МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
(м. Одеса, Україна)
СВІТОВИЙ БАНК
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ім. В. Гетьмана
(м. Київ, Україна)
ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГІВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ
(м. Львів, Україна)
ПОЛОЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
(м. Новополоцьк, Білорусь)
МОЛДАВСЬКА ЕКОНОМІЧНА АКАДЕМІЯ
(м. Кишинів, Республіка Молдова)

«ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ»

Тези доповідей
IV МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРНЦІЇ
26 травня 2016 року

Присвяченій 95-річчю
Одеського національного економічного університету

ОДЕСА 2016

УДК 657
ББК 65.052.2
О17

Відповідальні за випуск

Голова оргкомітету конференції - ***Звєряков М. І.***, член-кореспондент НАН України, доктор екон. наук., професор, заслужений діяч науки і техніки України, ректор ОНЕУ.

Заст. Голови оргкомітету конференції - ***Ковальов А. І.*** проректор з наукової роботи ОНЕУ, доктор екон. наук, професор

Члени оргкомітету:

Бондар М.І. – д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку підприємницької діяльності КНЕУ ім. В.Гетьмана;

Бачинський В.І. – завідувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії, к.е.н., доцент.

Григорой Л. **–** завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Молдавської економічної академії.

Вегера С.Г. **–** д.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Полоцького державного університету.

Лоханова Н.О. – д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ОНЕУ;

Кузіна Р.В. – к.е.н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки ОНЕУ;

Волкова Н.А. – к.е.н., доцент, завідувач кафедри економічного аналізу ОНЕУ;

Карпов В.А. – к.е.н., професор кафедри економіки та управління національним господарством, начальник НДЧ;

Волчек Р.М. – к.е.н., доцент кафедри економічного аналізу ОНЕУ;

Москалюк Г.О. – к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ОНЕУ;

Корольова Т.С. – к.е.н., старший науковий співробітник НДЧ;

Павлова Т.В. – к.е.н., старший науковий співробітник НДЧ.

Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції. – Херсон: Грінь Д.С., 2016. – 452 с.

ISBN 978-966-930-102-4

Тези виступів учасників конференції з актуальних питань обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції.

Подані матеріали рекомендуються до ознайомлення студентам, аспірантам, викладачам, а також фахівцям-практикам усіх галузей економіки.

ISBN 978-966-930-102-4

За точність викладення матеріалу та достовірність наведених фактів, прізвищ, цитат відповідальність несуть автори.

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ У СВІТЛІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Андрш О.В., Кузіна Р.В. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЛАТИ ПРАЦІ В ГАЛУЗЯХ ОСВІТИ 9
Арестов Д.О., Радова О.В. ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ В СІЛЬСКОМУ ГОСПОДАРСТВІ 11
Басюк Т.О., Пилипенко Л.М. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ 13
Безверхий К. В., УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 14
Бейгул Т.О., Гнуєва І.М. ПОДОЛАННЯ ПРОБЛЕМНИХ ПИТАНЬ В ОБЛІКУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ 15
Белінська О.В., Ілюхіна Н.П., Обнявко О.В. МОДЕЛЮВАННЯ В ОБЛІКУ: ДОСЯГНЕННЯ, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ 18
Бєлозьорова Ю. О., Шерер І.Л. МІЖНАРОДНИЙ І ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ ДОХОДІВ 21
Бігун М.Я., Майстер Л.А. РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ 24
Бойко О. С., СТВОРЕННЯ РЕЗЕРВУ НА ОПЛАТУ ВІДПУСТОК НА ПІДПРИЄМСТВІ 26
Борисенко С.О., Артюх О.В. ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА П(С)БО №15 «ДОХІД» ТА МСБО №18 «ВИРУЧКА» 29
Бочуля Т.В., ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ІННОВАТИВНОГО РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ 32
Бритвєнко А.С. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАСЛОЖИРОВОЇ ГАЛУЗІ 34
Бруханський Р.Ф. ПІДХОДИ ПРЕДСТАВНИКІВ АНГЛО-АМЕРИКАНСЬКОЇ ОБЛІКОВОЇ ШКОЛИ ДО ПОБУДОВИ СТРАТЕГІЧНО ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 36
Ворона О.М. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ТАЛОНАМИ НА ОТРИМАННЯ НАФТОПРОДУКТІВ НА АВТОЗАПРАВНИХ СТАНЦІЯХ 39
Голячук Н.В., Кравчак В.Г. ОБЛАЧНЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ И ОСОБЕННОСТИ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ 42
Грабаровская Л.В., АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ АКТИВОВ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА 44
Григоренко О.С., ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ОБМЕЖЕНЬ 47
Давидюк Т.В., РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ФОРМУВАННІ НЕФІНАНСОВОЇ ТА ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ 49
Деде В.І., Доценко О.В., ОСНОВНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНОГО ТА МІЖНАРОДНОГО ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ 52
Дерев'янко С. І., Барабаш О.Г. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ 55
Добрєв В.М., Шевчук Н. С., АНАЛІЗ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 58
Добрунік Т.П., ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ 61
Добрунік Т.П., Негрі О.Б., Обнявко О.В., Шерер І.Л., АНАЛІЗ СУЧАСНИХ КОНЦЕПЦІЙ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ 63
Доценко О.В., ДО ПИТАННЯ ПРО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ 66
Драгомир Н.М., К ВОПРОСУ ОБ УЧЕТЕ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ЭМИССИЕЙ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ, В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО 69
Дуранова Т. А., ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ БЕЗНАДІЙНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ 72
Дяченко Н.В., Добрунік Т.П., ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЗГІДНО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У СВІТЛІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ 75
Єреш Д.С., Москалюк Г.О., РОЗВИТОК ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ 77
Єршова Н. Ю., ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДОВГОСТРОКОВОГО ПЛАНУВАННЯ 79
Єщенко М.Г., ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ: РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ 82
Жураковська І.В., МЕТОДИ ОБЧИСЛЕННЯ ТЕПЕРІШНЬОЇ ВАРТОСТІ ЗГІДНО МСФЗ 83
Зварич Л.В., ЗМІНИ В ГОТЕЛЬНОМУ БІЗНЕСІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ 85

Зубілевич С.Я., ВИКЛИКИ ДО ВИЩОЇ ОСВІТИ БУХГАЛТЕРА В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ 87
Калюга Є. В., Барановська Я. О. ОЦІНКА В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 89
Калюга Є. В. , Волинець Т. Л., ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ПОРЯДОК ЇЇ ПРОВЕДЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ 91
Калюга Є. В., Гараган С. О., РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ 94
Калюга Є. В., Колос М. М. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 95
Калюга Є. В. , Перинська А. О. ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ 97
Калюга Є. В., Полюхович В. М. ЕЛЕМЕНТИ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СКЛАДОВІ ЙОГО СИСТЕМИ 99
Калюга Є. В., Прущишена І. В. ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ 102
Камінська Т.Ю., Хоменко Г.Ю., ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВЕНЧУРНОГО ФОНДУ 104
Кара А.В., Татаринова А.А., МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО 107
Кемарська Л.Г., ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ 109
Колєнчук Г. І., ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРА НА МАРКЕТИНГОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА 112
Колісник Г.М., Завацька В.В. ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ ТОРГІВЛІ 115
Колос І.В., ЕВОЛЮЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ОЩАДЛИВИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ 118
Колос І.В., Швець В.Л. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВТРАТ У ХЛІБОПЕКАРСЬКОМУ ВИРОБНИЦТВІ 120
Король С.Я., ІНТЕГРАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ТА НЕФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ 122
Корягін М.В., Чік М. Ю., ЕТАПИ ВПРОВАДЖЕННЯ LEAN ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ 125
Костельнюк Б.І., Ковова І.С., АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ 128
Костишак В.В., Литвиненко Н.О., СТАНДАРТИЗАЦІЯ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ І СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ 131
Кубік В.Д., ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ У ВЕКТОРІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ 132
Кузіна Р. В., ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ 135
Кулик В.А. УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ Е-БІЗНЕСУ 137
Куцарєва А.М., Сеннікова Т. С., ВІДОБРАЖЕННЯ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 140
Кушнір І.І., Шпирко О.М. , ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В КРАЇНАХ ЄС: порівняльний аспект 143
Кушнір Т.В., Волкова Н.А., ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ 145
Лазаришина І.Д., Лазаришин А.В., ВПЛИВ СУЧАСНИХ ТЕОРІЙ УПРАВЛІННЯ НА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ В ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОМУ АНАЛІЗІ 148
Легенчук С.Ф., ОБЛІК КОМЕРЦІАЛІЗАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА ДОПОМОГОЮ SaaS СЕРЕДОВИЩА: CAPEX vs OPEX 151
Лозовська К. С., Кубік В. Д., ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ 153
Лоханова Н.О., ОКРЕМІ АСПЕКТИ ПОДАЛЬШОГО РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ПІДСТАВІ МСФЗ 156
Мазіна О.І., ФАХОВА ПІДГОТОВКА З ОБЛІКУ І АУДИТУ: ВИКЛИКИ І МОЖЛИВОСТІ 158
Малишкін О.І., БАЛАНС КОМПАНІЇ В ЄВРО ФОРМАТІ: ВІДМІННСТІ ВІД ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ 161
Малишкін О.І., Денисюк М. МАЛИЙ БІЗНЕС: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА МСФЗ ДЛЯ МСП І ЗАКОНУ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОЛЬЩІ НА ТЛІ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС 163
Матюха М.М., МЕТОДИКА ВИКЛАДАННЯ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ «1С: ПІДПРИЄМСТВО» 166
Меденицька О.В., Кузіна Р.В., ВІДМІННОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ ТА П(С)БО В ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ 168

Метла О.С., МЕТОДИКА АНАЛИЗА РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦИАЛА ОРГАНИЗАЦИЙ ГОРНОДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ 171
Миролюбенко О.В., Радова О. В., ПОТОЧНІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ 173
Мисюк В.О., Бардаш С.В., ВПЛИВ МАРКЕТИНГОВИХ КОМУНІКАЦІЙ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОЇ ПІДСИСТЕМИ МЕДІЙНИХ КОМПАНІЙ 174
Михайлуца А.В., Сагарьова Д.О., ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ З ВИКОРИСТАННЯМ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 177
Москалюк Г.О., ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ЗВІТНОСТІ У СФЕРІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ 180
Одинак Т.А., Бруханський Р.Ф., ОБЛІКОВА ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ: МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА 183
Озерова О.Г., ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ ЩОДО ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ 186
Осадча Т.С. ВОДНА РЕНТА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 187
Палагута В.М., Волчек Р.М., ПОРІВНЯННЯ П(С)БО 15 ТА М(С)БО 18 "ДОХІД": СПІЛЬНІ ТА ВІДМІННІ РИСИ 190
Патрикан М.В., Нікуліна Т.М., ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ПОЛОЖЕНЬ МСБО-8 «ОБЛІКОВІ ПОЛІТИКИ, ЗМІНИ В ОБЛІКОВИХ ОЦІНКАХ ТА ПОМИЛКИ» ТА ЙОГО АНАЛОГУ В УКРАЇНСЬКОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ 193
Петренко С.Н., Бессарбов В.О., ЭТАПЫ СОСТАВЛЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ 196
Пилипенко А.А., КОНСОЛІДАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ БЕЗПЕКОЮ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ВЕЛИКОМАСШТАБНИХ ЕКОНОМІКО-ВИРОБНИЧИХ СИСТЕМ 197
Плахтій Т.Ф., РОЗУМІННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ ІНФОРМАЦІЇ, ЩО ГЕНЕРУЄТЬСЯ ОБЛІКОВОЮ СИСТЕМОЮ, В КОНТЕКСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЯКІСНОГО ПІДХОДУ 200
Радова О. В., ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ 203
Семенова С.М. , ПОРІВНЯННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ, МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ТА ВИМОГ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС ДО СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ 205
Семенова С.М. , Альохіна Ю.В., ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ 208
Семенченко А.В., Белінська О.В., ОБЛІК ВИТРАТ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ П(С)БО ТА МСФЗ 211
Сербул А.В., Волчек Р.М., МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА 213
Сидоренко Р.В. , ВПЛИВ ЗМІН ЗАКОНОДАВСТВА НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ І ПІДПРИЄМЦІВ НА ЗАГАЛЬНІЙ СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ 215
Сиротенко Н. А., СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ АСПЕКТІВ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 217
Сова К.В., Гноєва І.М., ПРОБЛЕМИ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ 220
Сокол О.В., Тлучкевич Н.В., ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ У ЗВІТНОСТІ 222
Соколова А.П., Плеша В. І., ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ В УМОВАХ АВТОМАТИЗАЦІЇ 223
Спіріна Є.С., Самострол С.В., ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ ЩОДО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ 226
Старенька О.М., ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ 228
Сторожук К.В., Сиротенко Н.А., ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У БУДІВЕЛЬНІЙ СФЕРІ 230
Страхницкая Д., Артюх О.В., ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ 233
Султан М.Б., Обнявко О.В., ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНІСТІ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 236
Татарінова Г.О., СУТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ 239
Тирак О.Ю., Мервенецька В.Ф., ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО МАЛОЦІННИХ ПРЕДМЕТІВ 241
Ткачова В.В., Лоханова Н.О., ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ 243
Томарович Т.В., Малахов В.А., ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ УКРАЇНИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 245
Ходзицька В.В., ІННОВАЦІЙНИЙ ПІДХІД ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТІЙКОСТІ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ 248

Циган Р.М., УДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО ГРОШОВІ ПОТОКИ КОМПАНІЙ....250
Цугульски Ю., Григорой Л., СТАНДАРТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА – МИФ ИЛИ НЕОБХОДИМОСТЬ ДЛЯ МОЛДАВСКИХ КОМПАНИЙ....253
Чебаненко О.П., Черкашина Т.В., ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ....255
Черкашина Т.В. , НОВІ ПІДХОДИ ЩОДО ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ....258
Шалай Д.С., Шерер І.Л., МОЖЛИВОСТІ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА....260
Швець О.О., Обнявко О.В., ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ....263
Швець А.Ю., Кузіна Р.В., ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ....266
Шерер І.Л., МОЖЛИВІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ В СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ПІДПРИЄМСТВОМ....268
Шпирко О.М., КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО МСФЗ, ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС ТА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ....270
Шуляренко С.М., НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ ЗВІТНОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТУ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ВОДНОГО ТРАНСПОРТУ....273
Яцишин Б.Я., Муренко Т.О., ПОДАТОК НА ПРИБУТОК: ВІДМІННОСТІ МІЖ МСФЗ 12 ТА П(С)БО 17....276
Яцунська О.С., ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ – ЗАГАЛЬНИЙ ОГЛЯД....278

СЕКЦІЯ 2. КОНТРОЛЬ, АНАЛІЗ ТА АУДИТ В УКРАЇНІ: ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Андрющенко О. О., Волкова Н. А., АНАЛІТИЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ....281
Антошкін В.К., АНАЛІЗ ПОЗИЦІЙ СТРАТЕГІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ....284
Бєляєва Л.А., Шипік Ю.В. СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ЗАХИСТУ ІНФОРМАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ....287
Богданцева Г.О., Волчек Р.М., ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ....290
Бондаренко І.В., Гноєва І.М., ПРОБЛЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАКОНОДАВСТВОМ ОПЛАТИ ПРАЦІ....293
Бритвєнко А.С., МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАСЛОЖИРОВОЇ ГАЛУЗІ....295
Вакулич М.М., МОНІТОРИНГ СТАНУ ІНВЕСТИЦІЙНОГО КЛІМАТУ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ: НОВІТНІ ПІДХОДИ ТА МОЖЛИВІ ПЕРСПЕКТИВИ....297
Вареник В. М., ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДИК РОЗРАХУНКУ БОРГОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ....299
Волкова Н.А. АНАЛІТИЧНИЙ ОГЛЯД СТАНУ ТА РОЗВІДКУ ХАРЧОВОЇ ПРОМІСЛОВОСТІ....302
Волчек Р.М., Большаков С.І., ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СТАВКИ ДИСКОНТУ ПІД ЧАС ОЦІНКИ ВАРТОСТІ ЦІЛІСНИХ МАЙНОВИХ КОМПЛЕКСІВ....304
Гайдаєнко О.М., ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ЕФЕКТУ ФІНАНСОВОГО ЛЕВЕРИДЖУ....307
Герман Ю. М., Гайдаєнко О.М., АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ....309
Гогняк І.О., Гайдаєнко О.М., СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ....312
Годованець Т.С., Ковальчук Т.М., РОЛЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ....314
Головацька С. І., СУЧАСНА КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ....316
Гришкевич П.М., Осадча О.О., ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У ВІЙСЬКОВИХ ЧАСТИНАХ МІНІСТЕРСТВА ОБОРОНИ УКРАЇНИ....318
Дорош Н. І., НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ....321
Замула І.В., Травін В.В., МАРКЕТИНГОВИЙ АНАЛІЗ РИНКУ ЕКОЛОГІЧНО ЧИСТОЇ ПРОДУКЦІЇ....322
Зеленська В.В., Гноєва І.М., ДИНАМІКА ЦІН ТОВАРІВ НА СПОЖИВЧОМУ РИНКУ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ДОБРОБУТ НАСЕЛЕННЯ....325
Іскра А.О., Зубілевич С.Я., ПОСЛІДОВНІСТЬ ТА ЗМІСТ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ....327

Каменська Т.О., КОНЦЕПЦІЯ СЕРТИФІКАЦІЙНОЇ ПРОГРАМИ В УКРАЇНІ....329
Клепковская В.А., Гайдаенко О.Н. НЕОБХОДИМОСТЬ АНАЛИЗА ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ....331
Клименко А.А., ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АПК РЕГІОНУ....334
Коверда А.В., АНАЛІЗ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ....337
Ковнір Д.А., ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ДВНЗ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ....339
Кожухарь С.А., Нікуліна Т.М., ЕКОНОМІКО-МАТЕМАТИЧНЕ МОДЕЛЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАЧАННЯ КОШТІВ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ....341
Коляда А.Л., ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА НА РІЗНИХ ФАЗАХ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ....345
Кришталь Г.О., КОМПЛЕКСНЕ СТРАХУВАННЯ БАНКІВСЬКИХ РИЗИКІВ....347
Кузнецов А.А., СКЛАДОВІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ АСИМЕТРІЇ ІНФОРМАЦІЇ....350
Куцик П.О., Бачинський В.І., СТРАТЕГІЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМСТВА....352
Кучер К.О., Гайдаєнко О.М., АНАЛІЗ РІВНЯ ВИРОБНИЧО-ФІНАНСОВОГО ЛЕВЕРИДЖУ....355
Кушнарьова М.С., ЧеркашинаТ.В., ПРОБЛЕМИ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ....357
Кушнір Т.В., Волкова Н.А., АНАЛІЗ ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКІВ ЗАХИСТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ....359
Макаренко І. О., АУДИТ СУСПІЛЬНО ЗНАЧИМИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ ТА ЄС: КРОКИ ДО ЗБЛИЖЕННЯ....362
Макоткіна О. В., Вареник В. М., ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ....365
Мальована В., Кравчук А., Малишкін О., АНАЛІЗ СУМІСНОСТІ ПОКАЗНИКІВ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗА ЄВРОПЕЙСЬКИМ І УКРАЇНСЬКИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ....368
Манько Н.Ф., ТЕНДЕНЦІЇ НАУКОВОЇ ДУМКИ ЩОДО ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ АУДИТОРА....371
Михалевич О.И., Вегера С.Г., ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И ВИДЫ ДОРОВОРОВ КОНЦЕСИИ....373
Муренко Т.О., ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ УКРАЇНИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЇ....375
Онуфрійчук Н.В., Гайдаєнко О.М., АНАЛІЗ РУХУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ....378
Пантелеєв В. П., ТРАНСФОРМАЦІЯ ЗМІСТУ НАУКОВИХ ТЕРМІНІВ З КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ....382
Первій І.В., Легенчук С.Ф., БІЗНЕС-АНАЛІЗ ЯК НОВИЙ НАПРЯМ АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВА....384
Пестовська З.С., КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПОТОЧНИМИ ФІНАНСОВИМИ ПОТРЕБАМИ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ....386
Петрик О. А., Заднепровська С. П., КАЗНАЧЕЙСТВО БАНКУ ЯК ОБ'ЄКТ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ....389
Пилипенко Л.М. , ПРОБЛЕМИ РЕПРЕЗЕНТАЦІЇ КАПІТАЛУ КОРПОРАЦІЙ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ....392
Пільщик К.В., Гайдаєнко О.М., ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ....395
Погоріла О.Г., Гайдаєнко О.М., ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВИХ ПІДПРИЄМСТВ....398
Подвальна Н.Е. ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОЦІНКИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА....400
Польова Т.В., Ділова активність як комплексна економічна категорія та Теоретичні аспекти її аналізу....403
Пятак І.В., МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ....406
Ревенко А.Є., Чижевська Л.В., ОПТИМІЗАЦІЯ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ....408
Ріпа Т.В., Барабаш Н.С., АУДИТ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ....410
Рунчева Н.В., АНАЛІЗ РЕГІОНАЛЬНОЇ КОРПОРАТИЗАЦІЇ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ....411

Сагарьова Д.О., ЄДИНИЙ ПІДХІД ДО ВИЗНАЧЕННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ 414
Самострол С.В., ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ 416
Семьонова В.І., Гайдаєнко О.М., АЛЬТЕРНАТИВНІ ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 418
Сергієнко Л.К., ПЕРСПЕКТИВИ СУЧАСНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ 420
Слободяник Ю. Б., ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ 423
Тітомир А.А., Гайдаєнко О.М., ФОРМУВАННЯ ПОЛІТИКИ ФІНАНСУВАННЯ АКТИВІВ З УРАХУВАННЯМ ВАРТОСТІ РИЗИКУ Й СТРОКІВ ЗАЛУЧЕННЯ КАПІТАЛУ 426
Федорчук М. В., Гайдаєнко О.М., ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТОДІВ БАГАТОЦІЛЬОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ 428
Фурман В.В., Подвальна Н.Е., ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ «СТІКОН» ЗА 2014-2015 РОКИ 430
Чернишова Л.В. , АНАЛІТИЧНА СКЛАДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА 433
Чижевська Л.В., Антонюк О.Р., КОНЦЕПЦІЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ 436
Чопляк Є. І., ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ СУТТЄВОСТІ ПРИ ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ 438
Шевчук Н.С., УДОСКОНАЛЕННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ АНАЛІЗУ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВ 440
Шевчук Є.О., Бардаш С.В., КЛІРИНГ ЯК ФОРМА ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА В ТУРИСТИЧНІЙ МЕРЕЖІ 442
Шигун М.М., СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ 444
Шидер Г. І., Гайдаєнко О.М., КЛАСИФІКАЦІЯ ФАКТОРІВ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ФІНАНСОВУ СТІЙКІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА 447
Шутко К.Ю., Гайдаєнко О.М., СИТУАЦІЙНИЙ ОПЕРАТИВНИЙ АНАЛІЗ 449

СЕКЦІЯ 1. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ У СВІТЛІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Андрш О.В., наук. кер. Кузіна Р.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЛАТИ ПРАЦІ В ГАЛУЗЯХ ОСВІТИ

Постановка проблеми: В сучасних умовах економічного розвитку, коли Україна прямує до вступу в Європейський союз, досить гостро постає питання про економічну нестабільність країни. В основному, вона проявляється в зниженні платоспроможності населення, а саме: збільшенні розмірів податків та зборів, здороженням товарів та послуг, веденням зовнішньоекономічної діяльності (ріст курсу, імпорт товарів). Це все призводить до збільшення державного боргу та впливає на показники соціально-економічного розвитку країни. Тому основною проблемою являється підвищення рівня життя та платоспроможності населення за допомогою регулювання оплати праці.

Метою даної статті є дослідження питань організації оплати праці бюджетних установ і організацій в сучасних умовах розвитку економіки та визначення її особливостей в галузях освіти.

Результати дослідження. В Україні в державній власності знаходиться значна частина установ і організацій різних форм власності, що утримуються за рахунок державного та місцевих бюджетів. Однією їз ключових галузей діяльності держави є галузь освіти, яка підпорядковується Міністерству освіти України та Міністерству фінансів України. Діяльність навчальних установ фінансується з державного та спеціальних фондів. Саме тому важливого значення набуває регулювання доходів та витрат їх діяльності.

Правову основу бюджетних установ становлять закони України «Про оплату праці», «Про освіту», «Про вищу освіту», «Про наукову і науково-технічну діяльність», «Про відпустки», Кодекс законів про працю, інструкції Держкомстату (Міністерства статистики), накази та інструкції інших державних органів щодо праці, її оплати, нарахування внесків на соціальне страхування.

З 01.01.2015 року набрало чинності Національне (положення) стандарт бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівника». Воно встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій та не грошовій формах) за роботи, виконані працівником та розкриття у фінансовій звітності. Дане положення включає роз'яснення щодо поточних виплат, виплат при звільненні та інших виплат.

Основну частину витрат бюджетних установ становлять витрати на оплату праці. Саме значення заробітної плати займає важливе місце в діяльності держави. Адже саме держава регулює розмір мінімальної заробітної плати, умови оплати праці та систему оподаткування доходів працівників. Відповідно до ст.1 Закону України «Про оплату праці» №108/95-ВР від 24.03.1995р. заробітна плата – це винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану ним роботу.

Всі установи та організації затверджують кошторис доходів і видатків на основі якого відбувається виплата заробітної плати. Перед затвердженням кошторису його планують. Планування здійснюється згідно з вимогами "Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторису бюджетних установ". Процес оплати праці здійснюється за окремими статтями, які є захищеними. Це означає, що виплати заробітній платі здійснюються першочергово разом з перерахуванням до фондів обов'язкових платежів.

Бухгалтерський облік розрахунків з оплати праці в галузях освіти має низку особливостей. По-перше, працівники університетів поділяються на: професорсько-викладацький, навчально-допоміжний, адміністративно управлінський, обслуговуючий

персонал та наукових співробітників. Якщо у викладацького персоналу робочий час розраховується згідно індивідуального робочого плану то адміністративні працівники працюють 40-годинний робочий тиждень. Особливістю також є наявність 25 розрядів. Чим вищі професійні знання та якості працівника тим вище у нього посадовий оклад. Тому, між звичайним працівником та викладачем існує досить істотний розрив в оплаті.

По-друге, установи освіти мають досить високий рівень кваліфікаційних працівників а їх праця має переважно розумовий характер. Оскільки, основним напрямом діяльності є надання освітніх послуг.

По-третє, навчальні заклади є не прибутковими організаціями, метою їх діяльності не є отримання доходу.

Як правило, переважає почасова та відрядна форми оплати праці. Крім посадового окладу працівники можуть отримувати надбавки та доплати (кандидат економічних наук, доктор економічних наук, доцент, професор, надбавка за вислугу років та інші). Поряд зі своєю основною роботою, обумовлену трудовим договором, працівник має право виконувати додаткову. Це називається суміщенням посад, а якщо робота виконується в інших установах чи організаціях то сумісництвом.

В бюджетних установах заробітну плату виплачують два рази на місяць. Першу половину (аванс) до 15 числа кожного місяця у розмірі 50 % доходу за мінусом сум податків, згідно податкового кодексу. Та в кінці місяця останню частину – фактичний місячний заробіток без включення авансу та утримань.

Ще однією особливістю діяльності бюджетної сфери є те, що питання державного управління фінансами належить Державному казначейству України. ДКУ виступає з'єднувальним ланцюгом у бюджетному процесі між органами виконавчої влади та установами банківської системи.

Отже, можна зробити висновок, що організація обліку витрат на оплату праці бюджетних установ і організацій в сучасних умовах розвитку економіки та визначення її особливостей в галузях освіти є важким процесом, який має багато особливостей і відмінностей. Бюджетні установи та організації можуть бути з різною специфікою, сферами діяльності, складовими структури заробітної праці але всі вимагають добре організовану систему обліку оплати праці. Це можливо досягнути за рахунок вдосконалення державних інструментів економічного регулювання: підвищення посадових окладів, мінімальної заробітної плати, зниження податків, надання пільг та інше.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр;
2. Закон України «Про освіту» від 23.05.1991р. № 1060-XII [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1060-12;
3. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/322-08;
4. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28.02.2002р. № 228 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-п;
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2011р. №1798 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12;
6. Артюх О.В., Максімова В.Ф., Черкашина Т.В. Облік у бюджетних установах. Навчальний посібник. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт, 2013 р. – 264 с.

