. Також використовують різноманітні маркетингові дослідження та контент-аналіз (застосовується для оцінки лише текстових джерел).

Ефективний і своєчасний аналіз ділової активності, іміджу та репутації банку здатний запобігти різних негативних факторів впливу на банківську діяльність, а також нівелювати вплив ризику репутації. Вдала внутрішня і комунікаційна політика може підтримати фінансову стійкість банку в період фінансових та економічних криз. Однак репутаційний ризик та методи його оцінки ще недостатньо дослідженні. Процедури аналізу та оцінки ділової активності та іміджу банку потребують подальшого перегляду та вдосконалення. Особливу увагу варто приділити розробці нової системи моніторингу ділової активності та іміджу банку.

Список використаних джерел

1. Даулинг Г. Репутация фирмы. Создание, управление и оценка эффективности / Г. Даулинг. – М.: Инфра-М, 2008. – 368 с.
2. Парасій-Вергуненко І.М. Аналіз банківської діяльності: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / І.М. Парасій-Вергуненко. — К.: КНЕУ, 2003. — 347 с.
3. Ремньова Л.М., Коваленко Л.О. Фінансовий менеджмент: Навч. посіб. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2005. — 485 с.
4. Туркало Р.І. Фінансовий аналіз комерційного банку: основи теорії, експрес-діагностика, рейтинг [Текст] : навч. посіб. / Р.І. Туркало, З.І. Щибиволок. – К.: Слобожанщина, 1999. – 236 с.
5. Хортюк О.В. Співвідношення понять «ділова репутація», «гудвіл», «імідж» «престиж», «реноме» / О.В. Хортюк // Проблеми цивільного та підприємницького права в Україні. – 2010 – № 4. – С. 211–214.

ТЕНДЕНЦІЇ ІННОВАЦІЙНОЇ АКТИВНОСТІ КРАЇН: ГЛОБАЛЬНИЙ ВИМІР

Сучасний розвиток країн світу характеризується абсолютно новими тенденціями, важелями управління, механізмами міждержавної співпраці. В умовах глобалізації економіки наростає актуальність четвертої хвилі революції, основою якої є інноваційна діяльність у різних галузях і функціональних сферах. Активізація інноваційної діяльності суттєво сприяє загальному розвитку держави і визначає рівень інтегрованості країни у світовий інноваційний простір.

Для порівняння інноваційної активності країн на глобальному рівні розроблено низку показників та агрегованих індексів. При цьому, найбільш узагальнюючим, на нашу думку, доцільно вважати глобальний інноваційний індекс (ГІІ – The Global Innovation Index [1, 2]), який, з одного боку, характеризує інноваційний потенціал країни, а з іншого, – фактичну реалізацію цього потенціалу в практичній діяльності суб'єктів господарювання та країни в цілому. Вхідний субіндекс включає такі показники, як інституційне середовище, людський капітал і дослідження, інфраструктуру, ринковий досвід, бізнесовий досвід. Вихідний субіндекс характеризує отримані знання та технології (науково-практичні результати та результати творчої діяльності). Визначення даного індексу дозволяє приймати управлінські рішення щодо розвитку інноваційного потенціалу, формування конкурентних переваг, розширення своєї ніші в глобальному масштабі, а також виявлення слабких місць в інноваційній діяльності та їх мінімізації. Аналіз глобального індексу інновацій у порівнянні з країнами світу дозволяє виявити лідерів за даним показником у цілому, а також за окремими його складовими, і на цій основі запозичити закордонний досвід у найпрогресивніших інноваторів.

Постійне дослідження тенденцій зміни глобального індексу інновацій дозволяє реагувати на виклики зовнішнього середовища, підвищувати ефективність урядових програм у напрямку стимулювання інновацій, уникати кризових явищ на різних ієрархічних управлінських рівнях. Протягом останніх років лідируючі позиції в рейтингу за інтегральним показником ГІІ займає Швейцарія зі значенням 67,69 [1, 2].

У десятку лідерів за глобальним інноваційним індексом входять Швеція, Великобританія, США, Фінляндія, Сінгапур, Ірландія, Данія, Нідерланди, Німеччина. При цьому, Німеччина за останні п'ять років суттєво піднялась у рейтингу – із 15 позиції до 9. Суттєве зростання глобального інноваційного індексу спостерігається відбулося для Японії (із 21 позиції до 14), Ісландії (із 19 позиції до 13), Південної Кореї (із 16 позиції до 11), Франції (із 22 позиції до 15). У той же час, знизились показники для Австралії (із 17 позиції до 23), Норвегії (із 14 позиції до 19), Бельгії (із 23 позиції до 27).

Глобальний індекс інновацій України протягом останніх п'яти років підвищився із 35,8 у 2013 р. до 37,62 у 2017 р., що дозволило країні піднятися відповідно із 71 місця в рейтингу країн до 50 місця.

Вищі показники мають значення вхідного глобального індексу інновацій, який характеризує інноваційний потенціал країни. У 2013 р. середнє значення цього під індексу становило 38, що забезпечило ранг у рейтингу країн світу 80, а у 2017 р. цей під індекс становив 41, а ранг – 73. Серед п'яти складових цього субіндексу найнижчий ранг має інституційне середовище – 101 місце у 2017 р., найнижчим цей показник був у 2013 р. – 51,4 (ранг 105). Такі значення підкреслюють недосконалість інституціонального управління, слабким розвитком державних інститутів, незбалансованістю їх розвитку, слабкою довірою до їх діяльності, незрозумілістю виконуваних функцій. Порівняно високими є значення такої складової, як людський капітал і дослідження – 39,6 (41 місце в рейтингу). Найвищим це значення було у 2015 р. – 40,4 (36 місце). Населення України має високий рівень освіти та інтелектуальний рівень, втім, у зв'язку із низькою мотивацією відбувається міграція («відтік мізків», «відтік людського капіталу»), що не дозволяє Україні зайняти лідируючі позиції на ринку інновацій і в рейтингу показників людського капіталу та інтелектуальних досліджень. Низькими є значення показників розвитку інфраструктури – 39,3 (90 місце), зокрема за якістю доріг Україна займає 134 місце серед 144 країн світу. За ринковим і бізнесовим досвідом місце України становить відповідно 81 і 51 у 2017 р. При цьому, протягом 2013–2016 рр. ранги цих показників знаходились майже на одному місці.