Арестов Д.О., наук. кер. Радова О.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ В СІЛЬСКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Провідна галузь української економіки - сільське господарство - опинилася під загрозою втрати стимулів для подальшого розвитку.

У світовій практиці не існує прикладів, коли будь-яка галузь національної економіки демонструвала успіхи без інвестицій і, насамперед, без сприяння з боку держави.

Українські сільгоспвиробники нечасто нарікали на своє скрутне становище, попри те, що за всі роки незалежності держава майже не виділяла кошти на їх розвиток. Натомість понад 90% загального обсягу держпідтримки аграріїв становила непряма допомога у вигляді сприятливої податкової політики.

Так, починаючи з 1998 року, для агросектора діяв спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість, який дозволяв акумулювати кошти з ПДВ на спеціальних рахунках для власних потреб виробників.

Замість ПДВ аграрії сплачували фіксований сільськогосподарський податок у розмірі 0,45% від вартості землі. Такі правила дозволили у 2014 році додатково інвестувати у виробництво близько 24 млрд грн: 19,8 млрд грн - завдяки спецрежимам ПДВ, 3,6 млрд грн - завдяки єдиному фіксованому податку.

У 2015 році селяни інвестували 32 млрд грн: 28 млрд грн та 4 млрд грн відповідно.

Ситуація докорінно змінилася з 1 січня 2016 року, коли набрали чинності зміни до Податкового кодексу та норми нового бюджету. Відтепер для сільгоспвиробників запроваджена диференційована система дії спецрежимів оподаткування за видами сільськогосподарських операцій.

У зв'язку із внесенням змін до ПКУ Законом №909 податківці у листі від 05.01.2016 р. №203/7/99-99-19-03-02-17 роз'яснили, що позитивна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду, визначена по окремих видах сільськогосподарських операцій, перераховується до держбюджету та на спеціальні рахунки сільськогосподарських підприємств у різних частках залежно від виду продукції:

- по операціях із с/г товарами/послугами, крім операцій із зерновими та технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва (далі – інша сільськогосподарська продукція):

• до держбюджету - у розмірі 50%;

• на спеціальні рахунки, відкриті сільгосппідприємствами – суб'єктами спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, - у розмірі 50 %;

- по операціях із зерновими та технічними культурами підлягає перерахуванню:

• до держбюджету - 85 %;

• на спеціальні рахунки -15 %;

- по операціях із продукцією тваринництва підлягає перерахуванню:

• до держбюджету - 20%;

• на спеціальні рахунки - 80%.

Для забезпечення розрахунків з бюджетом та перерахування коштів на спеціальні рахунки, сільськогосподарським підприємствам, які станом на 01.01.2016 зареєстровані суб'єктами спеціального режиму оподаткування, відкриваються три додаткові електронні рахунки для кожного з виділених видів операцій. Такі рахунки відкриваються на доповнення до вже відкритих рахунків, на які перераховуються кошти для розрахунків з бюджетом (3751) та для перерахування коштів на спеціальні рахунки (3752).

Для реєстрації податкових накладних, складених починаючи з 01.01.2016, в ЄРПН та для сплати сум ПДВ до бюджету та на спеціальні рахунки при здійсненні, починаючи з 1

січня 2016 року, операцій з постачання с/г продукції сільськогосподарські товаровиробники повинні забезпечити перерахування необхідних коштів на додаткові електронні рахунки, відкриті для здійснення відповідного виду операцій.

Встановлений ПКУ порядок перерахування коштів на електронні рахунки та з електронних рахунків на спеціальні рахунки та до державного бюджету застосовується до операцій з постачання сільськогосподарської продукції, що здійснюються починаючи з 1 січня 2016 року включно.

Все це призведе до ускладнення механізму податкового адміністрування ПДВ, насамперед, запровадження розподілу позитивної різниці між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту ПДВ за вказаними вище видами операцій. Це спричинить збільшення в кілька разів навантаження на працівників фінансово-бухгалтерської служби сільськогосподарських підприємств. До того ж багато малих і середніх фермерських господарств не мають не лише технічних засобів, а й достатньо кваліфікованих кадрів фінансово-бухгалтерської служби для освоєння такої складної системи адміністрування коштів ПДВ. Це призведе до помилок та нарахування штрафів фіскальною службою.

Однак, зміна податкової політики в АПК - це одна з ключових вимог МВФ в рамках програми розширеної підтримки української економіки. Оскільки продовження співпраці з МВФ, отримання нових кредитних траншів - це запорука фінансової стабільності нашої країни, а скасування пільгового оподаткування аграрного сектора - одна з пріоритетних умов такої співпраці, ми повинні усвідомлювати відповідальність за стан вітчизняної економіки в цілому. Очевидно, є сенс відмовитися від апеляції до строгих полярних позицій у вирішенні проблеми, припинити категорично наполягати лише на крайніх альтернативах - повернутися до спецрежиму оподаткування або повністю його скасувати. Ситуація об'єктивно складна і потребує компромісних підходів. Зокрема, доцільно розглянути варіанти оподаткування 50 на 50, коли аграрії отримуватимуть відшкодування половини суми ПДВ, або залишити можливість 100-відсоткової акумуляції ПДВ тільки для малих фермерських господарств. при розробці будь-якого рішення ми мусимо пам'ятати, що повернення до старої системи ставить під загрозу подальше співробітництво з МВФ, а відповідно - і фінансову стабільність нашої країни.

Список використаних джерел:

1. Державна фіскальна служба України. Лист «Про особливості застосування спеціального режиму оподаткування в сільському господарстві у 2016 році» [Електронний ресурс] /. – Режим доступу: https://docs.dtkt.ua/doc/1041.72988.0
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» Електронний ресурс] /. – Режим доступу: https://docs.dtkt.ua/ua/doc/1214.404.0
3. Спецрежим ПДВ у 2016 році: особливості перерахування коштів. Електронний ресурс] /Дебет-кредит. Бухгалтерські новини.// – Режим доступу: https://news.dtkt.ua/ua/taxation/pdv/37079
4. Павленко О. Спецрежим ПДВ: врятувати сільське господарство і догодити МВФ [Електронний ресурс] / О.М. Павленко // Економічна правда. – 2016. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322/

Басюк Т.О., наук. кер. Пилипенко Л.М., к.е.н., доцент
Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Неприбуткові (некомерційні) організації відіграють важливу роль у соціально-економічному розвитку країн. Їх вважають третім сектором економіки поряд з державними органами та комерційними організаціями. Такі організації створюються з метою досягнення культурних, освітніх, соціальних, наукових, благодійних наукових цілей, захисту прав і законних інтересів громадян, а також їх здоров'я, розвитку фізкультури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян і в інших цілях, спрямованих на досягнення суспільних благ. Це можуть бути спілки, громадські організації, фонди, асоціації тощо.

Основні питання бухгалтерського обліку в неприбуткових організаціях стосуються джерел надходження коштів, їх обліку та використання. Особливості бухгалтерського обліку неприбуткових організацій полягають у тому, що для обліку витрат повинні застосовувати лише рахунки класу 8. Щодо надходження коштів у вигляді благодійних внесків, то дана сума відображається за кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»[2].

Цільове фінансування не визнається доходом до тих пір, поки не буде підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування визнається доходами протягом тих періодів, в яких було понесено витрати, пов'язані з виконанням умов такого фінансування.

Відмінності між неприбутковими організаціями та комерційними підприємствами й організаціями полягають у відсутності процесів виробництва і реалізації продукції (послуг), отриманні значної частини доходів у вигляді цільового фінансування від членів і не членів організації, відсутності статутного капіталу в більшості НО і поставок товарів (робіт, послуг) за основною діяльністю, тобто об'єкта оподаткування ПДВ[1].

Недостатня увага науковців до особливостей обліку неприбутковових організацій та відсутність нормативних актів з бухгалтерського обліку, які враховують особливості їх діяльності зумовлюють необхідність вдосконалення методологічного, методичного та організаційного забезпечення обліку неприбуткових організацій.

Таким чином, ведення та організація обліку неприбуткових організацій в Україні вимагають подальшого дослідження та розробки теоретичного забезпечення методології бухгалтерського обліку неприбуткових організацій з урахуванням особливостей їх діяльності. Відповідно потребують додаткового теоретичного осмислення організаційні аспекти обліку неприбуткових організацій як на мікрорівні, так і на макрорівні.

Список використаних джерел:

1. Гура Н.О. Неприбуткові організації в Україні: особливості діяльності та класифікація / Н О. Гура // Науковий вісник Київського національного унверситету ім. Т.Г. Шевченка Серія : Управління економікою: теорія і практика. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 23-31.
2. Волощина Т.О. Особливості організації обліку неприбуткових організацій /Т.О. Волошина // Управління розвитком, №17(157). - 2013. - С.18-19.

Безверхий К. В., к.е.н., доцент
Київський національний університет технологій та дизайну, м. Київ

УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

З тих пір, коли була створена модель сучасної фінансової звітності підприємства відбулися значні зміни у способах ведення бізнесу, створенні бізнесом цінностей, а також в середовищі в якому підприємство здійснює свою господарську діяльність. Необхідно відмітити, що змінився світ, отже повинна й змінитися фінансова звітність підприємства.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [1].

На основі Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1 приймаються відповідні управлінські рішення. Для того, щоб такі рішення були обґрунтованими і ефективними, до Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1 висувається ряд вимог. Необхідність відображати в ньому показники за декілька періодів, означає забезпечення вимоги зіставленості (порівняльності) інформації.

Що ж таке зіставність? Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності [2] зіставність належить до посилюваних якісних характеристик, а згідно з § ЯХ21 Концептуальної основи фінансової звітності [2] зіставність – це якісна характеристика, яка дає змогу користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей та відмінності між ними.

У „Великому тлумачному словнику сучасної української мови” (за редакцією В. Бусел), зіставність – це порівняння щось із чим-небудь або між собою [3, с. 460].

У національному стандарті (положенні) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у розділі ІІІ «Якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки» зазначається, що фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

а) фінансові звіти підприємства за різні періоди;

б) фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни [1].

Відповідно до § 39 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» суб'єкт господарювання, що розкриває порівняльну інформацію, подає, як мінімум, два звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів, та відповідні примітки. Якщо суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності або коли він перекласифікує статті у своїй фінансовій звітності, він подає, щонайменше, три звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів та відповідні примітки [4].

На основі проведеного дослідження пропонуємо удосконалити Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф. № 1, шляхом імплементації відповідних стовпців (за 3 роки) у діючу форму звітності, що наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Фрагмент удосконаленого Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1

Актив	Код рядка	**На 31 грудня 2015 р. (1)**	**На 31 грудня 2014 р.(2)**	**На 31 грудня 2013 р.(3)**
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи Нематеріальні активи	1000			
первісна вартість	1001			
накопичена амортизація	1002			
…	…	…	…	…

1 – відображаються дані за звітний період;

2 – відображаються дані за попередній звітний період;

3 – відображаються дані за період, що передує попередньому звітному періоду.

Також, пропонується удосконалити Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. № 2, що наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Фрагмент удосконаленого Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ф. № 2

Стаття	Код рядка	**За 2015 р. (1)**	**За 2014 р.(2)**	**За 2013 р.(1)**
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000			
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( )	( )	( )
…	…	…	…	…

1 – відображаються дані за звітний період;

2 – відображаються дані за попередній звітний період;

3 – відображаються дані за період, що передує попередньому звітному періоду.

Таким чином, порівняльність показників фінансової звітності підприємства на одну і ту ж саму дату дозволяє виявити відмінності в їх величині, оцінити їх кількісно і якісно, сформувати думку про фінансове становище підприємства на звітну дату, а також визначити тенденції його розвитку.

Отриманий результат буде корисним для застосування в практичній діяльності суб’єктів господарювання при проведенні аналізу їх господарської діяльності, адже, таке удосконалення посилить аналітичну складову фінансової звітності підприємства. Порушені питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
2. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009/print1447496000227706.
3. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К.; Ірпінь: ВТФ „Перун”, 2005. – 1728 с.
4. International accounting standard 1 «Presentation of Financial Statements» [Electronic resource]. – Mode of access: http://goo.gl/miFx5V.

Бейгул Т.О., наук. кер. Гноєва І.М., ст. викладач
Кременчуцький національний університет ім. Михайла Остроградського м. Кременчук

ПОДОЛАННЯ ПРОБЛЕМНИХ ПИТАНЬ В ОБЛІКУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

Українська економіка й надалі гостро відчуває на собі результати фінансової кризи, саме тому розрахунки між суб’єктами господарської діяльності повинні здійснюватися своєчасно та в повному обсязі. Адже в результаті господарської діяльності будь-якого підприємства або організації може виникнути, як кредиторська (яка надає можливість отримати підприємству певну послугу, роботи або товар в першу чергу, а оплатити їх пізніше), так і дебіторська заборгованість, що за своєю суттю є невиробничим активом,

який порушує звичний циклічний процес, коли не відбувається перетворення даного активу на грошові кошти.

Заборгованість підприємства призводить як до позитивних так і до негативних наслідків, що в свою чергу взагалі може погіршити платоспроможності підприємства, чим і обумовлюється актуальність написання даної статті.

Значну увагу необхідно приділяти відстеженню фактів виникнення та проблем своєчасної сплати заборгованості за товари (роботи, послуги). Тому призначення бухгалтерського обліку визначається в наданні повної та оперативної інформації щодо стану кредиторської та дебіторської заборгованості підприємства, для впровадження своєчасних заходів щодо управління нею, адже раціональна організація обліку впливає на величину оборотного капіталу підприємства та надає можливість підприємству уникнути виникненню штрафів та неустойок.

Актуальність обраної теми полягає у пошуках оптимального вибору розрахунків підприємств, що створить підприємству позитивну репутацію надійного партнера за будь-яких умов.

Метою дослідження є виявлення та розкриття існуючих проблем організації бухгалтерського обліку кредиторської та дебіторської заборгованості та обгрунтування шляхів їх подолання.

Для забезпечення покращення фінансових результатів підприємства необхідним є прискорення кругообігу оборотного капіталу та навчитися правильно управляти коштами підприємства.

А для управління кредиторською й дебіторською заборгованістю підприємства необхідним є правильно та своєчасно її аналізувати, важливе значення для цього має наявність достовірної інформації.

Дана інформація формується за такими джерелами, як: баланс підприємства, звіт про фінансові результати, примітки до річної фінансової звітності, первинні документи, журнали, в яких відображається рух відповідних платежів, розрахункові відомості про нарахування заробітної плати.

Для ефективної роботи підприємства необхідно визначити причини кожного виду заборгованості в результаті кожної окремої господарської операції та з кожним окремим контрагентом підприємства, адже бухгалтер повинен мати змогу швидко та якісно управляти заборгованостями підприємства так щоб не виникало проблемних питань.

Одним з основних видів аналізу дебіторської та кредиторської заборгованості є їх порівняльний аналіз. За результатами якого виявлене збільшення або зменшення дебіторської і кредиторської заборгованості можуть призвести до негативних наслідків для фінансового стану підприємства.

Збільшення кредиторської заборгованості проти дебіторської заборгованості може бути наслідком погіршення стосунків з клієнтами, тобто через зменшення кількості покупців продукції.

Збільшення дебіторської заборгованості проти кредиторської може бути наслідком неплатоспроможності покупців.

Потреба в удосконаленні обліку та аналізу дебіторської заборгованості підтверджується збільшенням її частки у складі активів підприємств.

Рекомендована науковцями питома вага дебіторської заборгованості у вар- тості оборотних активів – 40% [3], але насправді вона є значно вищою. Дана ситуація призводить до вилучення коштів із обороту підприємств, по-перше через заборгованість покупців або замовників, а по-друге це збільшення податкового зобов'язання яке необхідно сплатити за власні кошти.

Проблемою обліку кредиторської заборгованості є:

– по-перше це відсутність гарантій на своєчасне одержання грошей;

– по-друге не передбачення деталізації та співвідношенні різних видів кредиторської заборгованості;

– по–третє недосконаліть облікових регістрів.

Для кращого розуміння та детальнішого аналізу основних проблем кредиторської та дебіторської заборгованості згрупуємо їх на рисунку 1 [1-7].



Рисунок 1 – Проблеми обліку кредиторської та дебіторської заборгованості

Провівши аналіз були виявлені істотні проблеми на всіх трьох досліджуваних рівнях, що регулюють дебіторську та кредиторську заборгованість які виникають.

Пропонуємо такі шляхи подолання виявлених проблем:

– проаналізувати відносини з контрагентами та припинити дію договорів з покупцями які порушують терміни виплати грошових коштів;

– проаналізувати економічну сутність та умови виникнення дебіторської і кредиторської заборгованостей в сучасних умовах господарювання;

– проаналізувати сучасний стан дебіторської і кредиторської заборгованостей та розробити рекомендації щодо покращення їх фінансового стану;

– розробка, або удосконалення, кредитної політики підприємства;

– розробити методичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку простроченої та безнадійної заборгованості;

– створення надійного резерву сумнівних боргів та визначення порядку його розрахунку в обліковій політиці підприємства;

– створити інформаційну базу дебіторської та кредиторської заборгованості учасників щодо ведення розрахунків для подальшого їх звіряння та аналізування;

– проводити систематичний контроль та інвентаризацію заборгованості;

– розробити рекомендації з впровадження автоматизованої системи бухгалтерського обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами.

Отже, однією з головних проблем бухгалтерського обліку кредиторської та дебіторської заборгованості є суперечності між бухгалтерським та податковим обліком та недосконала законодавча база країни.

Існуючі форми та регістри за якими відбувається узагальнення бухгалтерського обліку кредиторської та дебіторської заборгованості не дають можливості отримати необхідну інформацію для прийняття зважених управлінських рішень, а відсутність гарантій щодо отримання грошей взагалі може зупинити діяльність підприємства.

Отже, дослідження та вирішення проблемних питань дозволить значно вдосконалити організацію та методику обліку і аналізу розрахунків з контрагентами, що забезпечить високі темпи виробництва та підвищення конкурентоспроможності.

Список використаних джерел:

1. Гангал Л. С. Основні проблеми та шляхи вдосконалення обліку дебіторської заборгованості. [Електронний ресурс] Режим доступу rusnauka.com›18_EN_2009/Economics/48184.doc.htm.
2. Горбачова О. М. Облік і аналіз дебіторської заборгованості: проблеми та шляхи їх вирішення / О. М. Горбачова, Л. В. Лахай // Торгівля і ринок. - 2010. - № 30. - Т. 2. -С. 392-399.
3. Москалюк Г. О. Система внутрішнього контролю дебіторської та кредиторської заборгованості: напрямки удосконалення і розвитку. «Ефективна економіка» [Електронний ресурс]. Режим доступу economy.nayka.com.ua›?op=1&z=1899.
4. Гончарук Р.П. Сутність та класифікація кредиторської заборгованості: колізії наукових підходів / Р. П. Гончарук // Вісник ЖДТУ: економічні науки. – 2012. - №1. – 48-51.
5. Марусяк Н. Л. Дебіторська та кредиторська заборгованість як основні фінансові регулятори кругообігу оборотного капіталу підприємства / Н. Л. Марусяк // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - №7. – С. 90-95.
6. Марчак Н. В. Управління кредиторською заборгованістю як джерелом фінансування підприємств / Н. В. Марчак, О. О. Фокіна // Інноваційна економіка. – 2011. - №2. – С.237-239.
7. Москалюк Г. О. Система внутрішнього контролю дебіторської та кредиторської заборгованості: напрямки удосконалення і розвитку. «Ефективна економіка» [Електронний ресурс]. Режим доступу economy.nayka.com.ua›?op=1&z=1899.

Белінська О.В., к.е.н., доцент, Ілюхіна Н.П., к.е.н., доцент, Обнявко О.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

МОДЕЛЮВАННЯ В ОБЛІКУ: ДОСЯГНЕННЯ, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ

Моделювання в сфері облікових аспектів управління (обліку, контролю, економічного аналізу, оподаткування) досліджують багато вчених, серед яких можна назвати К.В. Безверхого, І.В. Воронову, В.В. Євдокимова, В.М. Жука, С.В. Івахненкова, О.І. Кольваха, Я.Д. Крупку, І.І. Кузя, Ю.А. Кузьминського, Н.М. Малюгу, Т.Г. Маренич, Н.Т. Лабинцева, А.Ю. Карецького, С.В. Нихаєва, В.І. Попович, М.І. Сидорову, Я.В. Соколова, В. Резніченко, А.А. Тимашова, М.М. Шигун.

Якщо раніше використання моделювання відбувалося в техніці, фізиці і хімії, то в кінці XX і нинішньому XXI столітті сформувалося значна кількість напрямків моделювання в гуманітарних дослідженях. Так, М.М. Шигун відзначає наступні напрямки сучасних досліджень моделювання: загальна теорія моделювання; філософія моделювання; макроекономічне моделювання; моделювання економіки, економічних систем і процесів; моделювання управлінських процесів, планування, прогнозування; моделювання виробничих і господарських процесів, бізнес-процесів; моделювання в бухгалтерському обліку; моделювання в контролі, ревізії, аудиті, експертизі; моделювання в економічному

аналізі; моделювання інформаційних систем і технологій, баз даних; моделювання в банківській діяльності; фінансове моделювання і прогнозування; моделювання податкової системи, податків і платежів; моделювання розвитку АПК; моделювання зовнішньоекономічної діяльності; моделювання інвестиційної діяльності; моделювання інноваційної діяльності; моделювання маркетингової діяльності; моделювання ризиків, ризикових операцій; моделювання трудового потенціалу і зайнятості; економіко-математичне, економетричного моделювання; імітаційне моделювання; статистичні методи моделювання; інші напрямки моделювання [1, с. 370].

Л.А. Трофімова і В.В. Трофимов відзначають, що модель (від лат. *modulus* - зразок, зображення, образ) – це створена людиною подоба реального об'єкта. Найбільш широко моделювання використовують в техніці, в автомобілебудуванні, в авіації, в космосі, в геодезії, в архітектурі тощо [2, с. 19].

А.І. Уємов стверджує, що «модель – це система, дослідження якої служить засобом отримання інформації про іншу систему» [3, с. 48].

Однією з сфер застосування моделювання є бухгалтерський облік. О.І. Кольвах зазначає, що бухгалтерський облік вирішує два завдання: «моделювання облікових подій засобами бухгалтерських проводок з метою формування первинної облікової інформації та перетворення первинної інформації в зведені бухгалтерські звіти» [4, с. 8].

Я.В. Соколов вказує, що: «вся історія бухгалтерського обліку – це історія розвитку моделей, від простіших (ізоморфних) – до все більш складнимх і абстрактних (гомоморфних), що дозволяє спростити управління господарськими процесами і зробити це управління більш ефективним» [5, с. 3].

М.І. Сідорова наголошує, що моделювання в бухгалтерському обліку як складної частини економічних наук виконує особливу роль.Загальновизнано, що бухгалтерський облік є моделью економічного життя господарюючого суб'єкта. Перед вченими завжди виникала необхідність в побудові і вивченні моделі бухгалтерського обліку, що є різновидом складних систем. Моделлювання є одночасно є і методом познання, і цільовою функцією бухгалтерського обліку [6, с. 119; 7, с. 5-6].

В.М. Жук стверджує, що моделювання в бухгалтерському обліку – це комплексне застосування його методів та наукових підходів для відображення господарських процесів й явищ не прямо чи безпосередньо, а через специфічно створені символи та описання [8].

В дослідженні моделювання в бухгалтерському обліку досягнуті певні результати. Так, запропонована досить вдала і обгрунтована класифікація еволюції бухгалтерських моделей, запропонована М.І. Сідоровою. За підходом цього дослідника, виділяються такі моделі [6, с. 119-121; 7, с.19-23]: шаблонний підхід на основі венеціанської (староіталійської) моделі; модель на основі процедурного підходу (з відокремленням староіталійської, новоіталійської, німецької та інші форми обліку; модель на основі системного підходу, що сформувалась у XIX столітті; модель на основі ситуаційного підходу, що сформувалась у XX столітті (формування моделей бухгалтерського обліку здійснюється на основі галузевої приналежності компанії, цільової заданості результатів діяльності організації, наявності специфічної групи користувачів інформції бухгалтерського обліку і звітності); сучасної моделі обліку на основі інтеграційно технологічног підходу (формування єдиного інформаційного простору економічського суб'єкта за допомогою сучасних інформаціційних технологій).

Є певні результати дослідження облікової політики підприємства як, з одного боку, найважливішої прогнозної, а з іншого боку, діючої моделі управління економікою підприємства [9].

У той же час, невирішено багато проблем в дослідженні та застосуванні моделювання в системі вітчизняного бухгалтерського обліку. В.М. Жук зазначає, що у національній системі обліку України процесу моделювання не приділяється належної уваги. Помилково вважається (і це до певної міри закріплено законодавством), що моделювання має здійснюватись у практичному сегменті обліку власниками та менеджерами підприємств. При цьому ігнорується факт інституціональної неготовності останніх до моделювання облікового розкриття господарських процесів та явищ не кажучи вже про потреби

облікових реакцій на виклики глобальної економіки [8]. М.М. Шигун. наголошує на тому, що: …«відсутність комплексних розробок щодо методологічного забезпечення процесів моделювання в бухгалтерському обліку знижує його інформаційну наповненість та, як наслідок, перешкоджає ефективному управлінню суб'єктами господарювання» [10].

Т.Г. Маренич зазначає, що систематизація наукових публікацій дає змогу виділити такі найбільш актуальні проблеми моделювання в бухгалтерському обліку: питання теорії облікового моделювання, моделювання бухгалтерського обліку для цілей управління, розробки моделей балансу і звітності, моделювання організації бухгалтерського обліку та облікової політики, моделей інформаційних технологій і комп'ютеризації бухгалтерського обліку, моделювання нормативного обліку витрат і калькулювання. Крім того моделювання в бухгалтерському обліку розглядається на мікро- та макрорівнях. Рівень макромоделювання пов'язаний з порівняльною характеристикою світових моделей бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Науковці вивчають також проблеми застосування математичних методів при моделюванні бухгалтерського обліку, податковому моделюванні, обліковому моделюванні операцій з інвестиціями, моделюванні руху оборотних активів та грошових коштів, моделюванні фінансових результатів, моделюванні обліку для цілей контролю [11].

Можна окреслити основні напрямки подальшого розвитку моделювання в обліку.Так, В.М. Жук зазначає, що організація моделювання в бухгалтерському обліку потребує певної системи. Така система формуються на рівні розробки МСФЗ та має бути логічно (відновлена) продовжена на національний та галузевий рівні. У найближчій перспективі останні рівні будуть визначальними у моделюванні бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності та формуватимуть базу його розвитку [8].

С.В. Колчугін пропонує будувати облікові моделі за наступними етапами: 1 етап: визначення істотних параметрів, що визначають зміст модельованого процесу; 2 етап: визначення можливих зв'язків істотних параметрів в моделируемом процесі і побудова можливих моделей; 3 етап: аналіз можливих моделей з метою виявлення найбільш раціональних [12].

Вважаэмо, що при обліковому моделюванні доцільно спиратися на концептуальні засади організації обліку, запропоновані Б.І. Валуєвим [13, с. 100-103], а саме на:

1) принцип підпорядкованості загальній логіці організації управління економікою, що визначає вибір конкретних форм організації обліку;

2) принцип доцільного наближення функції обліку в центри прийняття рішень відповідно до особливостей організації управління і виробництва;

3) принцип делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів нижчого рівня зі збереженням загальної відповідальності за головним бухгалтером;

4) принцип взаємодії обліку з іншими функціями управління – плануванням, контролем, економічним аналізом, регулюванням (прийняттям управлінських рішень);

5) принцип взаємодії різних видів обліку, які є взаємопов'язаними на основі наступності інформації та взаємодоповнюючими у випадку, коли об'єкти обліку різних видів обліку не збігаються;

6) принцип оптимального поєднання різних форм централізованої і децентралізованої організації обліку в кожному конкретному підприємстві.