Вихідний субіндекс глобального індексу інновацій підвищився і становив у 2017 р. 34 і забезпечив 41 місце України в рейтингу країн світу, тоді як у 2013 р. цей показник становив 34, а місце в рейтингу становило 63. Отримані знання та технології (науково-практичні результати) були оцінені у значення 32,8, що забезпечило 32 місце в рейтингу, тоді як у 2013 р. значення 32 забезпечило 45 місце в рейтингу. У 2014 р. 32 місце в рейтингу Україна посідала зі значенням 38,2. Тобто, протягом останніх років спостерігається несуттєве зниження загального індексу науково-практичних результатів інноваційної діяльності країн світу, при цьому, потенціал реалізації інновацій залишається на рівні, нижче середнього. За результатами творчої діяльності спостерігається суттєвий рух угору в рейтингу – із 81 місця у 2013 р. зі значенням 35,3 до 49 місця зі значенням 35,6.

Таким чином, Україна має значний інноваційний потенціал, однак використовує його не повністю. Суттєві перспективи розвитку має потенціал людського капіталу, для його реалізації необхідна відповідна мотивація, а також розвиток інститутів. Необхідно звернути значну увагу на формування відповідної інфраструктури, ринкового та бізнес середовища.

Список використаних джерел

1. Global Innovation Index 2016 / ed. S. Dutta, INSEAD. – The Business School of The World, 2016. – 451 p. [Electronic resource] – access mode: http://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2016.pdf.
2. Global Innovation Index 2017 / ed. S. Dutta, INSEAD. – The Business School of The World, 2017. – 463 p. [Electronic resource] – access mode: <https://www.globalinnovationindex.org>.

НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ РЕГЛАМЕНТНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Особливу роль у забезпеченні нормального функціонування системи управління підприємством відіграє інформація. Її достовірність та оперативність є необхідною умовою економічного регулювання виробництва та підвищення його ефективності, в той час як недостовірність або відсутність інформації може привести підприємство до негативних наслідків.

Саме оперативний контроль покликаний забезпечити її своєчасною та якісною інформацією про поточний стан справ.

Дослідження теоретичних основ оперативного контролю та особливостей його проведення на промислових підприємствах визначає необхідність вдосконалення механізмів його здійснення.

Результати дослідження промислових підприємств свідчать про те, що на багатьох з них відсутнє регламентне забезпечення по його здійсненню, що призводить до таких недоліків у їх роботі:

- працівники виробничих підрозділів та адміністративний персонал недостатньо проінформовані про те, що вони щоденно мають проводити контрольні роботи;
- посадові особи, що наділені контрольними функціями, невідповідально ставляться до своїх службових обов'язків;
- деякі робітники та службовці не бажають використовувати у обліковій і контрольній роботі новітні техніки та технології;
- відсутні канали передачі оперативної інформації від цехів, де безпосередньо відбуваються виробничі процеси, до центрів реагування;
- недостатнє інформаційне забезпечення оперативного контролю призводить до того, що власники не отримують необхідну інформацію.

Усі ці недоліки вказують на те, що власники та керівники промислових підприємств мають вжити заходів щодо забезпечення функціонування ефективного оперативного контролю. Для цього необхідно розробити механізм його здійснення, визначити виконавців, затвердити регламентне забезпечення, в якому описати їх обов'язки, завдання та відповідальність з метою раціонального використання всіх об'єктів оперативного контролю.

Тому вважаємо доцільним розробити Положення про організацію оперативного контролю на промисловому підприємстві для налагодження постійної контрольної роботи, що дозволить позбавитися багатьох недоліків контрольного процесу.

У ньому необхідно обов'язково визначити:

1) загальні положення щодо організації контролю: основні нормативні акти та методичні рекомендації; мету та завдання оперативного контролю; перелік суб'єктів оперативного контролю; осіб, що відповідають за організацію оперативного контролю в окремих підрозділах і взагалі по підприємству;

2) організаційно-методичні аспекти оперативного контролю: визначити вимоги до організації оперативного контролю; розкрити аспекти здійснення його процедур. Важливо посилити контроль у тих підрозділах, що потребують постійного нагляду та цікавлять власників, оскільки є важливими джерелами доходів і напрямками формування витрат;

3) інформаційне забезпечення оперативного контролю: надається інформація про вимірники та показники, що характеризують стан підконтрольного об'єкту та використовуються суб'єктами оперативного контролю під час його здійснення. Своєчасне отримання керівниками інформації про стан справ сприятиме оперативному прийняттю важливих управлінських рішень;

4) технічні аспекти оперативного контролю: перелік пристроїв і засобів передачі оперативної інформації та використання її центрами реагування;

5) заключна частина: вказуються особи, що узгоджували зміст документу та посвідчили його своїми підписами. Сформовано перелік працівників підприємства, які ознайомлені з документом і мають дотримуватись його положень.

Отже, Положення про організацію оперативного контролю на промисловому підприємстві має сприяти ефективному здійсненню процесу контролю, врегулюванню проблемних питань проведення процедур контролю, визначенню структури та складу підконтрольних суб'єктів та об'єктів.

Для організації належної контрольної роботи на підприємстві необхідно запропонувати також використовувати такі внутрішні регламенти як:

- положення про відділ внутрішнього контролю – головний регламент, що визначає склад, організаційні засади функціонування підрозділу, взаємозв'язок між суб'єктами оперативного контролю;

- посадові інструкції всіх працівників відділу внутрішнього контролю, де вказують завдання, права, відповідальність, посадові обов'язки, кваліфікаційні вимоги працівників.

Разом з тим необхідно доповнити чинні регламенти додатковими обов'язками та завданнями для працівників виробництва, що ґрунтуються безпосередньо на оперативній передачі даних про фактичний стан, використання, оприбуткування та зберігання підконтрольних об'єктів відповідальній особі, що формує оперативні зведення, на основі яких вище керівництво та керівники структурних підрозділів можуть своєчасно приймати управлінські рішення.