Список використаних джерел:

1. Шигун М.М. Економічне моделювання в наукових публікаціях: бібліометричне дослідження / М.М. Шигун // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 2(11). – С. 350-383.
2. Трофимова Л.А., Трофимов В.В. Методы принятия управленческих решений : учебное пособие / Л.А. Трофимова, В.В. Трофимов. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2012. – 101 с.
3. Уемов А.И. Логические основы метода моделирования / А.И. Уемов. – М. : Мысль, 1983. – 312 с.
4. Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения : автореф. дис. … доктора экон. наук: 08.00.12 / О.И. Кольвах. – М., 2000. – 60 с.

5. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете. / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 6. – С. 3-8.
6. Сидорова М.И Эволюция моделей бухгалтерского учета / М.И. Сидорова // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 9 – С. 119-121.
7. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий : автореф. дис. … доктора экон. наук: 08.00.12 / М.И. Сидорова. – М., 2013. – 44 с.
8. Жук В.М. Розвиток моделювання в бухгалтерському обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 3. – С. 26-32 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://magazine.faaf.org.ua/rozvitok-modelyuvannya-v-buhgalterskomu-obliku-1218.htm.l.
9. Кубик В.Д., Обнявко А.В. Учетная политика как инструмент моделирования деятельности предприятия / Кубик В.Д., Обнявко А.В. // Promising problems of economics and management: Collection of scientific articles. – Publishing house «BREEZE», Montreal, Canada, 2015. – Pp. 246-253.
10. Шигун М.М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку : автореф. дис. … доктора екон. наук: спец. 08.00.09 / М.М. Шигун. – К., 2010. – 36 с.
11. Маренич Т.Г. Моделювання системи бухгалтерського обліку / Т.Г. Маренич [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http:/khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_137/04.pdf.
12. Колчугин С.В. Метод моделирования в бухгалтерском учете / С.В. Колчугин // Вестник науки и образования. – 2015. – Вып. № 5 (7) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://cyberleninka.ru/article/n/metod-modelirovaniya-v-buhgalterskom-uchete.
13. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

Бєлозьорова Ю. О., наук. керівник Шерер І.Л., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

МІЖНАРОДНИЙ І ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ ДОХОДІВ

Актуальність теми зумовлена тим, що основною метою підприємства в умовах ринку стає одержання максимального прибутку при мінімальних витратах. Засобом досягнення цієї мети є максимізація товарообігу, валового доходу та оптимізація витрат обігу. Бухгалтерський облік доходів в Україні регламентований на законодавчому рівні, проте, діючі національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку містять ряд недоліків та суперечать іншим нормативно-правовим актам, що призводить до відсутності уніфікованого обліку в Україні та призводить до виникнення непорозумінь при відображенні господарських операцій. Так облік за П(С)БО суперечить положенням обліку за податковим законодавством, що, в свою чергу, спричиняє двоякість облікового відображення господарських операції, пов'язаних з обліком доходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСБО досліджували такі науковці, як: О. Чумак, Ф. Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші. Однак ряд важливих питань методології й організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах залишаються не вирішеними повною мірою. Це стосується насамперед гармонізації ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності за національними стандартами, а також визначення основних шляхів удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду.

За умов реформування економіки все частіше українські компанії виходять на світові ринки з метою залучення іноземних інвесторів. Тому виникає необхідність формувати фінансові звіти відповідно до міжнародних стандартів [4, 6]. Кожне підприємство має необхідність визнання і відображення фінансових результатів своєї діяльності. Прозорість і достовірність відображення фінансових результатів дає змогу іноземному інвестору

приймати рішення про обсяг інвестицій, які він може надати підприємству та здійснювати контроль за їх ефективним використанням.

Фінансовий результат кожного підприємства залежить від суми доходів, які воно отримує в процесі своєї діяльності. Отже, виникає необхідність порівняння національного положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) «Дохід» [5].

Постановка завдання. Метою статті є виявлення спільних рис та відмінностей визнання, класифікації та оцінки доходів за національними та міжнародними стандартами для правильного відображення і формування фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Законі Україні «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» задекларовано, що П(С)БО безпосередньо грунтуються на МСБО, а точніше «не суперечать міжнародним стандартам» [1]. Це вказує на те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Для формування інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності в національному бухгалтерському обліку застосовують П(С)БО 15 «Дохід» [1], а у зарубіжному – МСБО 18 «Дохід» [3]. Порівнюючи основні положення цих стандартів можна сказати, що структура МСБО 18 є значно ширшою, ніж П(С)БО 15 та існують також відмінності у змісті даних положень. Згідно з МСБО 18, дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [3]. Що стосується П(С)БО 15 «Дохід», то поняття доходу як такого в ньому не розглядається. Але згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу [2]. Критерії визнання доходу збігаються за обома стандартами та передбачають ймовірне надходження економічних вигід. У МСБО 18 та П(С)БО 15 зазначено, що не визнаються доходами: суми податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітету. У П(С)БО 15 «Дохід» не визнаються також суми попередньої оплати праці, авансів у рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів. Згідно національних стандартів доходи класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації товарів, робіт, послуг, інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи, надзвичайні доходи. У МСБО 18 «Дохід» класифікація доходів не наводиться , однак визначені наступні види доходів: дохід від реалізації , дохід від надання послуг, відсотки, роялті, дивіденди. Відмінність класифікації доходів впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів діяльності, а також зумовлюють розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати і відображенні в ньому інформації про доходи. Спільною рисою П(С)БО та МСБО «Дохід» є те, що як в національному, так і в міжнародному обліку дохід має оцінюватись за справедливою вартістю. Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [3]. В МСБО 18 «Дохід» також зазначається, що справедлива вартість отриманої компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень з використанням умовної ставки відсотка, яка буде найточніше визначена з двох наведених ставок:

1) домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою;

2) ставка відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструменту до поточної грошової ціни реалізації продукції.

Методологічні засади формування і відображення інформації про фінансові результати у звітності визначає в Україні НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2]. У міжнародній практиці окремого стандарту немає, однак склад фінансової звітності визначає МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Останнім етапом порівняння П(С)БО та МСБО є розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності. Дані пункти в стандартах являються однаковими, відрізняючись тільки в моментах класифікації за групами доходів у розрізі кожного з стандартів.

Для відкритих акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, банків та фінансових організацій залучення додаткових джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і подальший розвиток підприємства. Застосування МСФЗ як для складання фінансової звітності має ряд переваг, а саме: можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень, забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність, можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки, престиж та більша довіра з боку потенційних партнерів в деяких випадках велика надійність інформації, та прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Висновки. Отже, з вище проведеного порівняння можна зробити висновок, що П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» має досить значну кількість спільних рис, а саме: визнання доходів, оцінка та їх відображення, які трактуються подібно в обох стандартах. Однак, виявлений і ряд відмінностей, які є досить несуттєвим, а саме: класифікація та об'єм висвітлення деяких із питань є різними. Дані порівняння дають змогу зробити висновок, що в МСБО більш конкретизовано певні положення, але й національний стандарт містить моменти, які, зокрема, зумовлені національними особливостями обліку. Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку й звітності. Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про необхідність їх постійного розвитку та удосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни. Умови часу висувають вимоги до розвитку П(С)БО у таких напрямках: конкретизації певних понять та термінів, що передбачені П(С)БО та обумовлені потребами змін, що відбуваються, розвиток П(С)БО та удосконалення податкового законодавства з метою ліквідації неузгодженості, що існує сьогодні і створює певні труднощі та ускладнення щодо ведення фінансового та податкового обліку, постійні дослідження з метою оперативного усунення розбіжностей що існують між МСБО та П(С)БО, а саме доопрацювання існуючих П(С)БО та розробка нових, які б відповідали потребами економіки. Дослідження щодо змісту П(С)БО ускладнюється цілим рядом проблем, які потребують вирішення на перспективу, а саме: недосконала нормативно-законодавча база щодо регулювання П(С)БО, відповідно до змін в економіці, відсутність єдиного підходу та різночитання методичних матеріалів, положень інструкцій з різних спеціалізованих друкованих видань, низький рівень кваліфікації бухгалтерів та їх непідготовленість до змін у системі бухгалтерського обліку у зв'язку з її трансформацією та реформування. Отже, в сучасних умовах слід уважно підходити до порядку визнання доходу, тому що невиконання однієї із умов не дає права підприємству збільшувати свої доходи. В разі виникнення проблем з тлумачення того чи іншого питання необхідно звертатися до міжнародних стандартів обліку. Тобто, ПСБО 15 "Дохід" потребує доопрацювання в частині уточнення критеріїв визнання доходу шляхом надання практичних рекомендацій щодо їх застосування.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999р. №290.: [Електронний ресурс]. — режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.: [Електронний ресурс]. — режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3745—12/page.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід».: [Електронний ресурс]. — режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 880 с.
5. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т. Кондрашова, О. Соболєва // Економіка. – К., 2009. – № 4. – С. 16–20.
6. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підгрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л.Г. Ловінська // Экономика и управление. – К., 2009. – № 1. – С. 23–28.
7. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник/ За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця.- 6-е видання, перероб. і доп.- Житомир: ЖІТІ, 2001.-672с
8. Борисейко Ю.В. Стандарти бухгалтерського обліку доходів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010, №2(52). – с. 72-76.

Бігун М.Я., наук. кер. Майстер Л.А., к. е. н., асистент
Вінницький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету, м. Вінниця

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Важливим напрямом реформування бухгалтерського обліку в Україні в умовах євроінтеграції є відповідність фінансової звітності вітчизняних підприємств міжнародним стандартам, що визначає принципово нові задачі щодо підвищення рівня управління суб'єктами підприємницької діяльності.

Вивчення проблем та перспектив розвитку бухгалтерського обліку в умовах сучасної економіки займає сьогодні одне з провідних місць в наукових працях таких вчених: Ф. Бутинця, С. Голова, С. Зубілевича, В. Костюченко, С. Левицької, Є. Мниха, В. Пархоменка, В. Рудницького, В. Сопко, І. Яремка.

Велику роль у процесі розробки методології бухгалтерського обліку відіграла Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. Питаннями стандартизації бухгалтерського обліку нині безпосередньо займаються як спеціальні міжнародні організації, так і уповноважені національні органи. Серед перших насамперед слід назвати Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), створений у 1973 р. в Лондоні організаціями професійних бухгалтерів Австралії, Канади, Франції, Японії, ФРН, Мексики, Голландії, Великобританії, Ірландії та США. Іншою авторитетною міжнародною організацією є Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), створена у 1977 р. в Мюнхені. Сферою діяльності цієї організації є розробка етичного, освітнього та аудиторського напрямів у бухгалтерському обліку.

З розвитком ринкових відносин та інтеграції України до світової спільноти, система бухгалтерського обліку зазнала значних змін. Наближення української системи обліку до МСФЗ розпочалося в 1998 році з прийняттям урядом Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСБО.

Держава винесла на перший план питання розробки та застосування такої методології бухгалтерського обліку і звітності, яка відповідала б міжнародним стандартам, що є найбільш уніфікованими вимогами до організації і ведення бухгалтерського обліку, що надає можливість виходу українських підприємств на міжнародні фінансові ринки та наблизить національну систему бухгалтерського обліку до європейської, створивши більш сприятливі умови для іноземних інвесторів, які можуть адекватно оцінювати свої вигоди від капіталовкладень у компанію [1].

Саме тому 18 березня 2004 року було затверджено Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» № 1629. Даним нормативним документом було визначено бов'язковість безпосереднього застосування підприємствами Міжнародних стандартів фінансової звітності [2]. А 12 травня 2011 р. Президентом України був підписаний Закон «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 3332-VI, яким було введено в дію статтю 12 «Застосування міжнародних стандартів» [3].

МСФЗ являє собою систематизований збірник основних правил складання звітності. Усього у Стандарті 35 розділів. Вони регламентують загальні питання (такі, як визначення базових принципів обліку) і конкретні об'єкти в розрізі операцій і статей звітності (наприклад, запаси, оренда, доходи, основні засоби тощо).

МСФЗ включають в себе:

- міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- тлумачення, розроблені Комітетом із інтерпретацій міжнародних стандартів фінансової звітності [4].

Внесення змін до ЗаконуУкраїни «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», пов'язаних із запровадженням МСФЗ, є вельми важливим і значущим кроком на шляху розвитку системи бухгалтерського обліку і звітності в нашій державі. З економічної точки зору сучасна і послідовна система податкового і комерційного бухгалтерського обліку і звітності поліпшила інвестиційний клімат, прискорила економічне зростання і продуктивність економіки, збільшила податкові надходження до бюджету, дала можливість уникнути законодавчих протиріч і неврегульованості нормативної бази, яка мала місце ще нещодавно

Інтерпретація МСБО та МСФЗ постійно переглядається та доповнюється у відповідності до вимог, що висувають користувачі фінансової звітності та обліку під впливом змін на ринках. Пристосування українських підприємств до МСФЗ дозволяє уникнути необхідності складання податкової та спеціалізованої звітності, сприяє зменшенню ризиків для інвесторів та кредиторів, забезпеченню прозорості та зрозумілості інформації, підвищенню зростання довіри до показників фінансової звітності, поглибленню міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку.

Україна за рівнем наближення національних стандартів до міжнародних стандартів фінансової звітності поки не зрівнялася з передовими країнами Європи. Передумовами подальшого розвитку бухгалтерського обліку є:

- уточнення та дотримання в умовах активного розвитку різноманітних облікових систем концептуальних основ і методологічної бази бухгалтерського обліку;
- уніфікація методики визначення даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, термінології бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародної практики стандартизації;
- гармонізація на основі міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням вітчизняних потреб і можливостей методик обліку;
- безперервна професійна освіта, реалізація програми сертифікації бухгалтерів та аудиторів із забезпеченням прийнятних для широкого загалу умов та належного рівня оцінювання.

Аналіз останніх тенденцій, пов'язаних з розподілом управлінських повноважень щодо регулювання розвитку окремих облікових підсистем, свідчить про відсутність однозначної позиції щодо подальшого вирішення даного питання. Внаслідок цього постає нагальна потреба створення інтегрованої національної системи бухгалтерського обліку, що забезпечить вирішення сучасних проблем облікового забезпечення.

Отже, можна зробити висновок, що удосконалення бухгалтерського обліку в Україні зумовлене багатьма зовнішніми і внутрішніми факторами, зокрема розвитком інтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва.

Список використаних джерел:

1. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні/ С.С. Голов // Бухгалтерських облік і аудит. – 2006. - № 1. - С. 16-25
2. Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629
3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 р. – № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/ main.cgi?nreg =3332-17.
4. Пархоменко В.О. Принципи і підходи регулювання і регламентації бухгалтерського обліку / В.О. Пархоменко/ Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 11.- С. 12-19

Бойко О. С., викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

СТВОРЕННЯ РЕЗЕРВУ НА ОПЛАТУ ВІДПУСТОК НА ПІДПРИЄМСТВІ

Кожна особа, яка перебуває в трудових відносинах з підприємством або уклала трудовий договір з фізичною особою після відпрацювання певного часу набуває право на щорічну оплачувану відпустку. Переважна кількість працівників надає перевагу відпустці у літку, а підприємство зобов'язане виплатити повну суму відпускних до її початку. Відтак, у цей період у підприємства можуть виникнути досить істотні витрати. Для запобігання таких витрат передбачено створення забезпечення на оплату відпусток. Коли настає пора відпусток, суми відпускних виплачуються з резерву та підприємство не має проблем з пошуком вільних грошових коштів на оплату відпусток працівникам.

Відповідно до листа Міністерства фінансів [1] нарахування даного резерву є обов'язковим для підприємств. Від обов'язку створювати резерв звільнені лише суб'єкти малого підприємництва, які відповідають критеріям п. 154.6 Податкового кодексу України та мають право на застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку доходів та витрат [2]. Проте переважна кількість підприємств, які знаходяться на загальній системі оподаткування, нехтує створенням резерву на оплату відпусток.

Створення забезпечення на оплату відпускних передбачено ПСБО 11 «Зобов'язання» та ПСБО 26 «Виплати робітникам».

У п. 13 ПСБО 11 «Зобов'язання» наведено визначення того, для яких цілей можуть створюватися забезпечення: "забезпечення створюються для відшкодування майбутніх операційних витрат на виплату відпусток працівникам" [3]. П. 3 ПСБО 26 «Виплати працівникам» дає визначення виплатам, що підлягають накопиченню, до яких саме і відносяться суми відпускних: виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах [4]. Та нарешті у п.7 ПСБО 26 відзначається, що виплати за невідпрацьований час, які підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Забезпечення відпускних створюється у бухгалтерському обліку за рахунок щомісячних відрахувань до резерву з метою рівномірного розподілу витрат на оплату часу перебування працівників у відпустці між звітними періодами.

Рішення про створення резерву відпусток підприємства повинні відобразити у своєму наказі про облікову політику. Відповідно до [5, ст. 19] резерв відпусток потрібно створювати для оплати щорічних (основної й додаткової) відпусток, а також додаткових відпусток працівникам із дітьми, оскільки саме вони можуть накопичуватися. Для інших видів відпусток, передбачених Законом про відпустки й оплачуваних коштами роботодавця (навчальна, творча відпустка, відпустка для участі в змаганнях тощо), резерву не створюють. Річ у тім, що, по-перше, чинне законодавство можливості їх накопичення не передбачає, а, по-друге, передбачити ймовірність їх надання вкрай складно.

Використання підприємством забезпечення має відбуватися лише для відшкодування тих витрат, для яких його було створено. Тобто за рахунок резерву відпусток підприємство може нарахувати:

– оплату щорічних основних відпусток та додаткових відпусток працівникам із дітьми;

– оплату компенсацій за невикористані дні відпустки;

– оплату єдиного соціального внеску від суми оплати відпусток і компенсацій.

Інших напрямків використання цього резерву бути не може.

Відповідно до [6] облік руху і залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам ведеться на субрахунку 471 "Забезпечення виплат відпусток" рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів". По кредиту субрахунку відображається нарахування резерву , по дебету - його використання. На цьому ж рахунку також узагальнюється Інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань на оплату відпусток.

Згідно з п. 16 П(С)БО 11, сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Це означає, що:

– розрахунок суми резерву потрібно проводити на кожну дату балансу;

– сума резерву на дату балансу повинна дорівнювати сумі очікуваних витрат, пов'язаних з оплатою відпусток;

– якщо сума резерву відпусток, створеного раніше, не збігається з сумою очікуваних витрат на оплату відпусток, така сума резерву має бути відкоригована.

Нарахування забезпечення на оплату відпусток розраховується за одним з двох варіантів.

Згідно з Інструкцією 291, сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці. Саме цей варіант розрахунку пропонує використовувати Мінфін у [7].

Сума щомісячних відрахувань до резерву на оплату відпусток визначається за формулою:

$$РВ = ЗП_ф * \frac{Вр_п}{ФОПр_п} * К_н,$$

де:

РВ – резерв на оплату відпусток;

$ЗП_ф$ – заробітна плата фактична за місяць;

$Вр_п$ – річна планова сума оплати відпусток у майбутньому році;

$ФОПр_п$ – загальний запланований річний фонд оплати праці;

$К_н$ – коефіцієнт нарахувань єдиного соціального внеску.

Планові показники, які використовуються у розрахунках, на великих підприємствах визначаються економічним відділом. Якщо у штаті немає економіста, бухгалтер може розрахувати плановий фонд оплати праці на підставі даних про чисельність працюючих та затверджених сум посадових окладів (тарифних ставок) на початок року. Планова сума відпускних обчислюється виходячи з того, що згідно з [5] кожному робітнику гарантується надання щорічної відпустки тривалістю не менше 24 календарних днів. Для розрахунку річної планової суми витрат на оплату відпусток необхідно визначити середню кількість днів щорічної та додаткової відпустки, на які в середньому має право один працівник.

Порядок визначення суми резерву викладено також у [8, пп.11.10]. Для розрахунку суми резерву згідно з цим варіантом, невикористана кількість днів щорічної відпустки працівників за розрахунковий період (в даному випадку місяць) множиться на середньоденну заробітну плату працівників. Середньоденна заробітна плата визначається згідно з Порядком №100 шляхом ділення фактично нарахованого ФОП за 12 календарних місяців, що передують місяцю розрахунку, на кількість календарних днів у цьому 12-

місячному періоді за винятком святкових і неробочих днів, встановлених ст. 73 КЗпП. У сумі цього резерву також необхідно врахувати суму нарахувань ЄСВ.

Отже, при застосуванні першого методу коефіцієнт резерву розраховується один раз на весь рік на підставі планових показників оплати праці, а при другому – сума забезпечення визначається виключно на підставі фактичних показників.

При створенні резерву на оплату відпусток дебетуються рахунки втрат в залежності від категорії працівників, щодо яких створюється такий резерв (виробничі, адміністративні витрати, витрати на збут або інші операційні витрати) та кредитується субрахунок 471. Тобто витрати на створення резерву на оплату відпусток відносяться до складу витрат операційної діяльності. А при безпосередньому нарахуванні відпускних працівникам сума відпускних вже не включається до операційних витрат звітного періоду, а нараховується за рахунок коштів сформованого резерву проводкою Дт 471 Кт 66, 651. У випадку, якщо створеного резерву на оплату відпусток у якомусь місяці виявиться недостатньо, частину відпускних, яка виходить за межі забезпечення необхідно віднести до складу операційних витрат того періоду, у якому вони виникли. До того ж слід пам'ятати, що субрахунок 471 не передбачає дебетового залишку, тому використовувати резерву більше, ніж нараховано, заборонено.

Відповідно до п. 18 П(С)БО 11, залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується. Інвентаризація резерву на оплату відпусток здійснюється раз на рік, за підсумками року та полягає у порівнянні залишку річного резерву на оплату відпусток включаючи відрахування єдиного соціального внеску з результатом перемноження кількості днів невикористаної щорічної відпустки на середньоденну заробітну плату працівників. Ця сума повинна знаходитися за кредитом рахунку 471 на 31 грудня.

Якщо отриманий результат нижче, ніж сума за кредитом рахунку 471, то резерв необхідно донарахувати. Якщо отриманий результат вище, ніж кредитове сальдо рахунку 471, то надмірно нараховані суми підлягають сторнуванню.

Список використаних джерел:

1. Лист Міністерства фінансів України «Щодо створення підприємствами забезпечення на виплату відпусток працівникам» від 09.06.2006 р. № 31-34000-20- 25/12321 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://law.dt-kt.com/?p=4823
2. Податковий кодекс України від 2.12.2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
3. П(С)БО 11 - Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»» від 31.01.2000 р. №20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00
4. П(С)БО 26 - Наказ МФУ «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003 р. № 601 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03
5. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 р. №504/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80
6. Інструкція про застосування Плану рахунків № 291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99
7. Лист Міністерства фінансів України «Щодо бухгалтерського обліку витрат на додаткові відпустки» від 29.07.2009 р. №31-34000-20-9/20640 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09062.html
8. Наказ Міністерства фінансів України «Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» від 11.08.94 р. №69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94

Борисенко С.О., наук. кер. Артюх О.В., к.е.н. доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА П(С)БО №15 «ДОХІД» ТА МСБО №18 «ВИРУЧКА»

В умовах активізації економічного середовища невпинно зростає значення достовірної, зрозумілої і прозорої інформації для всіх користувачів бухгалтерської інформації. Дуже важливим питанням на сьогоднішній день є адаптація національних стандартів до міжнародної практики ведення обліку. Запровадження МСБО підвищить прозорість та зрозумілість інформації про діяльність підприємств та організацій для іноземних інвесторів. В будь-якому підприємстві найважливішим елементом є фінансовий результат підприємства від господарської діяльності. Для визначення прибутку (збитку) звітного періоду потрібно достовірно оцінити та правильно визнати доходи та витрати. В такому випадку на бухгалтерський облік як інформаційну базу управління підприємством покладається ряд функцій із забезпечення точності та правильності віднесення доходів та витрат до відповідного звітного періоду із врахуванням особливостей розвитку бухгалтерського обліку на сучасному етапі.

Так, проблемами правомірного визнання та достовірної оцінки відповідно до міжнародного та національного законодавства, займалися такі науковці як: В.М. Бровко, О.Є. Гавриленко, Т.А. Гоголь, Н.М. Голуб, Я.М. Гринчишин, С.Л. Ложкина, А.В. Рабошук, А.В. Рябченко, Л.В. Сахарцева, І.І. Сахарцева, А.І. Швиденко, Є.В. Шматова, Н.В. Шульга тощо.

Метою даної статті є порівняння обліку доходів згідно П(С)БО та МСБО для визначення проблемних питань, а також достовірного визначення фінансового результату за відповідний звітний період.

В Україні доходи діяльності регулюються нормами П(с)БО 15 «Дохід», а в міжнародній практиці – нормами МСФЗ (IAS) 18 «Виручка». Порівняємо методологічні основи обліку доходів і відображення їх у звітності за цими двома стандартами.

Аналіз вітчизняної та міжнародної облікової практики неоднозначно трактує такі поняття як «фінансові результати», «прибуток (збиток)», «доходи» та «витрати» суб'єктів господарювання (табл. 1).

Таблиця 1

Трактування основних термінів відповідно до П(с)БО і МСФЗ (IAS)

Визначення	П(С)БО	МСБО
Дохід	збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)	це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників)
Витрати	зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками)	це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками)
Прибуток	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат
Збиток	перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати	це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку
Фінансовий результат	–	різниця між доходами та витратами підприємства за певний час

На нашу думку, наведені вище визначення за П(с)БО і за МСФЗ в цілому не відрізняються. Відмінністю є те, що поняття «прибуток (збиток)» у МСФЗ не застосовуються, а використовуються такі дефініції як «обліковий прибуток» та «обліковий збиток», тобто прибуток (збиток) до оподаткування, відображений у Звіті про сукупний дохід.

Розглянемо детальніше розбіжності між П(с)БО та МСФЗ стосовно доходу діяльності підприємства (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняння П(с)БО та МСФЗ: вплив на бухгалтерський облік неврахування положень МСФЗ (IAS) в П(с)БО

МСФЗ (IAS) 18 «Виручка»	П(с)БО 15 «Дохід»	Вплив на бухгалтерський облік неврахування положень МСФЗ (IAS) в П(с)БО
1	2	3
Сфера дії стандарту		
Використовується для обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій: - продаж товарів; - надання послуг; - використання активів іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди	Застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	Перелік операцій, передбачений МСФЗ, обмежує сферу дії нормативного документу. Це впливає на регулювання облікового відображення господарських операцій
Визначення поняття «дохід»		
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 капіталу	Визначення поняття "дохід" не наводиться, проте відповідно до П(С)БО 1, доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Визначення поняття "дохід" за МСФЗ не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Це впливає на методику облікового відображення господарських операцій
Не визнаються доходами:		
- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; - сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; - надходження, що належать іншим особам		–
–	- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); - сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); - сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; - надходження від первинного розміщення цінних паперів	Суми, що не визнаються доходами за П(с)БО, зменшують фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Відповідно сума фінансового результату, відрізнятиметься
Класифікація доходів		
- доходи від продажу товарів; - доходи від надання послуг;	- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);	Відмінність класифікації доходів впливає на організацію синтетичного та

- відсотки, роялті та дивіденди	- інші операційні доходи; - фінансові доходи; - інші доходи	аналітичного обліку доходів діяльності, а також зумовлюють розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати
Дохід не виникає у випадку:		
Якщо у суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, в наступних випадках: - у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями; - одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів; - відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання;	–	Передбачені за МСФЗ випадки не виникнення доходу враховують не лише перехід права власності, але і суттєві ризики та переваги володіння активом. Тому в окремих випадках фінансовий результат, визначений за П(с)БО, буде враховувати ті доходи, які не включають у загальний фінансовий результат за МСФЗ

Отже, МСБО №18 та П(С)БО №15 дуже подібні один з одним та мають ряд спільних положень. Однак існують вагомі відмінності. Такі відмінності можна пояснити тим, що П(СБ)О №9 враховує національні особливості, а МСБО №2 носить рекомендаційний характер щодо ведення бухгалтерського обліку.