Отже, впровадження запропонованих регламентів щодо організації оперативного контролю мають забезпечити раціональне використання ресурсів на промислових підприємствах, а їх виконання та дотримання має бути запорукою примноження та збереження майна власника.

**ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ І
ТЕХНОЛОГІЙ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ, АНАЛІЗІ ТА АУДИТІ**

УДК 657:004:658.1[:338.22]

Васюта І.О.,

старший викладач кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ПРИКЛАДНИХ ПРОГРАМНИХ
РІШЕННЯХ: «ПАРУС-ПІДПРИЄМСТВО» В ПРАКТИЧНІЙ
ДІЯЛЬНОСТІ**

Тенденція до впровадження інформаційних технологій у навчальні та наукові процеси неодноразово довела свою високу ефективність і продовжує набирати оберти. Старі схеми управління уже не виправдовують себе в умовах темпу сучасного життя, тому підприємства прагнуть до нових, ефективніших шляхів вирішення повсякденних бізнес-задач. Практика незаперечно свідчить, що підвищення ефективності праці значною мірою визначається досягненням оптимальних рівнів якості, складності, інтенсивності, напруженості та важкості праці.

Сьогодні, коли в країні особливо гостро відчувається брак кваліфікованих управлінських кадрів, значення галузевої і вузівської науки важко переоцінити. Саме тому система «ПАРУС» з 1999 почала активно впроваджувати повномасштабну програму «ПАРУС» для навчальних закладів України».

Система орієнтована на комплексну автоматизацію управління та обліку на середніх і великих підприємствах різної галузевої спрямованості, а також у корпораціях, холдингах з територіально розподіленою структурою.

Гнучкість і функціональність системи дозволяють її використовувати на підприємствах різних типів: від торговельних і сервісних компаній до виробничих і видобувних підприємств.

Система побудована в архітектурі «клієнт-сервер» на базі СУБД Oracle з використанням сучасних технологій обробки інформації.

Система «Парус-Підприємство» дозволяє автоматизувати бухгалтерський, податковий, складський облік товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), необоротних активів і розрахунків для підприємств малого і середнього бізнесу, основною діяльністю яких є торгівля, надання послуг, виконання робіт.

Програма забезпечує автоматизацію всіх стадій облікового процесу, починаючи із оформлення первинних документів і закінчуючи побудовою звітності. Розробниками запропонований широкий набір звітів, що відображають облікову інформацію про операції з ТМЦ і розрахунків з контрагентами.

Програма «Парус-Підприємство» – система модульного типу, яка складається з таких модулів:

- «Адміністратор»;

- «Бухгалтерія»;
- «Реалізація і Склад».

Модуль «Адміністратор» є керуючим модулем, за допомогою якого відкриваються бази даних, реєструються користувачі і призначаються їх права доступу та здійснюється обслуговування системи.

Модуль «Бухгалтерія» і «Реалізація і Склад» можуть працювати як самостійні додатки, але повною мірою достоїнства модулів реалізуються при використанні них в якості єдиного програмного комплексу з загальною базою даних.

Щодо основних можливостей, що реалізовані у модулі «Бухгалтерія».

За допомогою цього модуля можна вести облік коштів на рахунках у національній та іноземній валюті, основних засобів (ОЗ) і нематеріальних активів (НА), товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), розрахунків з дебіторами і кредиторами різних категорій. При цьому модуль дозволяє: деталізувати аналітичний облік по рахунках до п'ятого порядку, а також за рядом допоміжних ознак, за якими можна доповнювати бухгалтерські проведення; розраховувати амортизаційні відрахування і проводити переоцінку ОЗ; проводити переоцінку валютних активів і пасивів; періодично контролювати результати обліку за допомогою оборотних відомостей; використовувати для оцінки матеріальних цінностей методи ідентифікованої собівартості (у програмі методи «Облікові ціни», «Облік за партіями» та «Облік за датою надходження»), середньозваженої собівартості (в програмі метод «Середні ціни»), собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), а також вести облік у розрізі складів і матеріально-відповідальних осіб; обробляти складські операції у бухгалтерському обліку; реєструвати платіжні та внутрішньогосподарські документи; вносити нормативно-довідкову інформацію, складати звіти будь-якої форми і змісту.

Основні можливості, що реалізовані в модулі «Реалізація і Склад»: реєстрація гуртового продажу будь-яких видів запасів і послуг; можливість реєстрації мультивалютних операцій; робота з особовими рахунками контрагентів і ведення журналу платежів; формування цін реалізації; облік запасів у натуральному та вартісному виразі; облік запасів за партіями надходження; ведення реєстру товарних запасів і резервування товару; підтримка комплектування чи розукомплектовування запасів; одержання повної звітності по складу.

І, як висновок. Система «Парус-Підприємство» проста і зручна, але в той же час потужна повнофункціональна система. Програма забезпечує автоматизацію усіх стадій облікового процесу, починаючи з оформлення первинних документів і закінчуючи побудовою звітності.

АВТОМАТИЗОВАНА ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ АУДИТОРСЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ «КІТ.АУДИТ»

Інтенсивний розвиток інформаційно-аналітичних систем обробки даних став поштовхом для початку, а потім й удосконалення методів аудиту в комп'ютерному середовищі. Спеціалізовані комп'ютерні програми допомагають аудиторам вирішити такі завдання: прискорити процеси отримання та обробки інформації з клієнтських баз, документальної обробки інформації, отриманої під час перевірки; в методичному обслуговуванні – автоматизувати розрахунки та заповнення аналітичних електронних таблиць, прискорити застосування аудиторських процедур. Проте використання під час аудиту комп'ютерних інформаційних систем висуває вимоги до організації проведення перевірки і вибору аудиторських процедур, що ускладнює цей процес. Саме тому важливо з'ясувати важливість автоматизації аудиторської діяльності, визначити коло задач, які призначені виконувати програми автоматизації аудиторської діяльності та визначити роль застосування спеціалізованих програмних засобів.

Важливим при виборі програмного забезпечення для проведення аудиту є обізнаність аудиторських фірм про наявність і функціональні можливості систем автоматизації, призначених для використання під час аудиту. Проте дані досліджень, свідчать, що понад 50 % аудиторських компаній такою інформацією не володіють. Незначна частина українських аудиторських фірм тривалий час користувалися закордонними розробками («ЕкспрессАудит: ПРОФ 3.0», «AuditXPКомплекс Аудит вер.2009», «Audit Expert», «Pervasive Audit Master 6.3 20 USER SERVER», «Audit System/2», «IT-audit: Аудитор v 2.0» та ін.). У 2011 р. з'явилася вітчизняна ліцензована автоматизована інформаційна система управління аудиторською діяльністю «КІТ.Аудит».

Програмний комплекс надає можливість обліку аудиторських перевірок у окремій електронній формі з упорядкованими аудиторськими процедурами, розділеними за етапами та розділами. За кожним етапом і розділом виконується ряд процедур згідно методичних вказівок, особливостей конкретного клієнта. В «КІТ.Аудит» загальну програму аудиту представлено у вигляді попередньо заданої структури аудиторської перевірки. Запропонована структура аудиторської перевірки відповідає МСА та складається із узгодженого набору комплексних макетів робочих документів, які закріплено за відповідними розділами аудиторської перевірки для подальшого заповнення.

Функціональні можливості «КІТ.Аудит» включають:

– документування аудиторських процедур шляхом реєстрації у Журналі аудиторських перевірок, що містить перелік типових шаблонів і можливості їх налаштування відповідно до потреб користувачів (електронна форма «Налаштування структури аудиту» реалізує функцію збору, накопичення та

структурування інформації про господарські факти, бізнес-процеси відповідно до змісту програми аудиторської перевірки. В разі необхідності передбачена можливість коригування переліку завдань та аудиторських процедур. За результатами оброблення інформації формуються типові робочі документи, які використовуються в якості аудиторських доказів);

- перелік типових і попередньо обраних для процесу аудиту робочих документів (~ 300 шт.) структуровано згідно з відповідними етапами та розділами аудиту. Автоматизовано синхронізацію документів Microsoft Office (Word та Excel), відкритих у «КІТ.Аудит», з базою даних при збереженні без потреби ручного додавання цих документів до інформаційної системи;

- інші широкі можливості щодо роботи з робочими документами: використання типових електронних файлів, запропонованих у «КІТ.Аудит», додавання власних додаткових електронних файлів із диска, копіювання файлів з журналу кореспонденції, додавання файлів із шаблонів, інших розділів аудиту, додавання документа із заповненою шапкою тощо;

- завантаження даних (завантажити дані можна з будь-якої інформаційної системи, що дозволяє вивантажити проводки, бухгалтерські підсумки, довідники та плани рахунків, реєстри бухгалтерського обліку, оборотно-сальдові відомості, залишки за аналітичними та синтетичними рахунками, довідники і плани рахунків у csv форматі, звітність (файли у форматі .xml). За допомогою натискання однієї кнопки автоматично заповнюються всі дані для всіх робочих документів поточної аудиторської перевірки;

- введення даних аудиторської перевірки, окрім робочих документів: заповнення висновків на кожній стадії перевірки, локалізованих приміток при плануванні або повідомленні додаткової інформації учасникам перевірки, визначення рівня суттєвості для подальшого автоматичного формування різних друкованих форм (наприклад, файлу «інформування найвищого управлінського персоналу.xls» тощо).

Для кожного етапу аудиту в програмі вбудовано методичні рекомендації щодо порядку проведення аудиту відповідно до МСА. Робота з іменованими діапазонами сховища дозволяє утворювати генеральну сукупність, формувати та проводити вибіркові дослідження бухгалтерської інформації контрагента статистичними, нестатистичними та спеціальними способами.

Функції адміністративного характеру в «КІТ.Аудит» забезпечують налаштування прав доступу користувачів до різних функцій та елементів, моніторинг дій у системі, адміністрування функцій, перегляд усіх видалених і заблокованих документів, історії логінів співробітників, можливість імпорту та експорту бази даних для перенесення на інший комп'ютер, перегляд всіх видалених і заблокованих робочих документів.

Автоматизована інформаційна система управління аудиторською діяльністю пройшла апробацію на аудиторських фірмах різного масштабу та має найкращі оцінки та рекомендації. Результати впровадження «КІТ.Аудит» на кожному підприємстві ретельно аналізуються командою розробників і враховуються під час подальшого доопрацювання системи.

ЗАСТОСУВАННЯ В ПРОЦЕСІ НАВЧАННЯ ПРАЦЮЮЧОГО МАКЕТА СУЧАСНОЇ КОМПЛЕКСНОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ СИСТЕМИ: ГАЛАКТИКА ERP

В українських вузах з економічним, технічним, фінансовим і управлінським профілем на сьогоднішній день особливо актуальним є питання застосування в процесі навчання працюючого макета сучасної комплексної управлінської системи. Такий підхід до вивчення дисциплін сприяє зміцненню у студентів теоретичних знань і придбанню навичок використання базових інструментів управління.

В умовах інтенсивного розвитку виробництва в Україні зростає необхідність впровадження і застосування сучасних систем автоматизації та управління підприємствами.

На сьогодні одним із найефективніших способів систематизації роботи ключових процесів бізнесу, централізованого управління зовнішніми і внутрішніми ресурсами підприємства, підвищення прозорості та прибутковості роботи компанії, є комплексна автоматизація підприємства на базі систем управління класу ERP (*Enterprise Resource Planning System*)

За визначенням, ERP-система – це інтегрована система на базі інформаційних технологій для управління внутрішніми і зовнішніми ресурсами підприємства (значні фізичні активи, фінансові, матеріально-технічні та людські ресурси) [1].

Комплексна система управління підприємством «Галактика ERP» – є ядро комплексу бізнес-рішень, головне призначення якого – виконання в єдиному інформаційному просторі типових і спеціалізованих завдань управління підприємством, холдингом, групою компаній в умовах сучасної економіки. Система адресована середнім і великим підприємствам і має широку функціональність для інформаційної підтримки всього спектра завдань стратегічного планування й оперативного управління.

Система «Галактика ERP» розроблена для застосування в умовах вітчизняної економіки з її яскраво вираженою специфікою, постійними змінами законодавства. Саме тому «Галактика ERP» — діючий інструмент побудови ефективної системи управління незалежно від спадів і підйомів економіки її внутрішніх змін на підприємстві [2].