Безумовно, власникам підприємств самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, чи дотримуватись національних. Але, оскільки МСБО вбирають в себе позитивний досвід багатьох країн, на нашу думку, було б доречним почати удосконалювати національні стандарти, або ж надати міжнародним стандартам статус національних. Це б полегшило роботу бухгалтерів, підприємства яких мають справу з іноземними партнерами, і покращило імідж країни.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 "Подання фінансової звітності" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/929_013
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 "Податки на прибуток" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2 rada.gov.ua/laws/show/929_012
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.
7. Шипіна С. Б. Облікове відображення доходу від реалізації: відмінності МСФЗ (IAS) 18 "Виручка" ТА П(С)БО 15 "Дохід" / С. Б. Шипіна. – 2015.

Бочуля Т.В., к.е.н., доцент
Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ІННОВАТИВНОГО РОЗВИТКУ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Економіка потребує змін, перетворень та нововведень, які забезпечуються генеруванням і розповсюдженням нових знань, що знаходиться в прямій залежності від досягнення інформаційною сферою планетарного масштаба, феномена соціальних інститутів у економічних відносинах, становлення інформаційної парадигми розвитку, будучи підґрунтям для інноватизації інформаційного середовища підприємства, зокрема, його обліково-аналітичного забезпечення управління. На обліково-аналітичне забезпечення управління покладено відповідальне завдання підтримувати ефективність підприємства, діяльність якого здійснюється в умовах глобалізації конкурентного середовища, комунікаційного феномена інформаційних відносин, модифікації економічної реальності через імплементацію технологічних нововведень, поширення науково-технічних розробок, знань, інтелекта. Визначальна роль телекомунікаційних систем у становленні нової економіки, інформаційний каталізатор змін парадигми суспільного розвитку, актуалізація технологій генерування, обробки та поширення інформації вплинули на стан і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління, формування та обслуговування якого мають відповідати реаліям мультимедійного порядка розвитку соціальних та економічних систем. У дослідженні теоретико-методологічних аспектів інноватизації розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством акцент робиться на імплементації програмних проектів і науково-інтелектуальних рішень, що є об'єктивною реакцією на зміну співвідношення традиційних (земля, капітал, робоча сила) і нових (інформація, технології, підприємницька активність) чинників виробництва.

Інноватизація є основою організації обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством із превалюванням науково-практичних ресурсів, знань, технологій, що є вищим рівнем розумової активності індивідів, формуючи розширені фахові компетенції, досягаючи рівноваги в упровадженні комп'ютерних технологій для оновлення та вдосконалення процесів обробки, передачі та зберігання обліково-аналітичної інформації. Бізнес потребує інформації в її якісному вираженні, що організовується через імплементацію технологічних та інтелектуальних рішень в обліковий та аналітичний процеси відповідно до попередньої оцінки індивідуальності запитів користувачів.

Інноваційний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством базується на реалізації професійних знань, за результатами чого створюються найкращі умови (відповідно до зміни парадигми розвитку економіки) для підвищення ефективності обліково-аналітичної інформації в отриманні різних ефектів – аналізу та актуалізації стратегії розвитку та розбудові позитивного іміджа підприємства в зовнішньому середовищі. Концепція інноваційного розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління полягає в перепроектуванні облікового та аналітичного процесів на основі апроксимації теоретико-методичних засад сучасних концепцій управління, реконструкції облікових принципів, що реалізується при вирішенні інформаційної та управлінської дилем відповідно до сформованого стиля управління підприємством.

Вихідними положеннями методології інноваційного розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством є його наукове забезпечення, цілісне визначення, якісні ознаки, концептуальна особливість та процеси зворотного зв'язку (таблиця). Концептуальною особливістю інноваційного розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством є постійність трансформацій, реалізованих внаслідок запровадження технологічної платформи облікового та аналітичного процесів із їх фаховою підтримкою, що передбачає володіння та розширення компетенцій у предметній галузі обліку та аналіза й полягає в переході на їх новий методологічний рівень.

Таблиця

Вихідні положення методологічних засад інноваційного розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством

(укладено автором за [1; 2, с. 88, 98])

Вихідне положення	Характеристика
Вихідне наукове забезпечення розв'язання теоретичних і практичних проблем	Формулювання концепції інноваційного розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством із адаптацією обліку та аналіза до процесів інформатизації та інтелектуалізації
Цілісне визначення	Уявлення про інноватизацію на основі комплексного використання технологічних нововведень та науково-інтелектуальних ресурсів, забезпечуючи створення нових методів, підходів, знань із налагодженням розвинутих зв'язків для отримання результата від формування, обслуговування, розвитку та реалізації обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством
Контекст розгляду інноватизації з погляду розвитку обліково-аналітичного забезпечення управління	Формування, обслуговування, розвиток і реалізація обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством на основі технологічних нововведень та інтелектуальних рішень
Гіпотези дослідження	Визначаються відповідно до різнобічності предмета дослідження, що використовується при вирішенні завдань
Якісні ознаки інноватизації	Розвиток корпоративної культури, запровадження розвинутої моделі бізнеса, атестація та моніторинг шаблонів стратегії розвитку, поширення інтелектуальних рішень, управління інноваційним розвитком
Реалізація в процесі управління	Вплив на професійне судження, на основі якого приймаються рішення, що передбачає оцінку різних альтернатив за поліваріантною обліковою звітністю відповідно до аналіза її показників, враховуючи його поведінкову модель
Концептуальна особливість	Реалізація технологічних нововведень та фахових компетенцій як основи обробки та узагальнення інформації для задоволення запитів різних користувачів
Процеси зворотного зв'язку	Формування та оновлення обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством на основі технологічних та інтелектуальних рішень з його реалізацією в управлінні, за результатами чого доступна інформація, що дозволяє порівняти фактичний стан обліково-аналітичного забезпечення управління з необхідним для підвищення ефективності діяльності підприємства, розроблюючи заходи та мобілізуючи потенціал інформаційного середовища суб'єкта господарювання

Таким чином, інноваційний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством має починатись із адаптації підсистем управління до процесів інформатизації та інтелектуалізації, які охоплюють діяльність суб'єкта господарювання. Це передбачає охоплення питань організації та методології облікового процеса, складання звітності, аналіза економічної інформації при формуванні умов для впровадження нововведень та їх поширенні в інформаційному середовищі підприємства.

Список використаних джерел:

1. Галюк І. Б. Теоретичні аспекти інноватизації як об'єктивного процесу розвитку економічних систем / І. Б. Галюк // Економічний вісник Національного гірничого університету. – 2012. – № 3. – С. 12–17. – (Серія «Економічна теорія»).
2. Костирко Р. О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація : монографія / Р. О. Костирко. – Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2010. – 728 с.

Бритвєнко А.С., к.е.н.,доцент
Бердянський університет менеджменту і бізнесу, м. Бердянськ

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАСЛОЖИРОВОЇ ГАЛУЗІ

Виробництво продуктів харчування та сировини для них належить до пріоритетних видів діяльності в Україні. Це зумовлено наявністю унікального агропромислового потенціалу, стрімким зростання капіталізації сільського господарства, посиленням інноваційності та конкурентоспроможності його розвитку. Важливе значення має також експортна орієнтація виробництва продовольства. Повною мірою це стосується виробництва соняшнику та продуктів його переробки. За обсягами виробництва та реалізації соняшникової олії Україна займає передові позиції у світі. Проте формування ринку соняшникової олії та його розвиток супроводжують значні організаційно-економічні, виробничо-технологічні, екологічні проблеми, які потребують свого вирішення як на рівні держави, так і на рівні регіонів.

Вітчизняні та зарубіжні економісти подають різні тлумачення сутності категорії „витрати". В мікроекономічному аналізі широко використовується поняття "граничних витрат" і "граничного продукту". Це має важливе значення для управління витратами і пропорціями комбінування факторів у виробничому процесі. Визначено два основоположних підходи щодо сутності економічної категорії „витрати". Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Другий підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується під дією сукупності факторів у системі функціонування ринку на основі зміни попиту та пропозиції.

В сучасних умовах господарювання зростає значення таких методів обліку витрат на виробництво, які б забезпечували методологічну єдність принципів визначення витрат виробництва на різних підприємствах і одночасно відображали особливості технології та організації виробництва у масложировій галузі [1].

Спеціалізація підприємства масложирової галузі відіграє значну роль в організації бухгалтерського обліку витрат, зокрема під час калькулювання собівартості, відображення витрат у складі виробництва чи інших операційних витрат, визначення ступеня виконання контрольної функції обліку [2].

Система обліку прямих витрат враховує вплив зміни обсягу виробництва на умовах технологічного процесу, а отже, і на собівартість продукції, що уможливлює обґрунтування впливу технологічних чинників на собівартість продукції. Також вона передбачає формування собівартості за ієрархічними ступенями, коли об'єктами обліку витрат виступають не тільки носії витрат, а й окремі, за рівнем ієрархії технологічні переділи виробництва з деталізацією за "місцями виникнення витрат", "центрами витрат" та "центрами відповідальності", що є функцією управлінського обліку [3].

Оскільки групування витрат за центрами витрат пов'язане з додатковими обліково-розрахунковими роботами, доцільність їх ведення керівництвом масложирового підприємства повинна розглядатися з точки зору корисності й ефективності додаткової інформації для прийняття управлінських рішень. Нормативні документи повинні визначати тільки основні принципи вибору варіантів обліку витрат, а підприємствам масложировоъ галузы потрібно надати повну свободу у вирішенні питань щодо калькулювання собівартості продукції.

Результати дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку витрат за місцями виникнення та центрами витрат масложирових підприємств дають можливість визначити основні принципи їх виокремлення:

– кожне місце витрат повинно бути сферою відповідальності керівника бригади, дільниці, відділення, який у межах функціональних обов'язків здійснює контроль витрат і бере участь у їх плануванні;

– кожен центр витрат повинен об'єднувати місця витрат, які мають однорідний характер, що забезпечує виявлення факторів, які впливають на величину витрат і вибір бази їх розподілу за їх носіями. При цьому на кожній виробничій ділянці завантаженість виробничих потужностей повинна бути однорідною (по можливості), для чого необхідна більш глибока деталізація при визначенні місць виникнення витрат масложирового підприємства;

– усі витрати повинні без будь-яких труднощів списуватися на центри витрат [4].

Для підприємств масложирової галузі найбільшим рівнем використання виробничих потужностей є 1000 т/добу. Зараз великі компанії працюють з досить високою завантаженістю своїх потужностей – 75–80%. Цим підтверджуються переваги великого виробництва масложирової галузі в Україні з позицій ефективності.

Виробництво сільськогосподарських олійних культур щороку нарощує обсяги,тому збільшуються і обсяги виготовлення масложирової продукції та її експорт. Однак актуальним залишається питання формування облікового забезпечення контролю якості продукції, її відповідності вітчизняним та міжнародним стандартам, що сприяє розширенню ринків споживачів як в середині держави, так і за її межами. Якісна розробка внутрішньої бухгалтерської звітності про витрати у поєднанні з системою аналітичних рахунків (за видами продукції, відходів, браку, центрами виникнення витрат тощо відповідно до мети управління) на підприємствах масложирової галузі, а також удосконаленим у подальших дослідженнях методичним забезпеченням обліку витрат (зокрема виробничих), дозволять сформувати системоутворюючий елемент ефективного управління діяльністю підприємств масложирової промисловості України [1].

Отже, на сучасному етапі доцільним є ведення в управлінському обліку пооопераційного обліку витрат, який забезпечить пряме віднесення витрат на конкретні види продукції, що формують її виробничу собівартість за технологічними переділами. Дослідження витрат за переділами дають змогу проаналізувати ефективність та доцільність їх здійснення, що робить можливим оперативне планування та управління поведінкою витрат, створює умови для їх оптимізації та раціоналізації за "місцями виникнення", "центрами витрат" і "центрами відповідальності". Використання цієї системи підвищує ефективність управління і стимулює дії менеджменту, що направлені на мінімізацію невиправданих витрат і втрат: оптимізацію рівня запасів, впровадження процедур контролю якості, оптимізацію виробничого циклу, виявлення резервів зниження собівартості продукції, підвищення її якості і зростання прибутковості підприємств.

Список використаних джерел:

1. Ільченко Л.Б. Облік та аналіз витрат на виробництво / Автореферат дис. канд. екон. наук: 08.00.05 / Л.Б. Ільченко. – Київ. – 2006.
2. Вигівська І.М. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку витрат підприємств масложирової промисловості // І.М. Вигівська. – Вісник ЖДТУ. – № 2 (72). – 2015. – С. 22.
3. Михальська О.Л. Оцінка діючої методики управлінського обліку виробничих витрат на масложирових підприємствах з метою її вдосконалення // О.Л. Михальська. – Вісник ЖДТУ. – № 2 (64). – 2013 – С. 132.
4. Карпенко О. В. Практичні підходи до підготовки внутрішньої звітності / О. В. Карпенко, Г. О. Соболь // Вісник маріупольського державного університету. – 2012. – Вип. 3. – С. 4.

Бруханський Р.Ф., д.е.н. , доцент, завідувач кафедри
обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового бізнесу
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль

ПІДХОДИ ПРЕДСТАВНИКІВ АНГЛО-АМЕРИКАНСЬКОЇ ОБЛІКОВОЇ ШКОЛИ ДО ПОБУДОВИ СТРАТЕГІЧНО ОРІЄНТОВАНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Починаючи з кінця 80-х рр. XX ст. значну увагу дослідників привернули проблеми ідентифікації й аналізу факторів, що впливають на функціонування підприємств. У результаті тривалих теоретичних та емпіричних досліджень вчені різних наукових шкіл встановили, що існуючі на той період моделі й інструменти прийняття управлінських рішень або потребують коригувань з урахуванням тенденцій розвитку економіки, або виявилися повністю неадекватними до динамічного мінливого зовнішнього середовища підприємств. Відповідно необхідним став їх перегляд та удосконалення з урахуванням трансформації базових підходів до побудови систем управління підприємством: від управління ресурсами до вивчення потреб щодо їх задоволення та аналізу їх необхідної структури. За таких умов особливого значення набуває проблема трансформації системи бухгалтерського обліку підприємства як одного з основних джерел генерування і надання релевантної та транспарентної інформації для потреб менеджменту.

В умовах трансформації моделей та інструментів прийняття управлінських рішень відбувається перегляд існуючих підходів до побудови системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту, виникає значна кількість підходів до побудови стратегічно орієнтованої системи обліку, які відрізняються один від одного за такими ознаками: 1) обсягом охоплення досліджуваних об'єктів (внутрішнє середовище підприємства, зовнішнє середовище підприємства, окремі їх елементи або сукупність об'єктів двох видів середовищ підприємства); 2) рівнем їх реалізації (фінансовий облік, управлінський облік, податковий облік, економічний аналіз, господарський контроль, аудит); 3) специфікою використання в цих системах методологічного інструментарію (традиційна методологія обліку, елементи методології стратегічного обліку, планування, прогнозування, методи економічного аналізу і господарського контролю, стратегічного аудиту).

В умовах широкого застосування стратегічного планування традиційна система управлінського обліку була основним засобом інформаційного забезпечення, оскільки дозволяла порівнювати одержані фактичні результати з стратегічними плановими показниками. Розробленої облікової методології було достатньо для формування необхідного інформаційного продукту через передбачуваність діяльності підприємства і прогнозованість змін у його зовнішньому середовищі. Однак, разом із революцією, що відбулась у практиці й теорії управління у 80-х рр. XX ст. і супроводжувалась переходом від ментальності стратегічного планування (від минулого крізь теперішнє до майбутнього) до ментальності стратегічного менеджменту (від успішного майбутнього до теперішнього і знову до майбутнього) (за Г. Мінцбергом) [1, с. 139], виникла потреба в розробці обліково-аналітичної системи управління підприємством, яка б дозволяла одержувати різноманітні інформаційні моделі, які б забезпечували інформаційний супровід траєкторії досягнення цілей – побудову, реалізацію і контроль різноманітних проектів стратегічного розвитку підприємства. Для задоволення існуючої потреби необхідною є розробка системи, яка б забезпечувала одночасне виконання двох вимог: 1) інформаційний супровід процесу аналізу і планування стратегії підприємства, її реалізації та контролю (облікове передбачення змін, бюджетний контроль з виконанням стратегії); 2) інформаційну підтримку стратегічного управління в режимі реального масштабу часу (коли інтервал між моментом введення господарської операції та її обробкою має наближатись до нуля) з метою невідкладного вирішення стратегічних завдань, що виникають у процесі господарської діяльності в умовах динамічних і непередбачуваних змін зовнішнього середовища підприємства (облікове забезпечення гнучких екстрених рішень).

Перші спроби розробки концепції стратегічно орієнтованого обліку були здійснені представниками англо-американської облікової школи на початку 80-х рр. XX ст. Зокрема, К. Сіммондс у 1981 р. у журналі «Management accounting» констатував, що стратегічний управлінський облік швидко поширюється в практичній діяльності підприємств і бухгалтери-аналітики витрачають значну частку часу і зусиль на збір й оцінку затрат, обсягів, цін, даних про конкуренцію і розрахунки стратегічного становища фірми та її конкурентів як основи для формування власної бізнес-стратегії [8, с. 26]. Водночас оцінки К. Сіммондса були дуже оптимістичними, оскільки до початку 90-х рр. XX ст. дана тема не викликала значної уваги серед представників облікової професії. Основною заслугою К. Сіммондса було те, що він розглядав стратегічний управлінський облік як загальний підхід до проведення стратегічного позиціонування.

З початком 90-х рр. XX ст. з'явились ґрунтовні розробки на рівні теорії стратегічного управлінського обліку завдяки представникам Лондонської школи економіки М. Бромвіча та А. Бхімані. Ці вчені відіграли значну роль у популяризації наукових досліджень у сфері стратегічного обліку, переорієнтації наукових досліджень в управлінському обліку з метою забезпечення його стратегічної спрямованості. Зокрема, як зауважив М. Бромвіч у 1991 р., вчені мають звільнити «управлінський облік від заводського цеху» з метою надання йому допомоги для вирішення глобальних проблем на товарних ринках, а також зосередження бухгалтерів з управлінського обліку на доданій вартості фірми та її конкурентів [5, с. 28]. М. Бромвіч закликав до виокремлення нового напряму у складі управлінського обліку – стратегічного та розширення функцій бухгалтерів, зокрема щодо необхідності проведення аналізу не лише внутрішнього, а й зовнішнього середовища підприємства.

У 1990-х рр. з'являються перші спроби теоретичної концептуалізації процесу стратегічного управлінського обліку. Так, Р. Діксон і Д. Сміт виділили чотири його основні стадії: 1) ідентифікація стратегічних бізнес-одиниць; 2) стратегічний аналіз затрат; 3) стратегічний ринковий аналіз; 4) оцінка стратегії [6]. Б. Лорд запропонувала шість стадій здійснення стратегічного управлінського обліку: 1) збір інформації про конкурентів; 2) пошук можливостей скорочення витрат; 3) узгодження обліку зі стратегічними цілями; 4) збір інформації про конкурентів; 5) пошук можливостей скорочення витрат; 6) узгодження обліку зі стратегічними цілями [7]. Однак більшість з подібних пропозицій не пройшла емпіричної перевірки, що не дозволило вважати їх науково обґрунтованими з позитивістської точки зору. Тому деякі автори цей період розвитку стратегічного обліку називають «декадою слави», коли внеском більшості вчених у сфері стратегічного обліку була популяризація даного напряму наукових досліджень.

Один із перших науково обґрунтованих і теоретично наповнених варіантів розробки стратегічно орієнтованої системи обліку належить Дж. Шанку та В. Говіндараджану, які розробили концепцію стратегічного управління затратами (Strategic Cost Management (SCM)), що представлена у монографії, опублікованій у 1993 р. [4]. В її основу авторами покладено три основних компоненти: аналіз ланцюжка цінностей; аналіз стратегічного позиціонування; аналіз факторів, що визначають затрати. Запропонований Дж. Шанком та В. Говіндараджаном підхід здійснив значний вплив на вітчизняних вчених, які займались питаннями розробки обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління підприємством. Основною ціллю розробки концепції SCM є досягнення підприємствами стійких конкурентних переваг у динамічних умовах господарювання. Завдяки праці Дж. Шанка і В. Говіндараджана з'явився новий напрям наукових досліджень – стратегічне управління витратами, що зумовило необхідність проведення наукових пошуків у напрямку розробки системи його обліково-аналітичного забезпечення.

Ще одним дослідником, завдяки праці якого у вітчизняній практиці укорінилось і набуло широкого вжитку поняття «стратегічний облік», був Б. Райан. Видавши у 1995 р. книгу «Стратегічний облік для керівника», автор заклав теоретичні основи моделювання облікових систем відповідно до потреб управління в розрізі різних видів управлінських рішень. Основна увага Б. Райана була акцентована на облікове забезпечення процесу стратегічного управління підприємством, потенційними можливостями підприємства, управління фінансовою продуктивністю. Одним з найважливіших внесків Б. Райана в

розвиток досліджень у сфері стратегічного обліку є виділення теорем стратегічного обліку, які базуються на основі побудованого автором «С-циклу», відповідно до якого стратегічний облік належить до фінансового аналізу проблем, пов'язаних з чотирма факторами: зобов'язання, контроль, готівка (затрати) і потенціал (commitment, control, cash (cost), capability) [2, с. 54]. З цього визначення можна простежити, що пропонований Б. Райаном підхід до розуміння стратегічного обліку не є суто обліковим підходом, а інтегрованим інструментом, наближеним до поняття стратегічного фінансового контролінгу, який поєднує у своєму складі облікові, аналітичні та управлінські функції.

Розвитку стратегічного управлінського обліку в Україні значно сприяв переклад і опублікування у 2002 р. російською мовою книги К. Уорда «Стратегічний управлінський облік» [3] (англомовне видання – 1992 р.), яка свого часу була випущена під егідою CIMA (Certified Institute of Management Accoutants), що активно на той час займався проблемами розвитку стратегічного управлінського обліку. В своїй праці К. Уорд намагався максимально наблизити систему стратегічного обліку до потреб розробки і реалізації конкурентних стратегій підприємства, системи стратегічного планування. Систему стратегічного обліку він розглядав як підсистеми інформаційної підтримки конкурентної стратегії із врахуванням різних видів організаційних форм підприємств.

Загалом праці зарубіжних дослідників, перекладені російською мовою (Дж. Шанк та В. Говіндараджан, Б. Райан, К. Уорд), відіграли визначальну роль у розвитку наукових досліджень зі стратегічного обліку в Україні наприкінці 1990-х рр. Однак специфікою цих досліджень була орієнтація на підприємства, які функціонують в умовах розвиненої ринкової економіки (з розвиненими фінансовими і товарними ринками, системами маркетингу тощо), що не відповідало тим умовам, в яких працювали вітчизняні підприємства. Тому на початку 2000-х рр. у пострадянських країнах з'являються власні моделі і концепції розвитку стратегічного обліку, які не лише враховують стан розвитку економіки, а також базуються на врахуванні специфіки національних облікових традицій, відсутності остаточного сприйняття поділу обліку на фінансовий та управлінський тощо.

Список використаних джерел:

1. Минцберг Г. Школы стратегий / Г. Минцберг, Б. Альстрэнд, Дж. Лэмпел. – СПб. : Питер, 2002. – 336 с.
2. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Боб Райан ; пер с англ. под. ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
3. Уорд К. Стратегический управленческий учёт : пер. с англ / Кит Уорд. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.
4. Шанк Дж. Стратегическое управление затратами / Джон К. Шанк, Виджей Говиндараджан. – СПб. : ЗАО «Бизнес Микро», 1999. – 288 с.
5. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets / Michael Bromwich // Accounting, Organization and Society. – 1990. – Vol. 15. – P. 27–46.
6. Dixon R. Strategic Management Accounting / R. Dixon, D. Smith // Omega. – 1993. – Vol. 21, No 6. – P. 605–618.
7. Lord B. Strategic Management Accounting: the Emperor's New Clothes? / Beverley Lord // Management Accounting Research. – 1996. – Vol. 7, No 3. – P. 347–366.
8. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management Accounting. – 1981. – Vol. 59, No 4. – P. 26–30.

Ворона О.М., головний державний ревізор-інспектор
ГУ ДФС у Чернігівській області, м. Чернігів

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ІЗ ТАЛОНАМИ НА ОТРИМАННЯ НАФТОПРОДУКТІВ НА АВТОЗАПРАВНИХ СТАНЦІЯХ

Діяльність кожного суб'єкта підприємницької діяльності пов'язана із здійсненням автомобільних перевезень: перевезення товарів від станцій залізниць, зі складів виробничих підприємств до оптових підприємств, від магазина до кінцевого споживача тощо. Для полегшення здійснення закупівлі нафтопродуктів на автозаправних станціях були запропоновані талони, які набули вагомого значення, виходячи із їх легкості застосування. Зважаючи на широку популярність застосування талонів, не досягнуто єдиного підходу до порядку їх відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Вивченням особливостей бухгалтерського обліку операцій із талонами на отримання нафтопродуктів на автозаправних станціях займалися досвідчені науковці та молоді дослідники, такі як: Вареник О.Ф., Марченко В.М. [3, с. 120-124], Бондаренко О., Короп О., Безверхий К. [5, с. 14-21], Снісар О.О. [4, с. 191-192], Коронько М. та ряд інших. Результати досліджень перерахованих вчених **підкреслюють необхідність** у продовженні вивчення обліку операцій із талонами, оскільки належний бухгалтерський облік є фундаментальною базою для прийняття раціональних управлінських рішень.

До переліку основних **завдань** дослідження можна віднести:

– розгляд основних засад, які мають бути наведеними у договорі купівлі-продажу нафтопродуктів, що передбачає отримання нафтопродуктів за допомогою талонів емітента;

– відображення операцій із талонами на отримання нафтопродуктів на автозаправних станціях у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Наказом Мінпаливенерго України, Мінтрансзв'язку України, Мінекономіки України, Держспоживстандарту України «Про затвердження Інструкції про порядок приймання транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України» від 20.05.2008 №281/171/578/155 (зареєстрований в Міністерстві юстиції України 02.09.2008 за №805/15496) встановлено єдиний порядок організації та виконання робіт, пов'язаних з прийманням, транспортуванням, зберіганням, відпуском, обліком товарної нафти та нафтопродуктів (надалі – Наказ від 20.05.2008 №№281/171/578/155) [1].

Відповідно до п. 3 Наказу від 20.05.2008 №№281/171/578/155 під **талоном** варто розуміти спеціальний талон, придбаний за умовами та відпускною ціною обумовленого номіналу, що підтверджує право на отримання на АЗС фіксованої кількості нафтопродукту певного найменування і марки, які позначені на ньому. Крім того, варто підкреслити, що форму, зміст і ступінь захисту бланків талонів установлює емітент талона, який в обов'язковому порядку має вказати серійний і порядковий номер бланку талона.

Порядок відпуску нафтопродуктів здійснюється на підставі договорів або за готівку. При оформленні договору купівлі-продажу нафтопродуктів, на наш погляд, варто зазначити наступне:

– перелік автозаправних станцій, які належать продавцю на праві власності чи оренди на яких буде здійснюватися відпуск нафтопродукту;

– порядок приймання-передачі нафтопродуктів (продавець відпускає нафтопродукти по пред'явленим талонам, згідно кількості зазначених у натуральному вимірнику і виду нафтопродукту);

– термін дії талону з дати його отримання та можливості продовження, обміну на грошові кошти або інші талони;

– відпуск нафтопродуктів особам, які пред'являють талон та є підзвітними особами підприємства, що здійснює закупівлю нафтопродуктів тощо.

Крім вище перераховано, ми вважаємо, що варто акцентувати увагу на моменті переходу права власності на нафтопродукти, які покупець зможе отримати на автозаправній

станції за допомогою талонів. Від цього на пряму залежить алгоритм відображення процесу купівлі в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Розглянемо бухгалтерський облік операцій із талонами на отримання нафтопродуктів на автозаправних станціях на основі типової господарської ситуації.