Система «Галактика ERP» має модульну структуру. Кожний модуль призначений для автоматизації окремих, вузьких завдань.

Контур бухгалтерського обліку вирішує такий комплекс завдань

Модуль «Касові й фінансово-розрахункові операції», модуль «Розрахунки заробітної плати», модуль «Облік основних засобів і нематеріальних активів», модуль «Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів», модуль «Консолідована фінансова й бухгалтерська звітність».

Система управління підприємством Галактика ERP автоматизує:

- складський облік, управління логістикою (управління постачанням і збутом, станом і рухом та обліком запасів на складі, управління договорами, розрахунки з постачальниками та покупцями);
 - бухгалтерський і податковий облік (автоматизація аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку, автоматизація фінансової звітності, автоматизація податкового обліку в розрізі податків і складання і подання податкової звітності);
 - планування і управління виробництвом (автоматизація розрахунку собівартості, виробнича логістика, управління замовленнями, виробниче планування тощо);
 - управління персоналом і кадровою політикою (заробітна плата, персонал, табельний облік);
 - управлінський облік, фінансове планування (автоматизація бюджетування, фінансовий аналіз).
- Основні «плюси» ERP системи Галактика:
- захист конфіденційної інформації від несанкціонованого доступу;
 - підтримка українських національних стандартів бухгалтерського обліку (П(С)БО) і міжнародних стандартів фінансової звітності (автоматизація МСФЗ);
 - гнучке налаштування системи під ті або інші умови бізнесу;
 - відповідність стандарту MRP-II (планування виробничих ресурсів) – це складна система оперативного й фінансового планування, що забезпечує наявність матеріалів для виробництва в потрібний час і в необхідній кількості;
 - можливість інтеграції з кожним ПЗ сторонніх розроблювачів;
 - легке налаштування створення звітів різного змісту, структури й формату;
 - організація дистанційного доступу до системи, включаючи використання каналів зв'язку з низькою пропускнуою здатністю;
 - відкритість системи.

Треба відмітити, що у рамках співробітництва з вищими навчальними закладами України корпорацією «Галактика» реалізується проект «Галактика й вузи». Метою проекту є вдосконалювання навчального процесу вузів за допомогою використання в процесі навчання програмних продуктів корпорації «Галактика». Це сприяє підготовці фахівців, які володіють сучасними інформаційними технологіями управління на підприємствах [3].

Галактика ERP – автоматизована система управління, що дозволяє в єдиному інформаційному просторі оперативно вирішувати головні управлінські завдання, а також забезпечувати персонал підприємства різного рівня управління необхідною й достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень. Використання галузевих ERP-систем дозволяє значно скоротити моральні та тимчасові витрати на обробку кожної операції, а також підвищити якість управління.

Список використаних джерел

1. Bidgoli, Hossein. The Internet Encyclopedia [Text] / Bidgoli Hossein // John Wiley & Sons. – 2004. – Vol. 1. – P. 707.
2. <https://www.galaktika.ru/erp/galaktika-erp.html>
3. <http://galaktika.ua/blog/programma-galaktika-i-vuzy.html>
4. <http://galaktika.ua/blog/erp.html>

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ В УМОВАХ ЦИФРОВОЇ ЕКОНОМІКИ

Сьогодні важко уявити суспільство, яке б не використовувало різноманітні гаджети і сучасні цифрові сервіси. Фахівці ведуть мову про світову цифрову економіку, що з'явилася в результаті «четвертої промислової революції», поєднання технологій, стирання кордонів між матеріальним, біологічним і віртуальним світами. У цих умовах бізнес змушений відмовлятися від застарілої моделі управління з традиційними процесами та з колишньою ефективністю [1]. Дієвим інструментом удосконалення діяльності суспільства стають digital-технології, які забезпечують доступність, ширину та глибину охоплення процесів у кожній галузі, одночасність процесів у кількох областях, далеких одна від одної, у великих чи малих компаніях.

Поширенню цифрових технологій сприяють такі паралельно діючі чинники, як дешевший доступ до технологій та їх глобалізація, підвищення комфорту в професійній діяльності, конкурентні переваги технологій і мультиплікаційний ефект від їх застосування [2]. Результатом «четвертої промислової революції» є: цифрові споживачі, які уміють користуватися соціальними, мобільними, аналітичними та хмарними технологіями (SMAC); цифрові підприємства, які використовують технології SMAC для оптимізації корпоративних функцій і підвищення продуктивності [3]. Для цифрового бізнесу важливо, щоб зміни бізнес-процесів відбувалися у реальному часі, а ядром організації, її цифровим активом був контент з можливістю працювати з ним і використовувати у всіх бізнес-процесах» [4].

Наразі виокремлюють вісім ключових цифрових технологій: блокчейн, безпілотні пристрої (дрони), «Інтернет речі», роботи, 3D-принтинг, віртуальна реальність, додаткова реальність, штучний інтелект, які уможливають, у першу чергу, обробку великих обсягів даних, а не їх вибіркову частину, скорочення кількості працівників тощо. Вплив таких технологій повинен обов'язково враховуватися топ-менеджментом при напрацюванні корпоративної стратегії та прийнятті управлінських рішень, оскільки це – дієвий засіб у конкурентній боротьбі [2]. За результатами досліджень у компаній, які успішно впровадили одночасно нові технології і передові методи менеджменту, прибутковість зросла в середньому на 26 % порівняно з конкурентами. У тих, хто основний акцент зробили виключно на впровадження технічних новинок і зберегли колишній бюрократичний стиль управління, прибутковість знизилась на 11 % порівняно з лідерами [4].

Коли традиційна компанія перетворюється в компанію з «цифровим мисленням», то її продукт, запропонований ринку, також стає цифровим [3]. За даними IDC, у Північній Америці і Європі приблизно 62–65 % підприємств знаходяться на початку або на середині шляху цифровізації їх діяльності.

Вищого ступеню досягли в Новому світі 8 %, а в Старому – 5 % компаній [4].

З використанням технологій SMAC підприємство не перетворюється одразу в цифрове. Воно має вибудувати таку інформаційну інфраструктуру, яка б відповідала вимогам цифрового світу [3]. На думку фахівців, цифровізація бізнесу не вирішує автоматично всі проблеми, що накопичилися у компанії [4], та й цифрові перетворення не вимагають від підприємств миттєвої відмови від наявного програмного забезпечення і запровадження нового. Перевага надається модернізації корпоративних систем з переосмисленням відомих технологій у контексті нових задач [3].

Зростання обсягів управлінської інформації цифрових підприємств за рахунок даних соціальних мереж, різноманітних зовнішніх джерел, і, головним чином, різних датчиків, які використовуються у виробництві цифрового формату, змінюють вимоги до персоналу таких суб'єктів господарювання [3]. Фахівці зазначають, що найближчим часом потреби цифрового ринку докорінно змінять, зокрема, професію бухгалтера і аудитора. Прогрес в області інформаційних технологій і його вплив на бухгалтерський облік змусять бухгалтера використовувати нові інструменти, пов'язані з інформаційними системами і технологіями [5]. До основних чинників впливу відносять: перехід на безпаперовий документообіг, відмову від фізичного офісу; скорочення, трансформацію бухгалтерського обліку і збільшення електронного обліку для цілей оподаткування. Істотний вплив мають хмарні та туманні обчислення. У зв'язку зі зростанням обсягів і складності даних будуть потрібні системи семантичного аналізу і штучного інтелекту. Великі дані відкривають нові можливості, нових клієнтів, нові ринки [3]. Бухгалтер поступово перетвориться у фінансового фахівця, здатного аналізувати та інтерпретувати дані, тим самим покращуючи якість фінансової інформації, відображеної у фінансовій звітності компанії [5].

В обліку застосовуватимуться ERP-системи нового покоління, які використовуватимуть технології SMAC у розробці ERP-платформ, що забезпечуватиме адаптацію продукції до персональних потреб конкретних споживачів [3]. Бухгалтер має удосконалювати свої знання нового програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку та інших додатків для бізнесу і фінансів, якщо він хоче бути ефективним у своїй роботі [5].

Сьогодні аудитори повинні володіти відповідними діджитал-інструментами для здійснення своєї професійної діяльності, уміти об'єднувати інформацію, отриману з ERP-систем, зі смартфонів завдяки віртуальному доступу, спілкуванню через соціальні медіа та веб-сторінки.

Крім цього, цифрове суспільство вимагає від бухгалтера і аудитора знань не тільки нових технологій, а й англійської мови, оскільки практично всі технології і технічна література для них опубліковані цією мовою. Цифровий ринок вимагає від фахівців уміння працювати в нових умовах. «Якщо ми проігноруємо технологію, вона стане нашим ворогом» [5].

Список використаних джерел

1. Шваб Клаус. Четверта промислова революція: як до неї готуватися (переклад) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://nubip.edu.ua/node/23076>

2. Восемь ключевых технологий для бизнеса: как подготовиться к их воздействию (26.10.2016). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: tech-breakthroughs-megatrend-rus.pdf
3. Что такое цифровое предприятие: как им стать? (2016/05/18) [Электронный ресурс]. – режим доступа: http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:%D0%A6%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B5_%D0%BF%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%8F%D1%82%D0%B8%D0%B5._Digital_Enterprise
4. Баранов М. Цифровое предприятие: пришло время перемен. PC Week №10 (909) 7 июня 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.itweek.ru/idea/article/detail.php?ID=185915>
5. The impact of technology on the public accounting profession (06.01.2016). <http://www.mgiworld.com/newsroom/2016/january/the-impact-of-technology-on-the-public-accounting-profession>

УДК 657

Ніколенко Л.А.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ТЕХНОЛОГІЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ ТА УПРАВЛІННЯ БІЗНЕС-ІНФОРМАЦІЄЮ

Управлінська діяльність будь-якої компанії здійснюється за допомогою обробки великої кількості документів, які одночасно є джерелом інформації як для різного роду підприємницької діяльності, так і результатом управління підприємством в цілому. Тому підприємство, яке бажає забезпечити собі успіх в довгостроковій перспективі, зобов'язане автоматизувати максимум функцій управління та забезпечити втілення такої системи електронного документообігу, яка дозволить структурувати весь обсяг документації, регламентувати єдині правила оформлення документів і буде слугувати критерієм і показником ефективності роботи компанії.

Незважаючи на численні наукові праці й надалі залишається актуальним дослідження теорії та практики організації бухгалтерського обліку на підприємствах України в умовах автоматизованих систем управління з висвітленням чітких методів і способів впровадження комплексної автоматизації управління бізнес-інформацією.

Дослідження сучасних тенденцій і підходів щодо доцільності застосування систем електронного документообігу та комплексної автоматизації бізнес-процесів, а також втілення та інтеграції існуючих систем електронного ведення, зберігання та супроводу бухгалтерських і звітних документів в українських бізнес-структурах дозволяє стверджувати, що це є одним із основних напрямків по оптимізації виробничих процесів і підвищенню ефективності компаній різних галузей економіки.

Автоматизація електронного документообігу спрощує потоки важливої інформації, дозволяє отримувати миттєві відповіді на різні запити та забезпечує оперативне використання інформації для прийняття управлінських рішень.

Електронні системи документообігу мають суттєві переваги по веденню бізнесу в плані скорочення строків погодження та прийняття рішень, зберігання та доступності документів, тобто це гарний інструмент і перевірена методика по управлінню діловими процесами підприємства, корпоративній роботі співробітників, що не тільки організує електронний документообіг, а й контролює весь процес виконання задач і регламентує та підвищує ефективність управлінської діяльності. СЕД уже давно вийшли за межі простої обробки документів і дозволяють перейти на новий рівень роботи з корпоративною інформацією, об'єднуючи розподілені підприємства та операції у наскрізних бізнес-процесах. А сучасні системи електронного документообігу забезпечують повний цикл проходження документу в електронному вигляді – підготовку, погодження, розсилку, повідомлення про доставку та ознайомлення, підтвердження електронним підписом та інше, що робить їх не тільки електронними, а й надає їм юридичного значення.