Ситуація. ТОВ «Транс Лайн Груп» уклало з ТОВ «Газовик» договір купівлі-продажу нафтопродуктів від 02.02.2016 року №2/16 відповідно до якого здійснюється закупівля нафтопродуктів на декількох автозаправних станціях згідно до обсягів зазначених у талонах.

ТОВ «Транс Лайн Груп» перераховано 1200 грн. в т.ч. ПДВ – 200 грн. ТОВ «Газовик» та відповідно отримало талони на дану суму. У даному звітному періоді водій заправив автомобіль бензином марки АІ-95 на суму 500 грн. (на автозаправній станції отримано фіскальний чек РРО).

У договорі купівлі-продажу нафтопродуктів від 02.02.2016 року №2/16 прописано, що перехід права власності на нафтопродукти переходить:

Варіант 1. З моменту укладення договору відповідно до акту приймання-передачі палива від 02.02.2016 року №1.

Варіант 2. З моменту отримання нафтопродукту на автозаправній станції та фіскального чеку РРО (табл. 1).

Таблиця 1

Бухгалтерський облік операцій із талонами на отримання бензину марки АІ-95 на автозаправній станції

Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.	Первинні документи
1	2	3	4	5
Варіант 1. З моменту укладення договору відповідно до акту приймання-передачі палива				
Перераховано аванс постачальнику	371	311	1 200	Платіжне доручення
Податковий кредит із податку на додану вартість	641	644	200	Податкова накладна
Придбано талони на закупівлю нафтопродуктів	2031*	371	1 000	Акт приймання передачі палива
Податковий кредит із податку на додану вартість	644	371	200	
Відображено суму за талонами на позабалансовому обліку	061**		1 000	Аналітична відомість отриманих талонів
Заправлено автомобіль бензином марки АІ-95 (пред'явлено талон, який підтверджує право на отримання вже оплаченого палива)	2032	2031	500	Фіскальний чек РРО
	23	2032	500	Звіти водія (подорожні листи)
Списано суму за талонами із позабалансового обліку		061	500	
Варіант 2. З моменту отримання нафтопродукту на автозаправній станції та фіскального чеку РРО				
Перераховано аванс постачальнику	371	311	1 200	Платіжне доручення
Податковий кредит із податку на додану вартість	641	644	200	Податкова накладна
Відображено талони на позабалансовому обліку	061		1 000	Акт приймання передачі палива
Заправлено автомобіль бензином марки АІ-95 (пред'явлено талон, який підтверджує право на отримання вже оплаченого палива)	23***	631	500	Фіскальний чек РРО, звіти водія (подорожні листи)
Податковий кредит із податку на додану вартість	644	631	100	
Списано суму за талонами із позабалансового обліку		061	500	
Взаємозалік заборгованостей	631	371	600	Бухгалтерська довідка

* - відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 №291 на субрахунку 203 «Паливо» обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ [2].

** - для відображення придбаних талонів в обліку, на наш погляд, варто здійснити ідентифікацію їх на рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані», безпосередньо відображати їх на балансі не варто, оскільки їх не можна ідентифікувати як актив, тобто талон, це свого роду документ, який підтверджує право на отримання нафтопродукту.

*** - варто здійснювати ідентифікацію витрат у відповідності до центрів відповідальності і відображати на рахунках 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо.

Застосовувати аналітичні рахунки субрахунку 203 «Паливо», на наш погляд, не є обов'язковим, оскільки достатньо вести окремий аналітичний облік у розроблених відомостях, карточках, звітах підприємства, а загальні підсумки відображати на субрахунку 203 «Паливо» (у табл. 1 розглянутий варіант відображення на окремих аналітичних рахунках). Це залежить від облікової політики підприємства, оскільки дане відображення в обліку не передбачає передачу талонів між різними аналітичними групами й ідентифікації на рахунках бухгалтерського обліку.

Підводячи **підсумки** проведеного дослідження, ми можемо сказати наступне:

1. Діючим законодавством передбачено обов'язковість укладення договору купівлі-продажу нафтопродуктів, який урегульовує господарські відносини між продавцем та покупцем щодо порядку приймання, транспортування, зберігання, відпуска, обліку нафтопродуктів.

2. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку купівлі нафтопродукту за талони залежить від переходу права власності на нафтопродукти. А тому, у якості прикладу розглянуті два варіанти: з моменту укладення договору відповідно до акту приймання-передачі палива; з моменту отримання нафтопродукту на автозаправній станції та фіскального чеку РРО.

3. В залежності від облікової політики на підприємстві, обліковці можуть не відкривати окремі аналітичні рахунки субрахунку 203 «Паливо», а вести окремий аналітичний облік в окремих відомостях, карточках, звітах підприємства, а загальні підсумки відображати на субрахунку 203 «Паливо».

Список використаних джерел:

1. Наказ Мінпаливенерго України, Мінтрансзв'язку України, Мінекономіки України, Держспоживстандарту України «Про затвердження Інструкції про порядок приймання транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України» від 20.05.2008 №281/171/578/155 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 №291 [Електронний ресурс] // Сайт Верховної ради України. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua.
3. Вареник О.Ф. Організація обліку розрахунків за паливними картками / О.Ф. Вареник, В.М. Марченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – №4(24). – С.120-124.
4. Снісар О.О. Поняття паливно-мастильних матеріалів: обліковий аспект: [зб. тез X Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю докторам екон. наук, проф. І.В. Малишеву, П.П. Німчиному] / О.О. Снісар. – Ж.: ЖДТУ, 2012. – С. 191–192.
5. Безверхий К. Деякі питання організації обліку паливно-мастильних матеріалів: розрахунки за паливними картками / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8. – С. 14–21.

Голячук Н.В., к.э.н., доцент, Кравчак В.Г.,
Луцкий национальный технический университет, г. Луцк

ОБЛАЧНЫЕ ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ И ОСОБЕННОСТИ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

На современном этапе развития общества ни одна отрасль экономики не может обойтись без информационных систем и технологий. Эта закономерность объясняется ускорением научно-технического прогресса. Облачные технологии используются в деятельности любых предприятий, учреждений и организаций и значительно упрощают и улучшают их производительность. Обеспечение передачи учетной информации на различных предприятиях происходит с помощью различного программного обеспечения и коммуникационных средств и технологий.

Быстрое развитие информационных технологий обусловливает необходимость постоянного совершенствования и видоизменения подходов по их применению в экономике. Постоянно появляются новые информационные технологии, улучшается универсальное и специализированное программное обеспечение, выходят его новые версии, растет производительность и быстродействие аппаратной составляющей персональных компьютеров, появляются новые способы и средства коммуникации информации. Все это требует от специалистов разных отраслей проведение постоянного мониторинга изменений, с целью эффективного управления экономическими процессами или деятельностью в целом.

Кух А.М. под облачной технологией понимает технологию, которая предоставляет пользователям сети Internet доступ к компьютерным ресурсам сервера и использования программного обеспечения как онлайн-сервиса, то есть если есть подключение к сети Internet то можно выполнять сложные вычисления, обрабатывать данные, используя мощности удаленного сервера [1].

Ветер М.Б. считает, что облачные технологии - это модель реализации ежедневного и удобного сетевого доступа по мере необходимости к вычислительным ресурсам, которые могут быть быстро предоставлены и выделены с минимальными усилиями в управлении [2].

Различают облака сообществ, публичные, частные и гибридные [3].

Cloud community (облако сообщества) - вид инфраструктуры, предназначенный для использования сообществом потребителей, имеющих общие цели и задачи. Облако сообщества может находиться в общей собственности, управлении и эксплуатации организаций или сообществ.

Public cloud (публичное облако) - инфраструктура, предназначенная для свободного использования широкой публикой. Публичное облако может находиться в собственности, управлении и эксплуатации коммерческих, научных и правительственных организаций (или любой их комбинации). Публичное облако может находиться в собственности поставщика услуг.

Private cloud (частное облако) - инфраструктура, предназначенная для использования одной организацией, включая несколько потребителей (например, подразделений одной организации). Частное облако может находиться в собственности, управлении и эксплуатации как самой организации, так и поставщика услуг.

Hybrid cloud (гибридное облако) - это комбинация из двух или более различных облачных инфраструктур (частных, публичных), остающихся уникальными объектами, но связанных между собой стандартизированными или частными технологиями передачи данных и приложений.

Широкое использование облачных информационных систем в различных отраслях экономики не обошло и бухгалтерский учет. Так, в учете достаточно большое количество облачных программ, использующих для его улучшения, экономии времени, трудовых и финансовых ресурсов. Основными являются: «БухСофт-онлайн», «jПАРУС», «iFin», «1С».

Компания БухСофт разработала проект «БухСофт-Онлайн», который представляет универсальный бухгалтерский комплекс в сети Интернет. Он охватывает не только все участки учета - бухгалтерский, налоговый, зарплатный, кадровый, складской, оперативный, управленческий, но и фактически является системой защищенного юридически значимого документооборота, позволяет пользователю отправлять отчетность в контролирующие органы, а в перспективе иметь электронный документооборот во всех сферах деятельности компании [4].

Корпорация «Парус» предлагает пользователям облачную разработку «jПарус», которая ориентирована на повышение эффективности управления и минимизации совокупной стоимости владения информационными технологиями. Преимуществом облачной платформы «jПарус» является возможность работы в среде свободно распространяемого программного обеспечения, предназначенного для автоматизации управления предприятием в целом и ведения бухгалтерского учета [5].

Облачный сервис «iFin» позволяет, кроме подготовки и подачи отчетности, вести складской учет, автоматизированный учет в карточках работников, а также пакетное создание различного рода бухгалтерских документов с автоматическим заполнением [6].

Система «1С: Предприятие 8» имеет конфигурацию «1С: Предприятие 8 через Интернет», которая предоставляет возможность работы с программами при использования облачного сервиса. Конфигурация содержит приложения «1С: Бухгалтерия», «1С: Управление небольшой фирмой», «1С: Отчетность предпринимателя», «1С: Зарплата и управление персоналом», «1С: Бухгалтерия государственного учреждения». С помощью программных продуктов фирмы «1С» можно формировать и предоставлять электронную отчетность. Видеокурс «1С: Бухгалтерия 8» содержит учебные видеоролики, которыми можно пользоваться в режиме онлайн [7].

"iforma" - сервис для подготовки и предоставления электронной отчетности в режиме on-line. Данный сервис обеспечивает круглосуточный прием отчетов непосредственно на своем веб-сайте с последующей их проверкой, переадресацией и сопровождением в соответствующие госучреждений [8].

Указанные сервисы можно использовать в учете для организации централизованных временных или постоянных архивов электронных оригинальных документов; создание постоянного хранилища необходимой в работе информации; создание табличных документов для постоянной оперативной консолидации определенной учетной информации.

Важным моментом в использовании облачных технологий является возможность обучения будущих пользователей работе с различными бизнес-приложениями с помощью расположенных в облаке демоверсий пользовательского программного обеспечения.

При ведении бухгалтерского учета на предприятии с применением облачных вычислений предприятие получает следующие преимущества:

1. Возможность доступа персонала к информационным ресурсам в любое время, с любого устройства, подключенного к Интернет, независимо от места нахождения.
2. Сокращение расходов на обслуживание, на техническое и программное обеспечение, содержание ИТ-специалистов, уменьшение бумажного и внедрение электронного документооборота.
3. Регулярные обновления программ в автоматическом режиме.
4. Работа программы происходит по защищенным SSL каналам, исключает перехват данных.
5. Оплата услуг по факту использования оборудования и программных ресурсов.
6. Удовлетворение потребностей конечного пользователя.
7. Возможность значительно расширить количество используемых серверов, приложений, рабочих мест.

Однако есть и недостатки в использовании онлайн серверов, а именно зависимость от наличия сети Интернет, отсутствие возможности самостоятельно конфигурировать мощности оборудования. Важной проблемой в Украине является также отсутствие

соответствующих национальных стандартов, устанавливающих соответствующие требования к качеству и надежности облачных технологий и услуг.

Облачные технологии имеют значительные перспективы использования в учете. Есть необходимость в разработке детальных методик применения облаков и виртуальных рабочих мест для решения конкретных учетных задач, создания виртуальных офисов с соответствующими централизованными хранилищами первичной и отчетной бухгалтерской документации.

Использование облачных технологий имеет широкий спектр преимуществ, однако до сих пор остается открытым вопрос формирования нормативно-правового обеспечения такой деятельности в Украине. Важной проблемой является отсутствие соответствующих законов и национальных стандартов, устанавливающих соответствующие требования к качеству и надежности облачных технологий и услуг.

Таким образом, использование облачных технологий для ведения бухгалтерского учета является достаточно перспективным направлением, особенно на современном этапе экономического развития. Одним из самых весомых экономических эффектов является существенное уменьшение затрат на программное обеспечение, серверное оборудование и обслуживающий персонал. На законодательном уровне необходимо усовершенствовать правовое обеспечение применения облачных услуг в украинском бизнесе.

Внедрение облачных вычислений является новым и перспективным направлением в области применения информационных технологий, и требует дальнейших исследований.

Список использованной литературы

1. Кух А.М. Хмарні технології: теоретичні відомості [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kukh.ho.ua/kurs/KITON/H1.pdf
2. Вітер М. Б. Використання хмарних технологій у системі інформаційної взаємодії державних органів / М. Б. Вітер, Х. О. Засадна // Науковий вісник НЛТУ України. - 2014. - Вип. 24.9. - С. 341-347.
3. Литвинова С. Г. Віртуальна учительська за хмарними технологіями / С. Г. Литвинова // Комп'ютер у школі та сім'ї. - 2013. - № 2. - С. 23-25. [Електронний ресурс]- Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/komp_2013_2_7.pdf
4. БухСофт – Онлайн / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.buhsoft.ru/?title=online/index.php
5. Прикладні рішення хмарної платформи "jПарус" / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://j.parus.ua/ua/351/
6. iFin – Облік без знань бухгалтерії, автоматичне створення звітів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.ifin.ua/.
7. 1С: Предприятие 8 через Інтернет / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://1cfresh.com
8. Iforma – електронна звітність онлайн [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.iforma.com.ua/ua/

Грабаровская Л.В., к.э.н., доцент
Молдавская Экономическая Академия, г. Кишинев

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ ОЦЕНКИ АКТИВОВ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА

Современный этап развития бухгалтерского учета в Республике Молдове характеризуется совершенствованием законодательной базы, основой которой являются Директива по бухгалтерскому учету Европейского союза (ЕС) и Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Принятие на их основе действующих Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ), утвержденных Приказом Министра финансов №118 от 6 августа 2013 г. с применением с 01.01. 2014 года, (учитывая последующие изменения и дополнения), позволили выделить ключевые вопросы оценки таких основных

групп активов, как: нематериальные активы и основные средства (НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы»), инвестиционная недвижимость (НСБУ «Инвестиционная недвижимость»), запасы (НСБУ «Запасы»), дебиторская задолженность и финансовые инвестиции (НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции») [2].

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете № 113- XVI от 27.04.2007 г. (далее - Закон) *оценка* представляет собой метод определения стоимостной величины элементов бухгалтерского учета на дату их первоначального признания и составления финансовых отчетов [1]. Согласно ст.17 (6) этого же Закона первоначальное признание элементов актива в бухгалтерском учете осуществляется по *первоначальной стоимости*, которая, в соответствии с действующими НСБУ, формируется в зависимости от способа поступления объекта учета на предприятие. Так, при приобретении актива за плату, его первоначальная стоимость состоит из покупной стоимости, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов и сборов, за вычетом всех снижений цен и торговых дисконтов при приобретении, а также любых прямо относимых затрат на доставку объекта в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для использования по назначению [2, с.62]. Если актив создан (разработан, построен) самим экономическим субъектом, то первоначальная стоимость представлена суммой фактических затрат на его создание. При безвозмездном получении объекта (либо по договору дарения), в качестве первоначальной стоимости принимается стоимость, указанная в первичных сопроводительных документах с включением в необходимых случаях, прямо относимых затрат. Если же в сопроводительных документах стоимость полученного объекта не указывается, то первоначальная стоимость определяется согласно независимой экспертизе. Активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются, согласно действующему законодательству, по стоимости, утвержденной решением уполномоченного органа управления субъекта с включением, в необходимых случаях, прямо относимых затрат. Перечисленные выше способы определения первоначальной стоимости совпадают для большинства групп активов, однако последующая их оценка имеет ряд особенностей.

В этой связи следует отметить, что в системе нормативного регулирования Республики Молдова и в практике бухгалтерского учета молдавских предприятий преобладает традиционная оценка активов по первоначальной (исторической) стоимости, которая, как правило, не меняется после ее первоначального признания, за исключением случаев, когда экономический субъект производит достройку, дооборудование, техническое перевооружение, реконструкцию объекта с капитализацией последующих затрат. Это приводит к возникновению такой категории стоимости, которая по своему экономическому содержанию отличается от первоначальной и называется *скорректированной стоимостью*. Поскольку в действующих НСБУ не содержатся альтернативные методы признания и оценки элементов (объектов) бухгалтерского учета, последующую оценку предписано осуществлять по *балансовой стоимости,* которая определяется, например, для долгосрочных активов, как разница между первоначальной или скорректированной стоимостью учетного объекта и суммой накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения [2, с.62]. Правила обесценения согласно НСБУ «Обесценение активов» распространяются на следующие виды активов (в скобках указан номер счета согласно действующему Плану счетов): незавершенные нематериальные активы (111), нематериальные активы (112), незавершенные долгосрочные материальные активы (121), земельные участки (122), основные средства (123), минеральные ресурсы (125), незавершенные долгосрочные биологические активы (131), долгосрочные биологические активы (132), инвестиционная недвижимость (151) [3].

Несмотря на преобладание исторического подхода к оценке стоимости активов, в НСБУ возможно применение и других видов оценок, используемых в международной практике. В соответствии с положением части (5) статьи 4 Закона «в случае, если в НСБУ и других нормативных актах, разработанных и утвержденных в соответствии с пунктом а) части (2) статьи 11, не содержатся отдельные требования, предусмотренные МСФО, поощряется применение субъектом требований МСФО» [1]. Так, например, исходя из

положений п.18 НСБУ «Долгосрочные нематериальные и материальные активы», последующая оценка долгосрочных активов может быть осуществлена на основе модели учета по переоцененной стоимости согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства», действующих на территории республики Молдова с 01.01.2009. Переоцененная стоимость представляет собой справедливую стоимость объектов на дату переоценки за вычетом накопленной впоследствии амортизации и убытков от обесценения. В соответствии с требованиями вышеназванных стандартов, переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода. Справедливая стоимость, как правило, определяется на основе информации активного рынка и представляет рыночную цену актива. Когда определение рыночной цены затруднительно, основанием для оценки справедливой стоимости может служить цена самой последней сделки (при условии, что не произошло ни одного существенного изменения экономической среды между датой сделки и датой оценки). Если активный рынок отсутствует, то справедливая стоимость определяется на основе другой достоверной информации и представляет сумму, которую субъект мог бы получить на отчетную дату от продажи актива при совершении сделки в нормальных условиях между заинтересованными, осведомленными и независимыми сторонами.

Концепция справедливой стоимости находит применение и для других видов активов. Так, в соответствии с требованиями НСБУ «Инвестиционная недвижимость» последующая оценка данной группы активов может осуществляться по справедливой стоимости, которая определяется также на основе рыночной стоимости, установленной на активном рынке для аналогичной недвижимой собственности. В соответствии с требованиями НСБУ «Запасы» запасы на отчетную дату оцениваются по наименьшей сумме между балансовой стоимостью и чистой стоимостью реализации (ЧСР). Под ЧСР понимается оценочная продажная цена запасов, уменьшенная на оцененные расходы по их завершению (комплектованию) и оцененные расходы по продаже [2, с.128]. Причем в основу определения ЧСР положены договорные цены (в случае, когда запасы предназначены для продажи согласно заключенным договорам) либо текущие рыночные цены (в случае, когда не заключены договора на продажу запасов, но они предназначены для реализации), а также может использоваться другая достоверная информации, которой владеет экономический субъект.

Особого внимания заслуживают вопросы оценки финансовых активов - дебиторской задолженности и финансовых инвестиций. В соответствии с положениями НСБУ «Дебиторская задолженность и финансовые инвестиции» при первоначальном признании дебиторская задолженность оценивается по номинальной стоимости, включая налоги и сборы, начисленные в соответствии с действующим законодательством. В финансовых отчетах дебиторская задолженность отражается по балансовой стоимости (за минусом величины оценочного резерва, определяемого для коммерческой дебиторской задолженности). Последующая оценка финансовых инвестиций, к которым относятся акции, облигации, казначейские обязательства, предоставленные займы, банковские депозиты и др. имеет определенные особенности. Так, с целью их последующей оценки финансовые инвестиции подразделяют на котируемые и некотируемые на финансовом рынке, которые на отчетную дату оцениваются следующим образом:

- ценные бумаги, некотируемые на финансовом рынке, первоначальная стоимость которых существенно не изменялась в отчетном периоде – по первоначальной стоимости;
- ценные бумаги в форме облигаций, первоначальная стоимость которых отличается от их номинальной стоимости (за исключением котируемых на финансовом рынке) - по корректируемой стоимости;
- ценные бумаги, котируемые на финансовом рынке - по справедливой стоимости.

Выделяя особенности оценки финансовых активов необходимо подчеркнуть важность приведенной или дисконтированной стоимости. Преимуществом данного вида оценки является отражение некоторых видов активов с учетом изменения денег во времени.

Согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» приведенная стоимость – это средство, используемое в целях приведения будущих денежных потоков с настоящей суммой через использование ставки дисконтирования [4]. Концепция дисконтированной стоимости весьма распространена в МСФО и применяется не только при определении стоимости нематериальных активов, основных средств (включая оценку отсроченной оплаты за активы), активов, переданных в финансовый лизинг, но и финансовых инструментов, учитываемых по амортизированной стоимости с использованием эффективной ставки процента, которая является ставкой дисконтирования ожидаемых денежных потоков. Что же касается молдавского законодательства, то оценка по дисконтированной стоимости практически не используется. Отсутствие в НСБУ концепции дисконтированной стоимости искажает не только информацию о стоимости активов экономического субъекта, но оказывает влияние и на его финансовые результаты. В этой связи следует отметить, что для лучшего понимания и применения оценок, используемых в международной практике, давно назрела необходимость разработки и принятия в национальном законодательстве специальных методических рекомендаций по оценке активов, включая методику определения справедливой и дисконтированной стоимости. Это, в сою очередь, обеспечит более объективное отражение информации в финансовой отчетности и, как следствие, повысит эффективность принятия обоснованных экономических решений.

Список использованных литературных источников

1. Закон о бухгалтерском учете № 113-XVI от 27.04.2007, с последующими изменениями и дополнениями // Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/lawcontabil
2. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета, утвержденные Приказом МФ РМ № 118 от 06.08.2013 // Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew.
3. Общий План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом МФ РМ № 119 от 06.08.2013 // Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartnew.
4. Международные Стандарты Финансовой Отчетности по состоянию на 17.07.2015 //Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. –Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport.
5. Алексеева Г.И. Методы оценки справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IFRS) 13/ Г.И. Алексеева // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2012. – № 3. – С. 14-24.
6. Недерица, А.Д. Переоценка основных средств: бухгалтерские и налоговые аспекты/ А.Д.. Недерица // Contabilitate şi audit. – 2016. – № 4. – С. 10-16.

Григоренко О.С., аспірантка кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету, м. Київ

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ТЕОРІЇ ОБМЕЖЕНЬ

У сучасних умовах глобалізації економіки та підвищення конкуренції в усіх галузях світового господарства, підприємства змушені запроваджувати принципово нові методи управління для забезпечення високої ефективності своєї діяльності. Застосування прогресивних систем управління значно підвищує релевантність інформаційних даних обліку з метою прийняття результативних управлінських рішень. Одним з перспективних напрямків розвитку науки й практики менеджменту є управління на основі теорії обмежень.

Теорія обмежень (Theory of Constraints, TOC), перш за все, є системою управління з невід'ємною складовою – процесом мислення, що спрямований на постійне вдосконалення. Отже, її впровадженню передують ряд складнощів пов'язаних з традиціями управління, менталітетом та формуванням облікового забезпечення.

Теорія обмежень базується на припущенні, що в діяльності підприємства існують певні обмеження. Найбільш загально обмеження можна поділити на обмеження ресурсів, ринків та політик. До ресурсних обмежень належать так звані «вузькі місця», які не дають можливості збільшувати продуктивність. Обмеження політик – це переконання й судження керівного менеджменту, які не ставляться під сумнів.

ТОС наполягає на «природженій простоті», яка притаманна всім без виключення підприємствам. Згідно з положеннями ТОС, якість діяльності всього підприємства вимірюється якістю діяльності так званого «вузького місця». Для досягнення основної мети – якості діяльності підприємства та високих фінансових результатів, менеджменту підприємства, за Е.М. Голдратом [1], необхідно визначити, що для нього є обмеженням. Якщо обмеження – це матеріальний ресурс, наступним кроком буде знаходження способу його максимального використання.

З метою оцінювання діяльності підприємства в системі ТОС використовуються три базові показники. Терміни та визначення цих показників наведені в таблиці 1 у трактуванні Е.М. Голдрата [2].

Таблиця 1.

Основні показники теорії обмежень за Е.М. Голдратом

Показник	Визначення
Зв'язаний капітал	Сума всіх оборотних коштів підприємства, які вкладені системою в запаси, які можуть бути реалізовані
Швидкість генерації доходу (throughput – продуктивність, пропускна здатність)	Це швидкість з якою система генерує гроші шляхом продажів
Операційні витрати	Всі гроші, які система витрачає на те, щоб перетворити зв'язаний капітал на генерацію доходів

Система показників запропонована теорією обмежень на перший погляд виглядає обмеженою, проте, вона відображає сутність основних бізнес-процесів, що мають місце на підприємстві. Система ТОС оперує показником для оцінки вхідного грошового потоку, показником для оцінки грошей, які перебувають в системі на даний момент, та показником для оцінки вихідного грошового потоку. Ще однією перевагою застосування ТОС є використання не фінансових показників. Це забезпечує більш повну й точну картину стану діяльності підприємства.

Як справедливо зазначає С.Ф. Голов [3], теорія обмежень ставить під сумнів доцільність ведення традиційного управлінського обліку, що базується на обліку затрат. Три ключові показники ТОС взаємопов'язані й формують цілісну систему. Головною метою управління на основі ТОС є прискоренні швидкості генерації доходу за рахунок зниження сумарної вартості зв'язаного капіталу та операційних витрат. При цьому акцент робиться саме на «прискоренні швидкості генерації доходу», не маючи на увазі необхідність зниження затрат як самоціль.

Складові елементи облікового забезпечення управління підприємством на основі ТОС можна схематично зобразити через інформаційні потоки в процесі формування й передачі об'єктивної та своєчасної облікової інформації з метою прийняття управлінських рішень, а також передачі зовнішнім користувачам (рис. 1).

Як видно з рисунку 1, на систему обліку впливають та знаходять своє відображення зовнішні чинники та внутрішньогосподарські процеси. В свою чергу, система обліку для задоволення інформаційних потреб управління на основі ТОС, оперує показниками цієї системи – зв'язаний капітал, швидкість генерації доходу, операційні витрати. Прийняття керівним менеджментом управлінських рішень має безпосередній вплив на послідуючу зміну цих показників. Також на цьому етапі системи управління підприємством на основі ТОС має місце зворотній зв'язок.



Рис. 1. Складові елементи облікового забезпечення управління підприємством на основі ТОС*

* Власна розробка

На підставі вищевикладеного можна зробити висновок, що теорія обмежень змінює вектор не лише в сфері менеджменту, а й у сфері облікового забезпечення управління підприємством. Тому дослідження впливу ТОС на систему обліку є перспективним напрямком подальших наукових досліджень.