Об'єктивними передумовами для застосування та втілення СЕД в організації є:

- збільшення обсягів документообігу;
- необхідність впорядкування та пришвидшення руху документів;
- необхідність забезпечення контролю за виконанням документів на всіх етапах руху;
- різність і розмежування функціоналу програмного забезпечення;
- необхідність побудови єдиного інформаційного простору організації.

Розроблені СЕД успішно використовують великі компанії, які створили єдиний архів юридично значимих документів і реалізували мультиопераційні можливості одночасної роботи з документами.

Можливості цієї системи автоматизації досить великі. Вона дозволяє упорядкувати роботу співробітників з документами, виключити можливість загублення поточної версії, пересікання фрагментів при одночасній роботі, скоротити час пошуку потрібної інформації та сумарний час колективної роботи з документами, підвищити якість готового матеріалу (документів, процесів) за рахунок рішення великої кількості спірних питань і впорядкування роботи користувачів. За рахунок інтеграції з іншими інформаційним системами можна об'єднати такі процеси, як діловодство, облік робочого часу, ведення бухгалтерського обліку, контроль виконання, загальний контекстовий пошук, зберігання документів і файлів, колективне редагування, контроль версії, складання та аналіз звітності, контролювання маршрутів.

Сучасні системи електронного документообігу дозволяють створити єдине інформаційне середовище для автоматизації бюджетування, обліку, контролю, аналізу та управління всіх основних бізнес-процесів підприємства. З їх використанням будується єдина система зберігання організаційних і розпорядчих документів, процес управління документообігом, що дозволяє упорядкувати процеси діяльності та значно скоротити час на погодження та кількість невиконаних доручень, підвищити ефективність управлінської діяльності та скоротити строки прийняття рішень, знизити витрати на обробку документів, підвищити швидкість обробки документів, зручність і якість

роботи з даними, скоротити кількість помилок, пов'язаних з людським фактором.

Тенденцією найближчого майбутнього є переведення усіх бізнес-процесів в електронний вигляд і комплексна автоматизація електронного документообігу.

УДК 657.37

Озеран А.В.,

д.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ У ФОРМАТІ XBRL

Одним з найбільш значущих механізмів модернізації фінансової звітності є впровадження досягнень інформаційних технологій у процес її розробки, подання та аналізу. Поширення фінансової інформації за допомогою Інтернету створює новий вимір у системі корпоративної звітності загалом. Оперативна, в режимі реального часу, інформація найближчим часом може замінити усталену фінансову звітність, яка нині подається компаніями для зацікавлених сторін.

До сучасних способів формування та подання фінансової звітності слід віднести застосування web-технологій для розміщення звітності в Інтернеті, а також використання гнучкої мови бізнес-звітів XBRL (eXtensible Business Reporting Language – розширювана (гнучка) мова ділової звітності).

Поширенню XBRL у зарубіжній практиці сприяли такі передумови:

- підвищення вимог зовнішніх користувачів до доступності, прозорості, порівнянності, обсягів і швидкості подачі звітності;
- універсальність облікових систем внаслідок конвергенції національних стандартів фінансової звітності та МСФЗ, у зв'язку з чим зросли потреби складання звітності в електронному форматі;
- витратність на публікацію фінансових звітів.

Технологія XBRL дозволяє програмним засобам, що підтримують XML, автоматично зчитувати будь-яку інформацію, зокрема щорічні фінансові звіти, складені за вимогами МСФЗ, U.S. GAAP або іншими національними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, сортувати, аналізувати, зберігати й обмінюватися нею з іншими комп'ютерами.

Для успішного впровадження XBRL необхідні такі передумови:

- розвинена інфраструктура засобів телекомунікаційного зв'язку;
- існування зацікавлених споживачів фінансової інформації.

Етапами впровадження XBRL у фінансову звітність підприємств України є:

1. *Вибір таксономії.* Таксономія XBRL (XBRL taxonomy) – категорійний апарат, за допомогою якого визначені та організовані XBRL-теги; це свого роду словник термінів, які повинні однозначно розумітися всіма користувачами і програмами. Такі бухгалтерські поняття, як активи, грошові кошти, амортизація, представлені в таксономії. Таксономія також встановлює їх взаємозв'язок, семантику, використовувані формули (наприклад, Активи =

Зобов'язання + Власний капітал), спосіб їх відображення та іншу описову характеристику. Підприємство обирає чи вже опубліковані таксономії, або розробляє власну, або їх комбінацію, базуючись на опублікованій таксономії з доданням елементів, які є специфічними для власних потреб звітності.

Оскільки таксономії розрізняють залежно від цілей звітності, типу звітної інформації та вимог до її представлення, підприємство може використовувати одну таксономію для подання звіту на фондову біржу та іншу – для звітування Комісії з цінних паперів і фондового ринку.

Таксономії можна створювати як на рівні національних стандартів фінансової звітності, так і на рівні бухгалтерських стандартів, що застосовуються в певних сегментах ринків і враховують вимоги бухгалтерських стандартів у тій чи іншій галузі. Це дозволяє підприємствам формувати звітність у єдиному для даної галузі стандарті, а інвесторам та іншим користувачам – ефективно оцінювати результати діяльності компаній, порівнюючи їх усередині галузі. У даному випадку XBRL працює як технологічний механізм передачі та аналізу інформації на макроекономічному рівні.

Також можна створювати таксономії на рівні окремих підрозділів усередині окремої компанії. У цьому випадку йдеться про XBRL як про ефективний технологічний засіб управлінського обліку, що використовується на мікроекономічному рівні.

2. *Порівняння статей* у фінансовій звітності з елементами, що містяться в обраній таксономії.

3. *Створення розширення*. Якщо фінансова звітність підприємства містить позиції, які не мають еквівалентних елементів таксономії, то підприємство створює свій власний елемент.

4. *Створення тегів та зразка документа*. Як тільки всі статті та їх еквівалентні документи будуть ідентифіковані (або створені), числові та текстові дані звіту необхідно закодувати за допомогою програмного забезпечення XBRL.

Пріоритетним напрямком, вважаємо, є розроблення таксономії XBRL для фінансової звітності у відповідності з національними П(С)БО. Ці таксономії можуть бути розроблені для торговельних і промислових підприємств, неприбуткових організацій, пайових інвестиційних фондів і різних інших великих бізнес-формувань. Оскільки можливості XBRL дозволяють поліпшити фінансовий аналіз і ризик-менеджмент, постачальники програмного забезпечення зобов'язані передбачити розробку програмних агентів та інформаторів штучного інтелекту, за допомогою яких відбувається вилучення закодованих у XBRL даних із відповідних джерел для прогнозування, наприклад фінансового стану підприємств.

Отже, кодування даних бухгалтерського обліку в XBRL повинно сприяти ефективній інституціоналізації процесу безперервного моніторингу та безперервної звітності на підприємствах. Це, своєю чергою, має покращити ефективність бізнесу і допомогти в реалізації бізнес-цілей. Розвиток інструментів передачі фінансової звітності за допомогою Інтернет-технологій

безпосередньо впливає на розширення інформаційного простору і робить можливим прийняття обґрунтованіших економічних рішень.

УДК 657.6

Пархоменко О.П.,
к.е.н., доцент кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЗАСТОСУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ В АНАЛІЗІ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Застосування автоматизованих систем як під час перевірки, так і в ході аналізу одержаних результатів забезпечує швидкість, точність у виявленні відхилень, ефективність у проведенні аудиторської перевірки. Автоматизація бухгалтерського обліку спричинила впровадження інформаційних технологій в сферу аналізу та аудиту.

Аналітичні розрахунки – досить трудомісткий процес, оскільки пов'язаний з великим обсягом різних розрахунків, які вимагають використання сучасної техніки. Необхідною передумовою створення системи аналітичних розрахунків є сукупність правильно спроектованих підсистем інформаційного, програмного, організаційно-технологічного й технічного забезпечення.

Інформаційна база для рішення аналітичних завдань на ПК являє собою сукупність масивів даних, документації, призначених для обробки за допомогою обчислювальної техніки.

Основні принципи створення ефективного інформаційного забезпечення для рішення задач економічного аналізу:

- виявлення інформаційних потреб користувача;
- визначення способів найбільш ефективного задоволення цих потреб;
- об'єктивність відбиття процесів господарювання;
- єдність інформації бухгалтерського, статистичного й оперативного обліку;
- застосування новітніх технологій формування банку даних на ПК;
- всебічне використання первинної інформації;

Використання ПК підвищує ефективність аналітичної роботи. Це досягається за рахунок:

- скорочення строків проведення аналізу;
- повнішого обхвату впливу факторів на результати господарської діяльності;
- заміни приблизних, спрощених розрахунків точнішими;
- постановки й рішення нових задач аналізу, які практично не можливо виконати вручну із застосуванням традиційних методів.

Найпопулярнішою і найрозповсюдженішою на сьогодні є електронна таблиця MS EXCEL. MS EXCEL має потужний апарат математичної статистики, що дозволяє займатися статистичним моделюванням. Обробка

даних за допомогою електронних таблиць характеризується такою послідовністю робіт:

1) введення даних (ручне введення даних або дані певної програми економічного аналізу);

2) чарунки. Назва чарунок. Чарунка – основний елемент електронної таблиці, у якому міститься інформація;

3) формули. Копіювання і перенос формул. Обробка даних у MS EXCEL здійснюється за допомогою апарата формул і функцій. Формулою у MS EXCEL називається послідовність символів, що починається зі знака «=»;

4) формат даних. Дані в MS EXCEL виводяться на екран у певному форматі. Можна змінити формат надання інформації у виділених чарунках, для цього необхідно вибрати меню «Формат – Чарунки»;

5) функції. Функції в MS EXCEL використовуються для виконання стандартних обчислень. Щоб використовувати функцію, необхідно ввести її як частину формули в чарунки робочого листа.

На сьогоднішній день існують універсальні аналітичні програми, як приклад таких програмних продуктів можна назвати програми ІНЕК – АФСП (аналіз фінансового стану підприємства), Аудит Експерт. Серед програм аналізу фінансового стану підприємства найбільшого розвитку й поширення отримали програми ретроспективного (підсумкового) аналізу фінансового стану господарської діяльності, що проводиться на основі даних фінансової звітності організації, що є основним джерелом інформації при розрахунках фінансових коефіцієнтів. До таких програмних продуктів належать аналітичні програми «ІНЕК – АФСП», «ІНЕК– Аналітик», «Аудит Експерт», «Експерт-аналіз фінансового стану». Характеристики основних програмних продуктів, які використовуються для економічного аналізу і є найпоширенішими розглянемо детальніше.

ІНЕК Аналітик: у програмі реалізовано комплексну оцінку фінансового стану підприємства, що кількісно характеризує рівень його фінансового стану, рейтинг і інвестиційну привабливість.

Аудит Експерт: при здійсненні розрахунків можна отримати відповідні експертні висновки з використанням методик аналізу фінансового стану, які застосовуються в Україні. Це єдина система, що дає можливість частково або повністю переоцінити різні статті активів і пасивів балансу для проведення фінансового аналізу за реальним даними.

ФінЕксперт: ця система спроектована як доповнення до MS EXCEL і використовує в повному обсязі всі його можливості. Особливістю програми є можливість моделювання й прогнозування фінансового стану підприємства.

Аналіз за допомогою сучасних аналітичних комп'ютерних програм не повністю відповідає критеріям і характеристикам комплексного економічного аналізу, оскільки як основне джерело формування інформаційної бази використовують фінансову звітність підприємства.

Таким чином, можна сказати, що для аналізу ліквідності підприємства із застосуванням ПК найбільш оптимальними є електронні таблиці MS EXCEL і серед спеціалізованих програм можна виділити «ІНЕК-АФСП», що застосовується для аналізу фінансового стану підприємства.

Наукове видання

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ

***Збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції
17 листопада 2017 р.***

Видано в авторській редакції

Коректура *О. Щербак*
Верстка *О. Михолат*

Підписано до друку 26.11.17. Формат 60×84/8
Друк. арк.10,00. Зам. № 17-5398

Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
03680, Україна, м.Київ, пр. Перемоги, 54/1
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, №235 від 07.11.2000)
Тел./факс (044) 537-61-41; тел.(044) 537-61-44
E-mail: publish@kneu.kiev.ua