Список використаних джерел:

1. Голдрат Элияху М. Критическая цепь / Голдрат Элияху М. – Москва: ТОС Центр, 2013. – 240 с.
2. Голдрат Элияху М. Цель. Процесс непрерывного совершенствования. / Голдрат Элияху М., Кокс Джефф – Минск: Попурри, 2004. - 556 с.
3. Голов С. Ф. Управлінський облік на основі теорії обмежень / Сергій Федорович Голов. // Бухгалтерський облік і аудит : науково-практичний журнал. – 2012. – №6. – С. 40–47.

Давидюк Т.В., д.е.н., професор
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», м. Харків

РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В ФОРМУВАННІ НЕФІНАНСОВОЇ ТА ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Успішність діяльності сучасних вітчизняних компаній залежить від інформованості менеджерів і власників та їх здатності ефективно використовувати інформацію не лише про внутрішні ресурси компанії, але й про зовнішнє середовище. В контексті глобальних змін в області зовнішньої звітності відбувається її трансформація в нефінансову, під якою розуміють звітність в сфері стійкого розвитку, звітність про корпоративну соціальну відповідальність, звітність з питань корпоративного управління. До складу показників не фінансової звітності компанії включають не тільки дані, що характеризують фінансові результати їх діяльності, але й інформації нефінансового характеру, зокрема про застосування енергозберігаючих технологій, ризики невиконання вимог якості та економічної безпеки, соціальні заходи.

Проте процес трансформації фінансової звітності не завершено, оскільки на зміну не фінансовій звітності прийшла інтегрована звітність, виникнення якої було зумовлено

розмиванням важливої інформації у великих обсягах даних не фінансової звітності, що призвело до втрати цінності такої інформації для її користувачів.

Міжнародний комітет з інтегрованої звітності, який функціонує з 2010 року, направляє свої зусилля на розробку та роз'яснення необхідності формування такої звітності для всієї світової спільноти, аргументуючи це тим, що така звітність розширює спектр інформації через такі її складові, як економічна, екологічна і соціальна діяльність компаній, а отже інформує користувачів про рівень соціальної відповідальності їх власників і керівників.

Актуальність обговорення питання щодо переваг і недоліків формування інтегрованої звітності не викликає сумнівів, про що свідчить лавина публікацій науковців, присвячених цій тематиці: П.Й. Атамас, О.П. Атамас [1], К.В. Безверхий [2], Р.О. Костирко [3, 4], В.М. Костюченко [5], С.А. Кузнецова [6], Н.О. Лоханова [7], М.А. Проданчук [10] та ін.

Інтегрована звітність може істотно підвищити інвестиційну привабливість компанії, оскільки забезпечить інвесторів прозорою інформацією про справжні ризики компанії не тільки у фінансовому, але й в соціальній та екологічній сферах. Проте, більшість показників інтегрованої звітності носять якісний характер і не допускають відображення в грошових одиницях, тож перед керівництвом багатьох компаній постає питання, як оцінити нефінансові результати діяльності компанії, в тому числі в соціальній та екологічній сферах?

«Методологічним базисом інтегрованого звіту, − відмічає Р.О. Костирко, − є принципи стратегічної спрямованості, задоволення потреб зацікавлених осіб, прозорості та якості інформації» [3, с. 307]. Проте, якраз прозорості та якості інформації в інтегрованих звітах і не вистачає, про що також відмічає Р.О. Костирко. У цих умовах об'єктивно зростає роль управлінського обліку, адже саме управлінський облік інформаційно доповнює дані фінансового обліку, а отже може виступити інструментом у наданні прозорої та якісної інформації для формування інтегрованої звітності.

Саме управлінський облік повинен стати надійною інформаційною базою оперативного отримання релевантної інформації, необхідної для підготовки інтегрованої звітності. Тож, цілком погоджуємось із думкою вітчизняних і зарубіжних колег щодо необхідності уточнення завдань та змістовного наповнення управлінського обліку в сучасних умовах сьогодення. Так, зокрема, С.А. Кузнецова відмічає: «…існуючі глобальні виклики сучасності вимагають уточнення та удосконалення теоретико-методологічних засад підготовки управлінської звітності для їх адаптації до сучасних потреб системи управління в контексті забезпечення користувачів якісною інформацією шляхом синергії такої звітності та створення інтегрованої управлінської звітності.» [6, с. 272].

В напрямку змістовного наповнення управлінського обліку давно працює Інститут присяжних бухгалтерів в області управлінського обліку (The Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) спільно з Американським інститутом дипломованих бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), які в 2015 році розробили документ Міжнародні принципи управлінського обліку (Global Management Accounting Principles) [9], в якому запропоновано чотири принципи управлінського обліку, які повинні вивести управлінський облік на якісно інший рівень, необхідний не лише для вирішення стратегічних завдань управління сучасними компаніями, але й для покращення якості фінансової звітності. Одним з таких принципів розробниками запропоновано принцип відповідності, який передбачає, що в управлінському обліку актуалізується інформація фінансового і нефінансового характеру, що включає соціальні, екологічні та економічні дані, та є доступною для осіб, які приймають рішення щодо минулого, теперішнього і майбутнього компанії.

В підручнику «Advanced Management Accounting − Upper raddle River» Р.С. Каплан та А.А. Аткінсон відмічають, що ними описано нову практику управлінського обліку, що включає калькулювання собівартості продукції з урахуванням життєвого циклу вироби і нових підходів до інтегрованої фінансової оцінки діяльності компанії [11].

Одним із шляхів впровадження інтегрованої звітності Р.О. Костирко визначає уточнення структури інтегрованої звітності і форм управлінської звітності, що відображають нефінансову інформацію [3, с. 309].

В Міжнародних принципів управлінського обліку [9] також відмічено, що сучасний фахівець з питань управлінського обліку зобов'язаний забезпечувати менеджерів та власників компанії інформацією про стан її бізнес-моделі, вміти визначати та оцінювати ризики, що виникають в господарській діяльності підприємств, визначати ті види діяльності, якими в майбутньому може зайнятися компанія. Вирішення зазначених завдань передбачає аналіз інформації та виявлення шляхів створення цінності бізнесу, оцінку перспектив, фокусування уваги на ризиках, витратах і втратах, а також на вартісному потенціалі цих перспектив.

Проте українські реалії управлінського обліку свідчить, що вітчизняні компанії освоюють цей вид обліку доволі повільно, що обумовлено і нестачею програмних продуктів, справжніх професіоналів, а також нерозуміння важливості вирішення зазначених проблем управлінцями компаній.

Якщо говорити, про підготовку кваліфікованих фахівців, то вже тривалий час дисципліна «Управлінський облік» була визнана Міністерством освіти і науки України в освітніх стандартах нормативною дисципліною і викладалась для студентів напряму підготовки «Облік і аудит», проте згідно переліку тем, що були запропоновані МОН України основний акцент робився на вивченні витрат підприємства, напрямках їх класифікаціях, методах обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, бюджетуванні. Якщо ж проаналізувати інший бік управлінського обліку – науковий, то у наукових статтях і монографіях з проблем управлінського обліку основна увага приділяється проблемам вибору методів розподілу накладних витрат між об'єктами калькулювання та вибору методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), тобто основна увага приділена проблемам бухгалтерського обліку минулих подій.

Звичайно, без фактичних даних не можлива розробка стратегії компанії, але вони не повинен бути самоціллю управлінського обліку, оскільки необхідно здійснити розворот цього науково-практичного спрямування в бік підготовки перспективної інформації, проте при цьому встановити баланс між минулим і майбутнім, та зосередити увагу на важливих складових бізнес-моделі будь-якої компанії, про які відмічає В.Д. Маркова, зокрема, на тому, як бізнес створює додану вартість, забезпечуючи свій розвиток; як компанія отримує гроші, створюючи цінність для споживачів, як нові продукти, організаційні новації будуть створювати економічну цінність для споживачів, самої компанії, її акціонерів і партнерів (зацікавлених груп) [8, с .39].

Отже, вважаємо, що важливим об'єктом управлінського обліку в сучасних реаліях повинна стати бізнес-модель компанії, на вдосконалення якої повинні бути спрямовані зусилля фахівця з управлінського обліку. Підготовка обліково-аналітичної інформації в цьому випадку буде відбуватися в умовах високої невизначеності. Для того, щоб оцінити ситуацію, бізнес-модель і запропонувати варіанти нової, фахівець з управлінського обліку повинен бути здатний оцінити перспективу взаємодії організації із змінною зовнішнім середовищем.

Список використаних джерел:

1. Атамас П.Й., Атамас О.П. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження / П.Й. Атамас, О.П. Атамас // Академічний огляд. − 2015. − № 1 (42). – С. 78-85.
2. Безверхий К.В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства / К.В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. −№ 3 (65). – С. 8-14.
3. Костирко Р.О. Інтегрована звітність у забезпеченні корпоративної соціальної відповідальності компаній / Р.О. Костирко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". – 2015. − Випуск 1 (45). Т.2. – С. 305-310.
4. Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові / Р.О. Костирко // Економіка України. − 2013. − 2 (615). – С. 18-28.

5. Костюченко В.М., Богатир Н.В. Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності корпоративних підприємств України / В.М. Костюченко, Богатир Н.В. // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – випуск 8. – С. 1126-1130.
6. Кузнецова С.А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери / С.А. Кузнецова // Економічний нобелівський вісник. – 2014. – № 1 (7). С. 270–279.
7. Лоханова Н.О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи / Н.О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Випуск 4(47). – С. 50–56.
8. Маркова В.Д. Бизнес-модель: сущность и инновационная составляющая / В.Д. Маркова // Проблемы современной экономики. − 2010. − № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3072 ftn1
9. Международные принципы управленческого учета (Global Management Accounting Principles) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cimaglobal.com/principles
10. Проданчук М.А. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством / М.А. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 24-31.
11. Kaplan R.S., Atkinson A.A. Advanced Management Accounting - Upper raddle River, New Jersey: Prentice Hall, Inc., 1998.

Деде В.І., наук. кер. Доценко О.В., ст. викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОСНОВНІ ЗАСОБИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНОГО ТА МІЖНАРОДНОГО ОБЛІКУ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ВИРІШЕННЯ

Інтеграція України в європейське середовище вимагає відповідних змін і у бухгалтерській практиці. Як відомо, одним з головних нормативних документів, яким керуються бухгалтери українських підприємств, є положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(с)БО). З 1 січня 2012 року внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з якими «публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [1]. Світова облікова практика спирається на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).

Перехід на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку відкриває багато можливостей для підприємств, тому слід приділяти увагу особливостям законів, рівня економічного розвитку, дотримуватись методів та всіх необхідних нормативів.

В обліку основних засобів, згідно з П(с)БО 7 «Основні засоби» та відповідно до МСФЗ 16 «Основні засоби», існують певні відмінності. (див. табл. 1).

Таблиця 1.

Формування первісної вартості об'єкта основних засобів

Згідно з МСФЗ 16	Згідно з П(с)БО 7
Витрати по створенню резерву майбутніх витрат	
При первісній оцінці об'єктів ОЗ до вартості об'єкта ОЗ може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації	ПСБО не передбачено методики розрахунку такого забезпечення
Витрати на сплату відсотків	
У разі якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСФЗ 23, залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікаційним активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків (п. 22, п. 23). Під кваліфікаційним активом розуміється актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу конче потребує значних витрат часу.	Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, запасів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(с)БО 31 «Фінансові витрати»). Кваліфікаційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення (п. 3 П(с)БО 31).
Оцінка об'єктів при їх будівництві	
Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні (п. 22).	Оцінюються аналогічно.
Оцінка об'єктів при їх обміні	
Об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив, з грошовою доплатою або без, оцінюється за справедливою вартістю у тому випадку, якщо обмінна операція визнається комерційно змістовною. Якщо обмінна операція недостатньо комерційно змістовна і справедливу вартість як отриманого, так і переданого активу неможливо визначити достовірно, то отриманий об'єкт оцінюється за балансовою вартістю переданого об'єкту (п. 24-п. 26).	Оцінка активу, отриманого шляхом обміну на інший актив, залежить від того, подібні активи обмінювалися чи неподібні. Ці вимоги відповідають застарілим нормам МСФЗ 16, вже не чинним з 01.01.2005 р.
Придбання основних засобів за рахунок грантів	
Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (п. 28), якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСФЗ 20. Метод зменшення вартості активів не називається МСФЗ 20 як єдиний, а висувається лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах.	Альтернативного порядку не передбачено. Тобто при первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів основних засобів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.
Придбання ОС за рахунок пайових інструментів	
Оцінка об'єктів основних засобів, придбаних в операціях за участю пайових інструментів (акцій, опціонів на акції) регулюється МСФЗ 2. Так, якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх вартість, у національному обліку не опрацьовано. У національних П(с)БО розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам.
Момент припинення формування вартості основних засобів	
Формування вартості, за якою придбаний об'єкт повинен значитися на балансі як основні засоби, припиняється з моменту приведення його у місцеположення й умови, в яких він стає придатним для експлуатації (п. 20).	Подібних вимог не міститься, але з тексту П(с)БО 7 інше не випливає.
Ремонт основних засобів, заміна деталей	
Якщо у процесі поточного ремонту окремі деталі або конструктивні частини замінюються	П(с)БО 7 не передбачає зміни вартості об'єкта у разі заміни старих деталей новими під час

новими, то нова балансова вартість об'єкта визначається за формулою. Витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин (п. 14): додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується).	проведення поточного ремонту і/або регулярного техобслуговування. У таких випадках усі витрати, включаючи вартість нових деталей, однозначно розглядаються як витрати поточного/звітного періоду. Вартість об'єкта, згідно з П(с)БО 7, може збільшитися лише у результаті поліпшення основних засобів (реконструкції, модернізації тощо). Проте навіть для таких випадків процедура обліку операцій із заміни старих деталей новими у П(с)БО 7 не виписана чітко.

Отже, на прикладі таблиці, ми бачимо що є певні відмінності та схожість. Але не треба забувати, що МСФЗ розраховане для підприємств, які надають фінансову звітність інвесторам, а в Україні контролює все держава. Тому МСФЗ носить більш узагальнений характер, ніж ПСБО.

Насамперед, слід визнати, що мета, яку ставлять перед собою компанії, що ведуть бухгалтерський облік за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і мета компаній, звітність яких базується на Міжнародних стандартах фінансової звітності, є трохи різними. Де-факто, 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. 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 МСБО(IAS)/МСФЗ(IFRS) полягає в тому, що українські стандарти суворо регламентують перелік витрат і методи їх визнання, тоді як МСФЗ надають у цьому питанні більшу самостійність.

Отже, на підставі порівняльної характеристики МСБО 16 та П(С)БО 7 можна сказати, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. Крім того, ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі основних засобів протягом періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, тому вони не повинні суперечити один одному. Безумовно, власникам підприємств самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, чи дотримуватись національних. Але, оскільки МСБО вбирають в себе позитивний досвід багатьох країн, на нашу думку, було б доречним почати удосконалювати національні стандарти, або ж надати міжнародним стандартам статус національних. Це б полегшило роботу бухгалтерів, підприємства яких мають справу з іноземними партнерами, і покращило імідж країни

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/ show/996-14
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014
4. Кубік В.Д., Аскерова І.Г. Застосування МСФЗ – основа реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні» // Збірник наукових праць ХКТЕІ. Економічні науки. – 2013. – № 6. – С. 228-235.
5. 4.Попович В. І. Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(с)БО / В. І. Попович // Вісник / Національний університет "Львівська політехніка". – 2012. – № 721 – С. 216-219.

Дерев'янко С. І., к.е.н., доцент, Барабаш О.Г.
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м.Київ

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

У сучасних умовах господарювання одним з найбільш складних і суперечливих питань є облік дебіторської заборгованості, що пов'язано із загостренням проблем неплатежів. Сучасну економічну ситуацію в Україні можна охарактеризувати несприятливими для розвитку економіки чинниками, а саме нестабільністю суспільних зв'язків, некерованими інфляційними процесами, необґрунтованими політичними подіями та іншими чинниками, які негативно впливають на життя населення та економічний розвиток країни в цілому. Результатом цього впливу є зниження ділової активності підприємств, їхня низька платоспроможність, яка здебільшого призводить до кризового стану господарюючих суб'єктів.

У процесі своєї діяльності підприємство не завжди має можливість здійснювати розрахунки з іншими підприємствами або фізичними особами одночасно з передачею майна, виконанням робіт, наданням послуг тощо. У зв'язку з цим у нього і виникає дебіторська заборгованість, яку трактують як сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебіторами можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, які заборгували підприємству грошові кошти, їх еквіваленти або інші активи.

Вагомий внесок у дослідження та розвиток бухгалтерського обліку розрахунків з дебіторами зробили такі вчені, як М.Білуха, М.Білик, Ф.Бутинець, В.Гавриленко, С.Голов, Л.Городянська, А.Герасимович, Н.Дорош, В.Казмирчук, Л.Кіндрацька, Л.Нападовська, Г.Нашкерська, А.Озеран, Т.Писаревська, В.Сопко, Н.Ткаченко, Г.Чумаченко та інші. Проте незважаючи на широкий спектр проведених досліджень та значні науково-практичні напрацювання, на сьогодні лишається низка питань, які потребують подальших досліджень. Так, зокрема, досі не має єдиного підходу до порядку відображення в обліку розрахунків з різними дебіторами на виробничо-торговельних підприємствах тощо.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності визначено у П(С)БО 10. Водночас при формуванні інформації щодо окремих видів дебіторської заборгованості слід також враховувати такі норми: щодо заборгованості за орендними операціями — П(С)БО 14; щодо заборгованості з поточного податку на прибуток — П(С)БО 17; щодо заборгованості за будівельними контрактами — П(С)БО 18; щодо заборгованості віноземній валюті — П(С)БО 21;щодо заборгованості пов'язаних осіб — П(С)БО 23. Згідно П(С)БО 10 дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату [4].

У зарубіжних країнах не існує окремого стандарту щодо регулювання дебіторської заборгованості. Окремі аспекти визначені в МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Зокрема, у МСБО 32 дебіторська заборгованість трактується як фінансовий актив, але конкретного визначення цього поняття міжнародні стандарти не дають [1]. Варто зауважити, що термін «дебіторська заборгованість» в МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» тлумачиться з двох точок зору:

- accounts receivable (дебіторська заборгованість, обсяг продажу або дебітори) – суми, що мають надійти від покупців та відображені в бухгалтерських книгах підприємства, але не підтверджені векселями, траттами або акцептами (відкриті балансові рахунки), тобто сукупна сума, що має бути виплачена дебіторами; стає частиною поточних активів, якщо пред'явлені позови погашаються на дату звіту або протягом 12 місяців після звітного періоду відповідно стандартній практиці обліку;

- receivables (розстрочена дебіторська заборгованість) – вимоги до третіх осіб на отримання в майбутньому грошей, товарів, послуг; вона включає рахунки на отримання

заборгованості від покупців, яким надано розстрочку, заборгованість по векселям, заборгованість службовців, страхових компаній по усуненню майнових збитків.

Проте існують й інші визначення дебіторської заборгованості, які наведені в сучасній науковій літературі. Так, наприклад, В.Орлова вважає, що дебіторська заборгованість є сумою заборгованості юридичних або фізичних осіб, котрі в результаті минулих подій заборгували підприємству грошові кошти, їх еквіваленти або інші активи. [2, с. 122]. Все це вказує на відсутність єдності думок щодо поняття «дебіторська заборгованість». Отже, автори по-різному тлумачать поняття «дебіторська заборгованість». Переважно її розуміють як суму боргу підприємству від інших дебіторів, яка виникає в процесі господарської діяльності. Вітчизняні науковці та практики дебіторську заборгованість визначають переважно як борги.

На наш погляд, в бухгалтерському обліку під дебіторською заборгованістю варто розуміти суму заборгованості на користь підприємства на визначену дату за надані кредити покупцям, авансування постачальників, щодо яких у підприємства з'являється майнове право вимоги оплати боргу, підтверджене документально.

Узагальнивши результати наукових досліджень, ми прийшли до висновку, що існує декілька проблем, пов'язаних з обліком дебіторської заборгованості:

1) оцінки дебіторської заборгованості (доходи підприємство нараховує в одному періоді, а грошові кошти реально отримує в іншому; чим менший період між цими подіями, тим ймовірність повернення дебіторської заборгованості є більшою);

2) класифікації дебіторської заборгованості. Потрібно внести зміни до П(С)БО 10, з метою чіткого розмежування поняття довгострокової та короткострокової дебіторської заборгованостей. Їх облік сьогодні здійснюється на різних рахунках бухгалтерського обліку, що не відзначено у вищезазначеному стандарті;

3) створення резерву сумнівних боргів. Методи визначення резерву сумнівних боргів, які наведені в П(С)БО 10, не пристосовані до обліку на українських підприємствах. Як в літературі, так і на практиці, зустрічаються суперечливі роз'яснення, пов'язані з вибором методу формування резерву сумнівних боргів;

4) співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості. Загально визнано, що найкраще для підприємства, коли відношення дебіторської та кредиторської заборгованості дорівнює одиниці;

5) оплата дебіторської заборгованості (рефінансування) - форма реструктуризації активів, що полягає в переведенні дебіторської заборгованості в ліквідні форми активів, таких як грошові кошти, короткострокові фінансові вкладення і т.д., факторинг, форфейтинг та облік векселів виступають основними формами рефінансування дебіторської заборгованості;

6) внутрішньогосподарський контроль дебіторської заборгованості.

Належна організація обліку дебіторської заборгованості сприяє ефективному управлінню її розмірами та термінами, а також посиленню контролю за своєчасним здійсненням розрахунків.

На наш погляд, основними недоліками існуючої системи обліку дебіторської заборгованості є:

- відсутність чіткої схеми деталізації та співвідношення різних видів дебіторської заборгованості у загальній їх структурі;

- необхідність змін у будові регістрів як аналітичного, так і синтетичного обліку дебіторської заборгованості. Сьогодні облік дебіторської та кредиторської заборгованостей ведеться в одному регістрі – журналі №3. Однак, на думку багатьох фахівців, це зовсім різні об'єкти бухгалтерського обліку, які лише частково пов'язані між собою, відповідно і обліковувати їх потрібно в різних регістрах;

- розробка оптимальної політики управління дебіторською заборгованістю;

- потребують вирішення питання відображення в обліку довгострокової дебіторської заборгованості, оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи та послуги);

- недостатньо вивченими є питання обліку сумнівних боргів, зокрема резерву на їх покриття;

- особливої уваги потребує порядок списання простроченої дебіторської заборгованості, оскільки це відіграє важливу роль при формуванні фінансових результатів діяльності підприємства.

З метою удосконалення обліку дебіторської заборгованості потрібно:

- використовувати метод нарахування резерву сумнівних боргів на підставі класифікації дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги за строками непогашення (до 3-х, 6-и, 12-и місяців);

- використовувати метод розрахунку з покупцями, що широко використовується в країнах з розвинутими ринковими відносинами, - метод надання знижок за умов дострокової оплати;

- створювати резерв сумнівних боргів за результатами інвентаризації дебіторської заборгованості в кінці року перед складанням звітності, а використовувати його протягом звітного року [1, 35].

Стан розрахунків у будь-який момент їх існування характеризується дебіторською заборгованістю для кожного учасника. Велика дебіторська заборгованість знижує ліквідність активів, має негативний впливає на платоспроможність, відволікає зайві грошові кошти. Діяльність підприємств незалежно від організаційної форми чи форми власності тісно пов'язана з виникненням як дебіторської, так і кредиторської заборгованості. Отже, політика управління дебіторською заборгованістю великою мірою визначає ефективність роботи підприємства. Організація її обліку на підприємстві будь-якої форми власності має надзвичайно важливе значення, оскільки сприяє упорядкуванню інформації, прозорості та достовірності даних про розрахункові операції з дебіторами. В умовах нестабільного економічного стану в економіці питання стягнення боргів постають особливо гостро. Щоб забезпечити своєчасність погашення та підтримання величини дебіторської заборгованості на оптимальному рівні керівники підприємств повинні розробити кредитну політику, яку, за потреби, переглядати. Потрібно систематично здійснювати як моніторинг, так і прогнозування платоспроможності клієнтів.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2014 року / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet
2. Орлова В. К. Фінансовий облік : навч. посібник. – 2-ге вид., доп. і перероб. / В. К. Орлова, М. С. Орлов, С. В. Хома. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 510 с.
3. Особливості визнання та оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію, роботи і послуги / Г.Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 31-37.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.1999р. № 237 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99
5. Сук Л. Організація обліку розрахунків з підзвітними особами [Текст] / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2009. - № 11. - С. 33-40.

Добрєв В.М., наук. кер. Шевчук Н. С., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІЗ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

За умов переходу України до ринкових відносин перед підприємствами всіх форм власності постійно виникає низка питань: яку продукцію необхідно випускати і в якому обсязі, за якою ціною реалізовувати її, які витрати будуть понесені. Саме від цього залежить конкурентоспроможність підприємства і рівень прибутку. Отримати останній можна лише за умов найбільш ефективного використання ресурсів та зниження витрат діяльності.

Реалізація цієї мети вимагає посиленої уваги керівництва до питань, пов'язаних із визначенням раціональності структури витрат на виробництво

продукції та пошуків шляхів їх зниження. Для цього кожне підприємство повинно чітко орієнтуватись у відносинах, об'єктивно оцінювати рівень своїх

витрат постійно шукати пріоритетні напрями їх обліку.

Слід також зазначити, що проблема правильної організації обліку і аудиту операційних витрат підприємства є актуальною, незважаючи на те, що протягом десятиліть були напрацьовані методи і заходи щодо її вирішення. У світовій практиці та вітчизняній науковій літературі питанню організації обліку витрат операційної діяльності приділяється багато уваги.

Згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» витрати виробництва — це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Основна операційна діяльність – це операції пов'язані з виробництвом чи реалізацією товарів (робіт, послуг), що є головною діяльністю підприємства, і забезпечує основну долю його доходу. Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не відносяться до інвестиційної чи фінансової діяльності, вона може бути основною та іншою. Відповідно, операційні витрати – це витрати, що виникають в ході операційної діяльності підприємства і пов'язані з процесами постачання, виробництва і реалізації.

Витрати визнаються витратами певного звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснюються.

Витрачені грошові кошти в момент придбання виробничих запасів, засобів виробництва та інших ресурсів не визнаються витратами, так як на етапі придбання вартість куплених ресурсів – це активи, які є в наявності і від використання яких очікується отримання економічних вигод в майбутньому.

При передачі ресурсів на виробництво і їх використанні для виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) в результаті витрачання одних видів активів створюються інші їх види (з металу виготовляють деталі, які після збору утворюють готовий виріб). І на цьому етапі витрачені ресурси ще не визнаються витратами, так як ні вибуття активів, ні зменшення власного капіталу не відбувається. Вартість матеріальних ресурсів переходить в склад витрат на виробництво, тобто з одного виду активів в інший, і утворює фактичну собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) чи лишається в складі незавершеного виробництва [1, с. 123].

Тільки після зіставлення вартості фактичних витрат з доходом, для отримання якого вони здійснені, затрати можна визнати витратами звітного періоду, в якому отриманий цей дохід. І тільки в цьому випадку затрати в якості фактичної, але вже реалізованої собівартості готової продукції (робіт, послуг) списуються з балансу. Списані витрати перестають бути активами, так як готова продукція відвантажена, роботи виконані, полсуги надані. Списані з балансу затрати (на цьому етапі дійсно витрачені ресурси підприємства) визнаються витратами і зменшують суму отриманого від реалізації продукції доходу, а відповідно і величину власного капіталу.

Питанню класифікації витрат приділяється велика увага як у теоретичних дослідженнях, так і практиці. Однак внаслідок недостатнього теоретичного проробления немає одностайності в думках різних вчених, і є деякі розбіжності у їх підходах до класифікації витрат. Приділяють увагу дослідженню питань класифікації витрат вчені кафедри "Бухгалтерського обліку та аудиту" Одеського державного економічного університету. Модель класифікації витрат наводять Н.О. Лоханова, О.В.Белінська, Н.П. Ілюхіна , О.В. Обнявко, В.Д. Кубік, Є.В. Трофіменко, Т.О. Сафонова, Т.Г Степова.

Після введення в дію національних стандартів бухгалтерського обліку П(с)БО 16 "Витрати" [2] передбачено групування витрат для цілей складання фінансової звітності за різними напрямками, зокрема за видами діяльності, за економічними елементами. Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості (робіт, послуг), змінних та постійних загальновиробничих витрат адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат та інших витрат встановлюється самим підприємством самостійно, виходячи з економічної цілеспрямованості та їх складу визначених П(с)БО 16.

Для потреб фінансового обліку деталізовані витрати операційної діяльності, одержані з управлінського обліку за окремими об'єктами, перегруповуються за економічними елементами і статтями витрат на підприємстві в цілому.

Елементом витрат є сукупність економічно однорідних витрат. Операційні витрати групуються за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Оскільки класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства, її доповнюють класифікацією витрат за статтями витрат – в залежності від їх призначення та місця виникнення [3, с. 420].

Обов'язковими статтями операційних витрат є: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Проблеми класифікації витрат підприємства розглянуті в економічній літературі різних періодів. Можна погодитися з тими недоліками, що відмічають автори: суб'єктивний характер деяких класифікацій, відсутність деяких ознак, фрагментарний характер класифікацій, не завжди чітко визначений об'єкт та ін. Однак провести чітку межу між класифікаціями досить складно, оскільки навіть суб'єктивні класифікаційні ознаки звернені на об'єкт і тому певною мірою відображають його риси. На законодавчому рівні відсутня жорстка регламентація методології ведення управлінського обліку. Відповідно на кожному підприємстві керівники самі можуть визначити основні принципи обробки інформації для управлінських цілей [4, с. 28].

На промислових підприємствах прийняте групування витрат по зв'язку з технологічним процесом:

- Основні (або виробничі) – витрати всіх видів ресурсів, пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, тобто витрати без яких технологічний процес не буде здійснюватися;

- Накладні (або невиробничі) – це витрати, пов'язані з організацією і управлінням діяльністю.

По способу включення в собівартість розрізняють:

- Прямі – це витрати, які можна безпосередньо віднести на конкретний вид продукції в момент їх виникнення. До складу прямих витрат включаються: прямі матеріальні витрати, прямі трудові витрати, інші прямі витрати;

- Непрямі – це ті витрати підприємства, які не можна безпосередньо віднести на конкретний продукт економічно вигідним шляхом (тобто керуючись принципом співвідношення витрат і вигід). Такі витрати обліковуються в цілому за звітний період, а потім спеціальними методами розподіляються між окремими видами продукції, що випускається на даному підприємстві [5, с. 234].

Для правильного визначення фінансового результату витрати поділяють на:

- Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації, тобто це – виробничі витрати. Вони включаються у вартість запасів і відображаються в Звіті про фінансові результати в складі собівартості реалізованої продукції.

- Витрати періоду – витрати, які не включаються в собівартість запасів, а відносяться безпосередньо на витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Для побудови системи бюджетування і проведення аналізу беззбитковості витрати поділяються на:

- Змінні витрати змінюються пропорційно обсягу виробництва продукції, тобто залежать від ділової активності підприємства.

- Постійні витрати – це витрати, сума яких не залежить від обсягу виробництва, тобто вони не змінюються при зміні обсягу виробництва до певної межі (наприклад витрати на рекламу, на освітлення приміщення цеху та ін.).

Отже, можемо зробити висновок, що надійність фінансового стану підприємств, результативність і привабливість їх діяльності для інвесторів залежать від ефективності використання виробничих ресурсів, від правильності формування собівартості продукції. Саме ці показники є вирішальними при формуванні прибутку і, найголовніше, залежними від раціональної та розумної системи управління діяльністю. Оскільки витрати підприємства залежать від ефективного використання ресурсів, від вміння управлінців керувати ними, оптимізувати в певних умовах виробництва та мінімізувати в даній сфері діяльності.

Саме тому важливе значення відіграє науково-обгрунтований бухгалтерський облік, контроль і аналіз витрат, що формує інформацію про використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, собівартості виробництва і реалізації, а в кінцевому результаті показники ефективності роботи підприємства і об'єднань.

Для ефективної організації бухгалтерського та управлінського обліку необхідно використовувати економічно обгрунтовану класифікацію витрат за економічними ознаками, основними з яких є: по відношенню до виробничого процесу, до обсягів виробництва, за способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва та ін.. Склад собівартості продукції кожне підприємство самостіно визначає для себе, тому надзвичайно важливо мати обгрунтовану калькуляцію. Саме це в повній мірі забезпечить єдність в організації планової і облікової роботи по калькулюванню собівартості продукції з іншими суб'єктами господарювання та може стати найважливішим інструментом для розрахунку ціни продукції та різних параметрів ефективності діяльності.

Список використаних джерел:

1. Бухгалтерський облік в Україні: теория и практика / Під ред. Коваленко А.Н. – Дніпропетровськ, 2007. – С. 101-146.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Офіц. текст із змін. станом на 9 серпня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. - Житомир: ПП « Рута», 2010.-420 с.
4. Каменская Т. Управленческий учет: классифицируем затраты // Баланс. – 2006. - № 13. – С. 27-30.
5. Максімова В.Ф. Бухгалтерський облік (частина ІІ): [Навч. посібник] / В.Ф. Максімова. – Одеса: ОНЕУ, 2013. – 324 с.

Добрунік Т.П., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

В умовах трансформаційних змін ринкової економіки стратегічний розвиток аграрного сектору економіки та підвищення його конкурентоспроможності у значній мірі залежить від ефективного функціонування суб'єктів агробізнесу. Оцінюючи ведення власної діяльності для підприємства визначальним критерієм ефективності господарювання служать фінансові результати. Важливим при цьому для прийняття відповідних управлінських рішень є формування достовірної обліково інформації щодо основних показників виробничо-господарської діяльності підприємства. Відтак актуалізується проблема організації високоефективної системи обліку фінансових результатів, яка буде сприяти надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління.

Діяльність будь-якого сільськогосподарського підприємства спрямована на отримання позитивного фінансового результату – прибутку, що вимагає ведення достовірного обліку доходів і витрат, точного визначення фінансових результатів, відображення достовірної і повної інформації у фінансовій звітності та прийняття ефективних управлінських рішень.

Формування фінансового результату в сільськогосподарських підприємствах відбувається за рахунок здійснення основної операційної діяльності, яка являє собою сільськогосподарську діяльність націлену на отримання сільськогосподарської продукції та економічного ефекту.

Процес формування прибутку є досить складним і неоднозначним у зв'язку із специфічними особливостями діяльності підприємницьких структур аграрної галузі, серед яких домінуючими є такі:

- вплив природно-кліматичних факторів на процес формування прибутку (характерна сезонність виробництва);
- формування прибутку відбувається залежно від періоду закінчення виробничого процесу, оскільки процес виробництва не збігається з календарним роком;
- за частиною продукції не формуються фінансові результати, оскільки вона спрямовується на внутрішньогосподарське споживання і слугує вихідним матеріалом (сировиною) для відновлення процесу виробництва (насіння для посіву, корми для тварин, молоко для випоювання телят тощо).

На формування фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей, серед яких основною є залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів. Це задає специфічні вимоги до організації і методики обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Основні положення щодо формування фінансових результатів сільськогоспо-дарської діяльності регламентовані нормами П(С)БО 30 "Біологічні активи" [1] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [2].

Відповідно до П(С)БО 30 "Біологічні активи", фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності формується з трьох складових:

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

2) фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

Фінансові результати сільськогосподарської діяльності будуть формуватись на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». З метою деталізації облікової

інформації щодо формування фінансових результатів за трьома напрямами, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», доцільним є відкриття аналітичних рахунків (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості), а також і аналітичних рахунків за видами продукції і біологічних активів.

Нормами П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що фінансовий результат від первісного визнання визначається як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 і 12 П(С)БО 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Додаткові біологічні активи та сільськогосподарська продукція при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання їх відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Відповідно до п. 7.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [2], фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначається на рахунку обліку фінансових результатів порівнянням доходів від первісного визнання з витратами від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп та відображається у складі результатів операційної діяльності. Такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Таким чином, даний стандарт передбачає визначення фінансового результату діяльності підприємства в процесі виробництва, а не під час реалізації сільськогосподарської продукції.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому п. 9 і п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи», та витратами, пов’язаними з біологічними перетвореннями.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено витрати відносити на рахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», а доходи – на рахунок 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

При первісному визнанні (оприбуткуванні) сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів можливі такі три випадки:

1) справедлива вартість одержаної продукції дорівнює її виробничій собівартості;

2) справедлива вартість одержаної продукції нижча від її виробничої собівартості;

3) справедлива вартість одержаної продукції перевищує її виробничу собівартість.

При першому і другому випадках не виникає ніяких проблем з відображення в обліку відповідних операцій: у першому випадку всі виробничі витрати списуються на вихід продукції; у другому випадку – продукція оприбутковується за справедливою вартістю (на дебет рахунків 27, 21) та на різницю – на дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредит рахунку 23 – за фактичною собівартістю.

Отже, при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та біологічних активів їх оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис Дт 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» Кт 23.

Таким чином, по кредиту рахунку 23 відображається не планова собівартість активів, а справедлива вартість активів, тобто вартість за якою вони оприбутковуються на баланс.

Проблема виникає при третьому випадку, коли на суму визнаного доходу необхідно збільшувати витрати по дебету рахунку 23 «Виробництво»: Дт рахунку 23, Кт субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за

справедливою вартістю». Але такий порядок є нереальний, адже ми не можемо змінювати фактичні витрати на виробництво (Дт рахунку 23) і штучно їх завищувати на суму сумнівного доходу (ще не одержаного і взагалі невідомо, чи підприємство його коли небудь одержить), бо вони відображають виробничу собівартість продукції. Це суперечить економічному змісту витрат на виробництво, які формуються по дебету рахунку 23 «Виробництво». До виробничої собівартості продукції згідно П(С)БО 16 «Витрати» включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [3]. Тобто, на дебеті рахунку 23 «Виробництво» повинні формуватись фактичні виробничі витрати, пов’язані із біологічними перетвореннями.

Доцільним при вирішенні проблеми відображення доходу від первісного визнання продукції має бути оприбуткування продукції на Дт рахунків 27, 21 за справедливою вартістю з Кт рахунку 23 (за окремими субрахунками рослинництва та тваринництва) – за фактичною собівартістю, субрахунку 710 – на суму перевищення справедливої вартості над фактичною собівартістю продукції та додаткових біологічних активів.

Відображення в обліку доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів без зміни дебету рахунку 23 «Виробництво» забезпечить одержання інформації про суму фактичних витрат на виробництво, з одного боку, і відображення отриманої продукції в оцінці за її справедливою вартістю – з іншого боку.

П(С)БО 30 "Біологічні активи" ускладнило порядок визначення фінансового результату на сільськогосподарських підприємствах. Тому на сьогодні було б справедливо надати кожному підприємству право вибору стосовно порядку визначення фінансових результатів шляхом оцінки проданої продукції за справедливою вартістю або за фактичною.

Отже, визначення основних аспектів облікового процесу формування фінансових результатів аграрних підприємств та як наслідок прийняття правильних управлінських рішень щодо подальшого їх економічного розвитку – головна передумова забезпечення ефективності функціонування підприємницьких структур агро бізнесу та зміцнення їх конкурентних позицій на ринку.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства Фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

Добрунік Т.П., к.е.н., доцент, Негрі О.Б., к.е.н., доцент,
Обнявко О.В., к.е.н., доцент, Шерер І.Л., к.е.н., доцент,
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІЗ СУЧАСНИХ КОНЦЕПЦІЙ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ

Як справедливо зазначає М.І. Бондар, впровадження нових інформаційних систем і технологій, перегляд пріоритетів щодо якості управління підприємствами, зміна релевантності інформації потребує більш глибинного підходу до побудови бухгалтерського обліку. Це проявляється в посиленні економіко-правового статусу бухгалтерського обліку, адаптованості його до потреб управління та доступності у функціонуванні [1, с. 59]. Останнім часом вітчизняні вчені все більше уваги приділяють проблемам теорії

бухгалтерского обліку. У більшості публікацій їх досліджень йдеться про необхідність розробки принципово нової теорії обліку, оскільки, як слушно вказує В.Ф. Палій: «Теорія бухгалтерського обліку відстає від об'єктивно виниклих на практиці проблем; за змістом вона мало відрізняється від сформованої в тридцяті роки. Теорія бухгалтерського обліку переважно пояснює техніку обліку. Суть і зміст бухгалтерського обліку майже не розглядаються…» [2]. Тому в останні роки пропонується цілий ряд нових концепцій розвитку обліку: багатоцільового та глобального обліку (С.Ф. Голов), креативного обліку, інформології (М.С. Пушкар), стратегічного екаутінгу (С.М. Деньга та Ю.А. Верига), обліку з метою стратегічного управління (А.В. Шайкан), екологічного обліку (І.В. Замула) тощо. С.Ф. Легенчук поділив авторів цих концепцій на дві групи: традиціоналісти (В.М. Жук, І.В. Замула, Н.М. Малюга, А.В. Шайкан та інші, що дотримуються позиції необхідності збереження існуючої теоретичної структури та принципів бухгалтерського обліку), та кардиналісти (С.Ф. Голов, С.М. Деньга та Ю.А. Верига, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар та інші вчені, що підтримують позицію необхідності докорінного реформування системи бухгалтерського обліку та розробки її нового теоретичного підгрунтя) [3, с. 91].

Найбільш яскравими з пропонуємих концепцій обліку є теорії багатоцільового та глобального обліку [4; 5], викладені у роботах відомого вченого С.Ф. Голова, що, на думку їх автора, дозволить подолати існуючі обмеження бухгалтерського обліку та забезпечить інформаційні потреби як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів. Теорія багатоцільового обліку є спробою відобразити різноманіття і багатовекторність облікових робіт, а теорія глобального обліку є спробою відобразити вплив облікової інформації, яка відображена на мікрорівні (на підприємстві), на формування узагальненої (статистичної) інформації на макрорівні.

На наш погляд, теоретичні положення обліку необхідно оцінювати, перш за все, виходячи з глобальних цілей управління підприємством, які і обумовлюють всі інші цілі й завдання, у тому числі і облікові. Глобальні цілі підприємства – з одного боку, досягнення максимального прибутку, з іншого боку – забезпечення суспільства необхідними товарами, продукцією, роботами та послугами. Керуюча система (менеджмент підприємства – внутрішні користувачі інформації) впливає на об'єкт управління (підприємство в цілому та окремі його підсистеми – складові частини) для досягнення глобальних цілей підприємства. У свою чергу, на керуючу систему підприємства впливає зовнішнє середовище (зовнішні користувачі інформації – органи державного управління, органи статистики, податкові органи, інвестори, акціонери тощо). Відповідно до системного підходу, глобальні цілі підприємства, на досягнення яких спрямована керуюча система, в свою чергу, складаються з локальних цілей (підцілей), що утворюють так зване «дерево цілей». Система бухгалтерського обліку повинна бути підпорядкована досягненню як глобальних цілей, так і підцілей підприємства, забезпечуючи менеджерів необхідною інформацією. І тільки в цій якості вона може розглядатися як багатоцільова.

Можна підтримати С.Ф. Голова в тому, що він бажає розширення поняття предмета бухгалтерського обліку, зокрема за рахунок екологічної складової, а, можливо, і багатьох інших, які в нашій країні недооцінювалися або ігнорувалися [4]. На думку С.Ф. Голова, необхідно розширити предмет бухгалтерського обліку в просторі (зовнішнє середовище) та часі (майбутнє). Це, на його думку, цілком логічно, оскільки більшість управлінських рішень стосуються саме майбутнього, а на їх прінятття впливають зовнішні чинники. Але поняття системи обліку не підміняє поняття системи управління підприємством, загальна система управління діяльністю підприємства не поглинена системою обліку.

Н.О. Лоханова доречно вказує на те, що С.Ф. Голов використовує термін «глобальний», який, виходячи із «Великого енциклопедичного словника», означає «всебічний, повний, загальний, універсальний» [6, с. 286]. Але у зв'язку з цим Н.О. Лоханова ставить справедливе запитання: невже бухгалтерський облік самостійно може надати всебічну і повну фінансову і нефінансову інформацію і про діяльність господарюючого суб'єкта, і про зовнішнє середовище, тобто розкрити власними силами всі вісім зон актуальної інформаційної сукупності? Далі Н.О. Лоханова вірно відмічає, що яким би чином ми не іменували бухгалтерський облік, він не в змозі замінити собою всю

інформаційну систему підприємства і повністю підпорядкувати собі всі інформаційні потоки. Більш того, на її погляд, і не потрібно це робити. Не потрібно підмінювати обліком всю інформаційну систему управління, слід лише змінити акценти в межах цієї системи [6, с. 286].

С.Ф. Голов також наводить суперечності в інтересах користувачів інформації та відмінності в звітної інформації при застосуванні облікових принципів [5]. Але можна помітити, що по-перше, в зарубіжній літературі перелік концептуальних облікових принципів часто ширший, ніж проаналізований автором; по-друге, ніхто і не заперечує зазначених протиріч, бо вони очевидні; по-третє, виходячи з цілей підприємства та керуючої системи будь-який вид обліку є управлінським, тому по суті традиційний поділ системи обліку на фінансовий і управлінський є умовним, поскільки обидва види обліку нерозривно пов'язані з об'єктівної причини – з наступності інформації, що фіксується та обробляється в обох видах обліку.

С.Ф. Голов не враховує, що в економічній літературі пропонуються і зовсім інші принципи обліку, зокрема сформульовані Б.І. Валуєвим [7, с. 100-103], які дійсно відображають цільову спрямованість діяльності підприємства та його керуючої системи: 1) принцип підпорядкованості загальній логіці організації управленія економікою. Організація обліку взагалі та бухгалтерського апарату зокрема не може будуватися поза зв'язком з організацією системи управління в цілому; 2) принцип доцільного наближення функції обліку до центрів прийняття рішень. Організація обліку не повинна будуватися однаково в різних за складністю виробництвах; 3) принцип делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів. Доцільно передавати конкретні повноваження та конкретну відповідність на рівень керівників облікових секторів або в підрозділи підприємства, зберігаючи за головним бухгалтером відповідальність за загальну, прінципову постановку обліку; 4) принцип взаємодії обліку з іншими функціями. Організація обліку повинна створювати можливості зміцнення загального циклу управління економікою та її відносно відокремленими об'єктами – засобами праці, предметами праці, трудовимі ресурсами, виробництвом, збутом, грошовими ресурсами – не тільки за рахунок кращої взаємодії бухгалтерів з іншими фахівцями цехів, відділів і служб, а й на основі взаємного збагачення методів планування, обліку, контролю, економічного аналізу; 5) принцип взаємодії різних видів обліку. Організація бухгалтерського обліку повинна будуватися з таким розрахунком, щоб можна було досягати чіткої його взаємодії з іншими видами обліку, перш за все з оперативним, і на цій основі вирішувати завдання наступності інформації, коли мова йде про об'єкти, в різний час розкриті в оперативному та бухгалтерському обліку, і доповнення інформації, коли об'єкти цих двох видів обліку не збігаються; 6) принцип оптимального поєднання різних форм організаціі обліку. Використання в організації обліку попередніх принципів можливе тільки в тому випадку, коли правільно визначені межі розмежування і поєднання централізованного і децентралізованого підходів.

Підсумковуючи, можемо зробити наступні висновки: 1) поява розглянутих облікових концепцій – сигнал про те, що сучасна система обліку в значній мірі вичерпала свої можливості до саморозвитку в рамках чинного законодавства та традиційного мислення вчених та облікових працівників, що і обумовлює пошук нових форм, принципів, методів і напрямків її трансформації. Тому здійснюється пошук векторів для адаптації системи обліку до вимог економіки знань, для зміни традиційної надмірної ролі держави у формуванні системи обліку підприємств; 2) пропозиції щодо розвитку національної системи обліку дійсно повинні базуватися на цільовій основі – виходячи з мети підприємства і його керуючої системи; 3) необхідно розглядати розвиток обліку на основі не тільки концептуальних облікових принципів, а зробити упор на використання логічних принципів організації управління підприємством, оскільки система обліку не тотожна системі управління і є її частиною.

Дослідження С.Ф. Голова та інших авторів-кардиналістів корисні, бо є майданчиком для початку загальнонаціональної дискусії з приводу подальшого розвитку облікової системи в нашій країні, подібно до того, як відбулася дискусія з приводу управлінського обліку більше десятиліття у минулому. У цьому зв'язку М.І. Бондар вказує, що в сучасних

умовах розвитку бухгалтерської науки не можна не схвалювати поодиноких спроб науковців (М.С. Пушкаря, С.Ф. Голова) прояснити сучасний стан бухгалтерського обліку і прогнозувати подальший його розвиток, виходячи за межі традиційного дебету і кредиту, балансу та звіту про фінансові результати. Проте відзначимо, що нині недоцільно змінювати саму назву «бухгалтерський облік» на інші: облік (не бухгалтерський), інформологія, рахунковедення тощо» [1, с. 60].

Підтримуємо думку Н.О. Лоханової, що подальший розвиток системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання має здійснюватися: по-перше, за рахунок введення нових економічних об'єктів, пов'язаних із впливом зовнішнього середовища, які можуть бути виміряні, в облікову систему, наприклад, трансакційних витрат; по-друге, за рахунок визнання координуючої ролі обліку в інформаційному забезпеченні системи управління економічною безпекою і стійким розвитком підприємства і завдяки цьому задоволення інтересів всіх основних груп зацікавлених осіб в об'єктивній обліковій інформації [6, с. 286].

На систему бухгалтерського обліку має бути покладено завдання не стільки формування різнопланової інформації фінансового і нефінансового характеру про діяльність підприємства і його зовнішнє середовище, скільки координація процесу формування й узагальнення даних, що є потрібними для складання інтегрованої і іншої зовнішньої і внутрішньої управлінської звітності для всіх зацікавлених користувачів [6, с. 286].

Список використаних джерел:

1. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М.І. Бондар // Вісник НУ «Львівська політехніка». – Львів, 2012. – № 721. – С.50-53.
2. Палій В.Ф. Актуальні питання теорії бухгалтерського обліку / В.Ф. Палій // Бухгалтерський облік. – 2005. – № 3. – С. 45-49.
2. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейерабенда: pro et contra / С.Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. – 2012. – №2(3). – С. 88-91.
3. Голов С.Ф. Система глобального бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 3-12.
2. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.
3. Лоханова Н.О. Реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні: реалії, проблеми, перспективи / Н.О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – Одеса, 2012. – Вип. 45 (2). – С. 132-137.
4. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

Доценко О.В., ст. викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ДО ПИТАННЯ ПРО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

19 березня 2013 року втратили чинність перші п'ять Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку. На зміну їм вийшло Національне Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1]. Тепер саме ним визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності, вимоги до визнання і розкриття її елементів, а також форма і склад статей звітності.

Завдяки НПСБО1 з'явились додаткові назви звітів фінансової звітності: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), нові терміни – сукупний та інший сукупний дохід, нові статті фінансової звітності і відповідно новий

порядок їх заповнення. Певні зміни відбулися і при відображенні витрат майбутніх періодів у фінансовій звітності.

Проблемам сутності, класифікації та особливостями відображення у фінансовій звітності витрат майбутніх періодів присвячені праці багатьох вчених та практиків у сфері бухгалтерського обліку. Серед них можна виділити А. Білоусова, В. Гик, О. Кантаеву, Я. Крупку, М. Проданчука, С. Москаленко, В. Озеран та багато інших. Але не зважаючи на значний внесок науковців та практиків у розв'язання цих проблем, постійні зміни у законодавстві потребують чіткого розуміння всіх нововведень.

Тому метою статті є дослідження відображення витрат майбутніх періодів у фінансовій звітності за національними і міжнародними стандартами та надання рекомендацій стосовно такого відображення.

У таблиці 1 наведено відображення витрат майбутніх періодів у фінансовій звітності до та після прийняття національного положення 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Таблиця 1

Відображення витрат майбутніх періодів у фінансовій звітності

До прийняття НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Після прийняття НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Форма 1 «Баланс» Розділ I «Необоротні активи» Розділ II «Оборотні активи» Розділ III «Витрати майбутніх періодів»	Форма 1 «Баланс» Розділ I «Необоротні активи» Розділ II «Оборотні активи» – Запаси – Поточні біологічні активи – Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги – … – Витрати майбутніх періодів Розділ III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття»

Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати майбутніх періодів слід відображати у балансі у складі оборотних активів. В свою чергу до оборотних активів відносяться гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [1].

До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса, оплата торгового патенту; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання та інше [2].

Серед представленого переліку витрат до оборотних активів, на нашу думку, можливо віднести лише витрати на підготовчі до виробництва роботи у сезонних галузях, сплачені авансом орендні платежі, оплату страхового поліса та передплату на газети, які впродовж року рівними долями відносяться до поточних витрат.

Слід зауважити, що з 1 січня 2015 року скасовано збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності [3], тобто придбавати торговий патент сьогодні вже непотрібно. Тому, на нашу думку, для актуалізації нормативних актів у сфері бухгалтерського обліку необхідно внести в них зміни. Так, пропонуємо в Інструкції до використання Плану рахунків бухгалтерського обліку видалити згадування про віднесення до складу витрат майбутніх періодів оплаченого торгового патенту.

Що стосується витрат з освоєння нових виробництв, слід відмітити, що не завжди такі витрати відносяться до одного операційного циклу або поточних витрат. Іноді період перенесення цих витрат на собівартість виробленої продукції триває більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року. Тому у своїй статті стосовно визначення сутності та складу основного капіталу в сучасних умовах господарювання, ми пропонували

вважати витрати майбутніх періодів елементами як оборотного, так і основного капіталу [4, с.77].

В бухгалтерському обліку для витрат, здійснених у звітному періоді, але які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах слід використовувати рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» [2]. В економічній літературі на цьому рахунку також пропонують відображати витрати на здійснення капітального ремонту [5, с. 81], витрати інноваційної діяльності [6, с. 14; 7, с. 37; 8, с. 28; 9], с послідуючим списанням таких витрат на капітальні [7, с. 38] або поточні з урахуванням визначеного терміну корисного використання об'єкта основних засобів [5, с. 81], визначеного терміну корисного використання інноваційного продукту або за іншими критеріями, які обирає само підприємство [6, с. 14; 7, с. 39, 8; 9]. До інших критеріїв можна віднести кількість випущеної продукції нового виду [7, с. 39; 8, с. 28; 9]. На думку О. Кантаєвої, найбільш інноваційним варіантом відображення витрат на підготовку та освоєння нових видів продукції є списання таких витрат саме шляхом використання кошторисних ставок, запропонованих А. Бородкіним [8, с.28].

Такі способи відображення та списання витрат виключають несподіване зростання витрат, яке може привести до викривлення фінансового результату, передбачають дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат та підвищення достовірності облікової інформації.

На нашу думку, витрати, які відображаються на рахунку 39, можливо враховувати в балансі у складі необоротних активів по статті «Витрати майбутніх періодів», якщо вони списуються впродовж терміну більше одного року, з поясненням цієї статті у примітках до фінансової звітності. Такої думки дотримується М. Проданчук, який пропонує відображати витрати майбутніх періодів як довгострокові, так і як поточні витрати, виходячи з принципу відповідності доходів та витрат [10, с.9].

Слід відмітити, що витрати майбутніх періодів приймають участь при розрахунку основних економічних показників фінансового стану, таких як ліквідність, стійкість та мобільність, автономність та маневреність. Тому неточний розподіл активів на оборотні та необоротні призводить до викривлення основних показників фінансового стану, необхідних для прийняття правильних управлінських рішень.

Більш того, відображення витрат майбутніх періодів у складі поточних та довгострокових активів не суперечить вимогам міжнародних стандартів. Так, відповідно МСФЗ № 1 «Подання фінансової звітності» підприємство повинно класифікувати актив як короткостроковий, якщо він відповідає любому з перерахованих критеріїв:

1) його передбачається реалізувати або він призначений для продажу або споживання в рамках звичайного операційного циклу підприємства;

2) воно призначено для торгівлі;

3) його передбачається реалізувати впродовж дванадцяти місяців після завершення звітного періоду;

4) або актив являє собою грошові кошти або їх еквіваленти (в значенні, визначеному в МСФЗ;

5) якщо тільки не існує обмеження на його обмін або використання для погашення зобов'язань впродовж як мінімум дванадцяти місяців після закінчення звітного періоду. Усі інші активи підприємство повинно класифікувати як довгострокові [11].

Таким чином, в результаті нашого дослідження можна зробити такі загальні висновки.

Витрати майбутніх періодів у фінансовій звітності слід відображати як поточні та довгострокові витрати у складі оборотних та необоротних активів, враховуючи принцип відповідності витрат та доходів, з метою надання достовірної інформації про такі витрати та правильного розрахунку показників фінансового стану для прийняття обгрунтованих управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02. 2013 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/ Res/ NPSBO/NPSBO1.aspx
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України « 291 від 30.11.99 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/ Res/ PSBO/ InstrukciyaKPlanuSchetov.aspx.
3. Закон України Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи № 71 –VIII від 28.12.2014 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19.
4. Доценко О.В. До питання про сутність та склад основного капіталу // Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації: Матеріали науково-практичної конференції. – Одеса: ОДЕУ, 2009. – С. 74-77.
5. Білоусов А.А. Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту: Дис…канд.екон.наук:08.06.04. – К., 2003. – 167 с.
6. Крупка Я. Варианты учета инновационных процессов на предприятии / Я. Крупка // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 5. – С. 11-18.
7. Москаленко С. Расходы, связанные с разработкой нового вида продукции и освоением ее производства / С. Москаленко // Баланс. – 2000. – № 22. – С. 37- 40.
8. Кантаева О. Вопросы развития теории и практики учета и анализа инновационной деятельности предприятий / О. Кантаева // Бухгалтерский учет и аудит . – 2009. – № 4. – С.25-31.
9. Озеран В. Актуальные проблемы учета расходов на инновации / В. Озеран, В. Гик // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 12. – С. 21-29.
10. Проданчук М. Адаптация данных бухгалтерского баланса к запросам управленческой системы в глобальной экономической среде / М. Проданчук // Бухгалтерский учет и аудит. – 2013. – № 10. – С. 7-10.
11. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-1-Predstavlenie-finansovoj-otchetnosti-.pdf

Драгомир Н.М., к.э.н., доцент
Молдавская Экономическая Академия, г. Кишинев

К ВОПРОСУ ОБ УЧЕТЕ РАСХОДОВ, СВЯЗАННЫХ С ЭМИССИЕЙ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ, В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО

Уставный капитал субъектов национальной экономики Республики Молдова, осуществляющих предпринимательскую деятельность в форме акционерных обществ, формируется посредством закрытой эмиссии акций. Дополнительные эмиссии (открытые и закрытые) осуществляются в случае увеличения уставного капитала общества путем размещения акций [1]. Эмиссии собственных акций как открытые, так и закрытые, сопровождаются определенными техническими расходами, такими как комиссионные вознаграждения юристам, аудиторам и другим профессиональным консультантам, регистрационные и другие обязательные сборы, расходы на печать и т.д. Как правило, такие расходы являются незначительными по сравнению со стоимостью размещенных акций. При этом их следует отражать в учете в соответствии с требованиями действующих стандартов.

Так, Национальными стандартами бухгалтерского учета (НСБУ), в частности НСБУ «Расходы», установлено, что расходы, связанные с эмиссией собственных акций, следует признавать как финансовые в составе расходов других видов деятельности (не являющихся операционными) [2,с.183]. При признании указанных расходов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), следует руководствоваться требованиями МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» [3], действующего МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» [4] или МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»,

обязательного к применению с 1 января 2018 года [5]. Согласно п.37 МСФО (IAS) 32 указанные расходы именуются затратами при выпуске собственных долевых инструментов, или затратами по операции с капиталом. При этом их следует относить на уменьшение капитала в той степени, в которой они являются дополнительными издержками, относящимися непосредственно к операции с капиталом, и, которых можно было бы избежать при отсутствии такой сделки[3].

Таким образом, МСФО (IAS) 32 предусмотрено применение компенсационного метода учета указанных затрат, который основывается на соображении о том, что затраты акционерного общества на размещение акций, представляющих собой собственные долевые финансовые инструменты, являются единовременными и не могут быть разумным образом соотнесены с его доходами, в то время как сумма полученных средств и является стоимостью размещенных акций. Следовательно, сумму затрат, обусловленную размещением таких акций, необходимо относить на уменьшение собственного капитала. Кроме того п. 39 указанного стандарта требует отдельного раскрытия в финансовых отчетах суммы затрат по сделке, отнесенных на уменьшение капитала за период. В этой связи учет указанной суммы, на наш взгляд, целесообразно организовать, выделив для этих целей в составе действующего Общего плана счетов отдельный счет, являющийся контрарным по отношению к счетам для учета уставного капитала, присвоив ему шифр 316 и соответствующее название: «Затраты по операциям с капиталом».

Для корректного отражения в учете сумм указанных затрат, субъекту (акционерному обществу) необходимо, прежде всего, осуществить классификацию эмитируемых им акций, которая должна определяться их экономическим содержанием, а не юридической формой, как того требует МСФО 32, так как не все эмитируемые субъектом акции могут быть классифицированы как собственные долевые инструменты (собственный капитал). На практике, классификация простых непогашаемых акций не представляет какой-либо сложности, так как их юридическая форма совпадает с экономическим содержанием, каковым являются удостоверяемые ими права, и на момент признания они однозначно классифицируются как долевой инструмент. Простые погашаемые акции удовлетворяют критериям их классификации в качестве финансовых обязательств.

Практическую трудность может представлять классификация привилегированных акций. Так, акции следует классифицировать как долевые инструменты, если выплата дивидендов (несмотря на кумулятивный характер), а также погашение акций осуществляется по усмотрению эмитента либо они являются непогашаемыми или подлежат конвертации на определенную дату в фиксированное количество простых акций. Такая их классификация предусмотрена ввиду того, что у эмитента не образуется действующего обязательства о передаче денег или других финансовых активов держателям. Привилегированные кумулятивные акции, предусматривающие условия их обязательного выкупа эмитентом на заранее определенную дату либо их погашения по усмотрению держателей после установленной даты должны быть классифицированы как финансовое обязательство, так как заключают права их держателей на возврат акций в обмен на денежные средства, а также на получение накопленной суммы невыплаченных дивидендов. Такая же классификация предусмотрена стандартом по кумулятивным акциям, эмитированным с условием их обязательной конвертации в переменное количество простых акций на фиксированную сумму, так как переменное количество собственных долевых инструментов в виде простых акций рассматривается в качестве средств расчета. Если некумулятивные акции или акции с нефиксированными дивидендами эмитированы на условиях их обязательного погашения в денежной форме на определенную дату, то они представляют собой комбинированные финансовые инструменты. Компонент обязательства в их составе равен дисконтированной стоимости суммы погашения, а любые выплачиваемые дивиденды следует учитывать как компонент капитала. Аналогичный порядок классификации применим по акциям, эмитированным с условием погашения по усмотрению их держателей либо обязательной конвертации в переменное количество обыкновенных акций на фиксированную сумму.

Если по экономическому содержанию акции классифицированы как финансовое обязательство, а не как собственные долевые инструменты, расходы по их эмиссии следует учитывать согласно требованиям п.43 МСФО (IAS) 39 или п.5.1.1 МСФО (IFRS) 9. В соответствии с указанными пунктами стандартов при первоначальном признании справедливая стоимость финансового обязательства, оцениваемого не по справедливой стоимости через прибыль или убыток, должна быть уменьшена на сумму затрат по сделке, которые напрямую относятся к выпуску этого финансового обязательства. В соответствии с требованиями как МСФО (IAS) 39, так и МСФО (IFRS) 9 все финансовые обязательства подлежат оценке по амортизированной стоимости. Исключение составляют финансовые обязательства, предназначенные для торговли (оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток).

Таким образом, согласно требованиям МСФО, затраты по эмиссии акций, классифицированных как долевые инструменты, при их признании следует относить на уменьшение собственного капитала. Если акции классифицированы как финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости, сумму указанных затрат следует вычитать из их справедливой стоимости при первоначальном признании.

Для организации учета затрат по эмиссии собственных акций, классифицированных как финансовые обязательства, по нашему мнению, целесообразно выделить отдельный счет, являющийся контрарным по отношению к счету 412 «Долгосрочные займы» действующего Общего Плана счетов [6], присвоив ему шифр 415 и название « Затраты по привлечению долгосрочных займов». Следует отметить, что затраты, связанные с эмиссией собственных акций, осуществляются не одномоментно на дату регистрации итогов эмиссии акций в Комиссии по Финансовому рынку, а на протяжении ее проведения. В этой связи до момента регистрации итогов подписки, включающей признание эмиссии состоявшейся или несостоявшейся [7], учет аккумулирования этих затрат целесообразно осуществлять на счете 261 «Текущие расходы будущих периодов». При признании эмиссии состоявшейся, накопленные затраты следует отнести, в зависимости от классификации акций на момент их признания: на уменьшение капитала (по дебету предложенного счета 316 «Затраты по операциям с капиталом») или на уменьшение справедливой стоимости финансового обязательства (по дебету дополнительно предложенного счета 415 «Затраты по привлечению долгосрочных займов»). В случае признания дополнительной эмиссии по каким-либо причинам несостоявшейся, указанные затраты, в соответствии с требованиями п.37 МСФО (IAS) 32, подлежат отнесению на расходы эмитента. Ввиду того, что указанные расходы понесены в связи с проведением финансовых операций (каковыми являются эмиссии акций, хотя и признанные несостоявшимися), для этих целей следует использовать субсчет 7225 «Расходы по выпуску и операциям с собственными акциями» счета 722 «Финансовые расходы», который в действующем плане счетов предназначен, согласно НСБУ Расходы, для их отражения в связи с осуществлением эмиссий, признанных состоявшимися.

Список использованных литературных источников

1. Закон об акционерных обществах №1134-XIII от 02.04.1997г. (в ред. от 28.05.2015 г. №106). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://cnpf.md/ru/leginorm/.
2. Национальные Стандарты Бухгалтерского Учета, утвержденные Приказом МФ РМ № 118 от 06.08.2013 // Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/ standartnew.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» по состоянию на 17.07.2015 // Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport.
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 39 «Финансовые инструменты» по состоянию на 17.07.2015 //Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport.

5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» по состоянию на 17.07.2015 //Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport.
6. Общий План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом МФ РМ № 119 от 06.08.2013 // Сайт Министерства Финансов Республики Молдова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/ contabil/standartnew.
7. Постановление Национальной Комиссии по финансовому рынку№ 9/9 от 01.03.2012 об утверждении Инструкции о порядке государственной регистрации ценных бумаг //Сайт Национальной Комиссии по финансовому рынку [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://cnpf.md/ru/leginorm/.

Дуранова Т. А., ст. викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ БЕЗНАДІЙНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

У сучасних умовах господарювання розвиток відносин між підприємствами виходить на якісно новий рівень. Боргові відносини в умовах жорсткої конкурентної боротьби та кризових явищ значно ускладнюються. Наявність певного обсягу дебіторської заборгованості стає невід'ємним результатом фінансовогосподарської діяльності будь якого підприємства. Поряд з цим, зростання таких складових дебіторської заборгованості, як сумнівна та безнадійна заборгованість, призводить до кризи неплатежів, погіршення фінансового стану суб'єкту господарювання. Вищезазначене обумовлює необхідність підвищення контролю за фактичним станом розрахунків підприємства, динамікою дебіторської заборгованості, у тому числі безнадійної.

Основним нормативним актом, який присвячений обліку дебіторської заборгованості є П(С)БО 10 [1]. Питання щодо обліку дебіторської заборгованості регулюються кількома міжнародними стандартами, серед яких: МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці», МСФЗ 11 «Будівельні контракти», МСФЗ 18 «Дохід», МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [2].

Проведення аналізу положень П(С)БО та МСФЗ за визначенням та обліком дебіторської заборгованості дозволяє виділити деякі спільні риси та відмінності. Починаючи з визначення поняття дебіторської заборгованості, треба зазначити, що МСФЗ не дає єдиного його визначення. Однак його можна сформувати з інформації, яка наведена в МСФЗ, де дебіторська заборгованість - це фінансовий актив, який є контрактним правом отримувати грошові кошти або цінні папери від іншого підприємства. У п.9 МСФЗ 39 зазначається: «позики та дебіторська заборгованість - це непохідні фінансові активи з фіксованими платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку» [2].

Визнання дебіторської заборгованості:

- згідно П(С)БО10 дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і може бути достовірно визначена її сума одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг[2];

- згідно МСФЗ 39 підприємству слід визнавати дебіторську заборгованість у балансі, коли воно стає стороною контрактних зобов’язань і внаслідок цього має юридичне право отримувати грошові або інші цінності [2].

Оцінка дебіторської заборгованості:

- при зарахуванні на баланс дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги оцінюється за первісною вартістю, а на дату балансу - за чистою реалізаційною вартістю. Чиста реалізаційна вартість - це первісна вартість заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів (П(С)БО10) [1];

- під час первісного визнання фінансового активу слід оцінювати їх за собівартістю, яка є справедливою вартістю компенсації, наданої або отриманої за них. Після первісного визнання дебіторську заборгованість визнають за амортизованою собівартістю із застосуванням методу визначення за ефективною ставкою відсотка. Амортизована собівартість фінансового активу це сума, за якою фінансовий актив оцінювали при первісному визнанні за вирахуванням будь-якого часткового списання (прямо або із застосуванням рахунку резервів) на зменшення корисності (МСФЗ 39) [2].

Визначення сумнівної дебіторської заборгованості:

- безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності. Сумнівний борг - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником (П(С)БО10) [1];

- визнання сумнівної дебіторської заборгованості відбувається в таких випадках: значні фінансові труднощі емітента; фактичний розрив контракту, наприклад, невиконання умов угоди або прострочена заборгованість щодо сплати відсотка або основної суми; надання позикодавцем боржникові пільгової позики, яку позикодавець не розглядав би за інших умов; висока імовірність банкрутства або іншої фінансової реорганізації підприємства; визнання збитку від зменшення корисності цього активу в попередньому звітному періоді; зникнення фінансового ринку для цього фінансового активу внаслідок фінансових труднощів (МСФЗ 39) [2].

Розрахунок величини резерву сумнівних боргів:

- величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, за питомою вагою безнадійної заборгованості в чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати або на основі класифікації дебіторської заборгованості (П(С)БО10) [1];

- в міжнародних стандартах методи розрахунку величини резерву сумнівних боргів не передбачаються.

Зазначимо, що створення резервів обумовлено такими принципами бухгалтерського обліку, як обачність та відповідність доходів та видатків. Це дозволяє співвідносити нараховані доходи, не завищуючи їх, з видатками періоду, здійсненими для отримання цих доходів, не занижуючи одночасно самих видатків. Таким чином, при нормальному функціонуванні підприємства за допомогою резервів відбувається згладжування стрибкоподібних змін у чистому прибутку, тому що частина видатків здійснюється не за рахунок видатків періоду, а за рахунок створених резервів у попередніх періодах.

Отже, створення резерву сумнівних боргів має певне практичне значення. Тут можна відокремити два аспекти. По-перше, стабільна позитивна динаміка чистого прибутку є важливою характеристикою успішності роботи підприємства в очах інвесторів, що є основними користувачами фінансової звітності. По-друге, створення резерву дозволяє підвищити достовірність бухгалтерської звітності, що є одним з основних інформаційних блоків даних для прийняття управлінських рішень. У свою чергу якість та адекватність останніх теж підвищується. Слід звернути увагу на те, що у випадку визнання дебіторської заборгованості безнадійною, її сума в бухгалтерському обліку списується за рахунок раніше створеного резерву сумнівних боргів, а при недостатності нарахованого резерву включається у інші операційні витрати. У податковому ж обліку відповідно до податкового кодексу України [3] підприємство має право віднести до витрат суму безнадійної дебіторської заборгованості.

Зазначимо, що багато змін до податкового кодексу України було внесено законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. № 71 VIII [4]. З 01.01.2015 р. об’єктом обкладення податком на прибуток є прибуток, який визначається шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного відповідно до П(С)БО чи МСФЗ, на різниці, що виникають згідно з положеннями р. III ПКУ (пп. 134.1.1 ПКУ). При цьому різниці можуть не застосовувати ті платники, у яких дохід за останній рік не перевищує 20 млн грн.

Однією з таких різниць, на які коригується фінансовий результат до оподаткування підприємства, є різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень), зокрема - резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ПКУ). Згідно із пп. 139.2.1 ПКУ, фінансовий результат до оподаткування збільшують:

- на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних П(С)БО чи МСФЗ;

- на суму витрат від списання дебіторської заборгованості, яка не відповідає ознакам, визначеним у пп. 14.1.11 ПКУ, понад суму резерву сумнівних боргів.

Фінансовий результат до оподаткування зменшують:

- на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до П(С)БО чи МСФЗ.

Як бачимо, у частині списання дебіторської заборгованності ПКУ передбачає коригування фінансового результату до оподаткування лише у випадку, коли на її суму нараховувався резерв сумнівних боргів та якщо дебіторська заборгованість не відповідає ознакам, визначеним у пп. 14.1.11 ПКУ.

Водночас зауважимо, що згідно із п. 7 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (окрім придбаної заборгованості й заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Однак товарна заборгованість - заборгованість за виданими авансами, у рахунок яких мали бути поставлені товари, згідно з п. 4 П(С)БО 12 «Фінансові інструменти», не є фінансовим активом [5]. Це означає, що на таку заборгованість резерв сумнівних боргів не нараховується, а під час її списання відразу визнаються витрати. Тобто за умови, якщо безнадійна дебіторська заборгованість за виданими авансами відповідає ознакам, визначеним у пп. 14.1.11 ПКУ, коригувати бухгалтерський фінансовий результат на різниці, передбачені п. 139.2 ПКУ, не потрібно.

Вищезазначені протиріччя у податковому кодексі України [3] та в П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [1] створюють умови, при яких формування резерву сумнівних боргів не є доцільним у зв'язку з необхідністю штучного завищення фінансового результату до оподаткування у податковому обліку. Таким чином, не зважаючи на певне практичне значення створення резерву сумнівних боргів, в реальних умовах його нарахування бухгалтерами відбувається доволі рідко, а це ще одне свідчення про недостатність якості ведення та обліку кредитних взаємовідносин між підприємствами [6].

Список використаних джерел:

1. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість" [Електронний ресурс]: наказ М-ва фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/z072599
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності(МСФЗ) та їх тлумачення. — К.: ПП «Видавництво «Фенікс», 2004. — 1272 с.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 IV // Відомості Верховної Ради України. — 2011. — № 13— 14, № 15—16, 17. — Ст. 112.
4. Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. № 71VIII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/7119
5. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 12 "Фінансові інструменти" [Електронний ресурс]: наказ М-ва фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/ show/z105001
6. Бєлозерцев В. С. Безнадійна заборгованість: проблеми нормативно-правового регулювання обліку / В. С. Бєлозерцев // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. - № 13. — С. 21-25.

Дяченко Н.В., наук. кер. Добрунік Т.П., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЗГІДНО НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У СВІТЛІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

В умовах розвитку міжнародної економіки, глобалізаційних процесів, розширення зовнішньоторговельних зв'язків, збільшення обсягів прямого іноземного інвестування набувають актуальності питання адаптації вітчизняної практики обліку до міжнародних стандартів, обмеженості ресурсів виникає потреба постійного порівняння витрат та одержання доходів. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх чинників з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат і доходів. Річну фінансову звітність за міжнародними стандартами подають публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії та підприємства за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України. Із формуванням нової концепції бухгалтерського обліку в Україні обов'язковим його елементом стала облікова політика. Вона зумовлена тим, що в ній закріплюють обрані з варіантів форми і методи збору даних бухгалтерського обліку, їх узагальнення для формування фінансової звітності. Тому розвиток та удосконалення їх залежить від її структурних параметрів, які у свою чергу, розкривають перед підприємствами значні можливості впливу на формування показників господарсько-фінансової діяльності, а тому потребують ретельного вивчення і порівняння.

У сучасних умовах інтеграції вітчизняної системи бухгалтерського обліку в міжнародний законодавчих простір деякі аспекти обліку виробничих запасів залишаються дискусійними. Поряд із тим, що розробку та впровадження національних стандартів обліку було здійснено на підставі міжнародних стандартів, однак між ними існують і певні розбіжності. Тому виникає необхідність здійснити порівняльний аналіз П(с)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» задля досягнення гармонізації між даними стандартами (табл. 1)

Таблиця 1.

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

ПСБО 9 "Запаси"	МСБО 2 "Запаси"
1	2
1. Визнання запасів	
Запаси - активи, які: - утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.[1]	Запаси - це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу; в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому; процесі або при наданні послуг.[3]
2. Оцінка надходження запасів	
Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: - суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;	Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Продовження табл. 1

1	2
- транспортно-заготівельні витрати. Первісною вартістю запасів,що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат. Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно,визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат. Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів.	
3. Оцінка вибуття запасів	
При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів: - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу.	Запаси, як правило списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції.
4.Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності	
ПСБО 9 “Запаси”. Балансова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;Сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.	МСБО 2 “Запаси”. Найменшою з двох оцінок: первісною вартістю чи чистою вартістю реалізації.

Отже, можна відзначити, що П(С)БО 9 „Запаси” та МСБО 2 „Запаси” мають спільні та від’ємні риси. Так визначення поняття „запасів”, умови визнання їх і основні поняття, пов’язані з ними, а також рекомендації щодо використання методів оцінки запасів в обох стандартах є тотожними. План рахунків бухгалтерського обліку передбачає рахунок 20 «Виробничі запаси» який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів, будівельних матеріалів, запчастин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.[2]

Тобто План рахунків вказує на склад та перелік матеріальних цінностей, які мають обліковуватись як виробничі запаси підприємства, що не передбачено в П(с)БО 9.

Щодо розкриття фінансової звітності, то в МСБО 2 це питання розглядається більш детально, ніж в національному стандарті. Також МСБО розглядає питання знижки, але в національному стандарті про це не згадується. Вибір оцінки за одним з двох найменших показників пояснюється тим, що однією з концептуальних основ МСБО відносно якісних характеристик фінансової звітності є вірогідність, складовою частиною якої є обачність, зокрема, в оцінках активів. В МСБО принцип обачності посідає одне із перших місць Наприклад, принцип оцінки за найменшою із собівартості або ринкової вартості дуже рідко використовується в українській практиці.

Незважаючи на те, що національні стандарти обліку побудовані на підставі Міжнародних стандартів, виникають розбіжності обліку в Україні та зарубіжних країнах відповідно до специфіки національної системи. Тому, необхідно відмовитись від жорсткої регламентації обліку, а саме: удосконалювати національні П(С)БО та гармонізувати їх з МСФЗ, також забезпечити належне професійне навчання практикуючих бухгалтерів. Безумовно це призведе до полегшення співпраці вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, особливо в торгівельній галузі. При узгодженні П(С)БО та МСФЗ потрібно проаналізувати до чого це може призвести в кінцевому результаті, оскільки МСФЗ також мають певні недоліки, а економіка України має ряд особливостей, не характерних іншим європейським країнам. У фінансовій звітності слід розкривати: облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості; загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для суб’єкта господарювання; балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж; суму запасів, визнанихяк витрати протягом періоду; суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду; суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду; балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов’язань.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. No 246,зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс].- Режим доступу: http://dtkt.com.ua/show/2bid09386.html
2. План рахунків бухгалтерського обліку України на основі Наказу Міністерства фінансів України №291 від 30.11.99р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-raxunkiv.html
3. Міжнародний стандарт обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс].- Режим доступу: http://golovbukh.ua/regulations/2342/2538/291000/

Єреш Д.С., наук. кер. Москалюк Г.О., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

РОЗВИТОК ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ

Актуальність даного дослідження полягає в тому, що у сучасних умовах господарювання одним з найбільш складних і суперечливих питань українського обліку можна вважати облік дебіторської заборгованості, що пов’язано із загостренням проблем неплатежів [5, с. 173].

Збільшення дебіторської заборгованості може привести до фінансового падіння підприємства, у зв’язку з цим бухгалтерія має організувати належний контроль за її станом, що може дозволити забезпечити своєчасну оплату заборгованості. Адже, наявність збільшення дебіторської заборгованості може спричинити серйозні проблемі та загрозу діяльності підприємства, особливо в умовах фінансової кризи. Тому в теперішній час однією с головних задач на підприємствах є ефективне управління дебіторською заборгованістю, яке повинно бути направлено на оптимізацію її розміру, забезпечення своєчасної інкасації боргу, а також на реструктуризацію дебіторської заборгованості та її рефінансування [3, с. 25].

До появи дебіторської заборгованості веде наявність договірних відносин між контрагентами, коли момент переходу права власності на товари, роботи та послуги та їх оплата не співпадають по часу. Згідно з МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» дебіторська заборгованість – непохідні фінансові активи з фіксованими або обумовленими платежами, що не котируються на активному ринку [1]. А згідно з П(С)БО

10 «Дебіторська заборгованість» нею є сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату [2].

На виникнення дебіторської заборгованості впливає декілька факторів, які умовно можна розділити на суб'єктивні та об'єктивні. До суб'єктивних можна віднести відсутність фінансової дисципліни, нечіткість критеріїв добровільності та відношення самого підприємства до свої дебіторів. До об'єктивних факторів відноситься наявність у підприємства певного кола господарських правовідносин, необхідних для існування даного підприємства.

Головними шляхами зменшення розміру дебіторської заборгованості у майбутньому є декілька методів, до яких відноситься: здійснення попередньої роботи з потенційними клієнтами, стан їх платоспроможності, зазначення у договорах умов надання відстрочки, системи штрафних санкцій за несвоєчасний платіж, проведення аналізу структури, динаміки та оборотність дебіторської заборгованості, проведення актів звірки з контрагентами, розробка система пред'яви претензій. Важливим напрямком має бути попередня робота, розробка графіку погашення дебіторської заборгованості, оскільки своєчасне та повне надходження коштів від дебіторів є головною умовою своєчасним розрахунком з кредиторами. Забезпечення наявності вільних коштів досягається регулюванням термінів розрахунку та величиною середніх платежів на етапі укладання договорів з дебіторами та кредиторами [4, с. 197].

Вказані напрямки зможуть допомогти організувати облік та аналіз дебіторської заборгованості, що дає змогу на початковій стадії виявити сумнівну дебіторську заборгованість.

Одними з основних Міжнародних стандартів фінансової звітності, в яких представлені організаційно-методичні рекомендації з оцінки та обліку дебіторської заборгованості, є МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» та МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання інформації». Існують проблемні питання, які виникають при включенні дебіторської заборгованості в перелік завдань, що стоять перед МСФЗ 39 та МСФЗ 32. Незважаючи на те, що дебіторська заборгованість часто подається як частини активу, а також способу стимулювання попиту, останнім часом для її характеристики використовують поняття «фінансовий інструмент».

На практиці процес коригування величини заборгованостей проводиться за допомогою резерву по сумнівних боргах, якщо його існування передбачено в обліковій політиці, виходячи з даних, отриманих в ході інвентаризації, але без урахування змін ринкової вартості активу і рівня прибутковості. Таким чином, величина, зазначена в балансі, не дає достовірної інформації ні про реальний розмір заборгованості, ні про фінансовий стан організації. В порівнянні з МСФЗ виникають деякі відмінності при створенні резерву сумнівних боргів, адже МСФЗ дають велику свободу в ухваленні рішення щодо безнадійності заборгованості, тобто можна створювати спеціальні резерви щодо конкретної дебіторської заборгованості, а також загальний резерв по відношенню до всіх категорій дебіторської заборгованості.

Таким чином, можна зробити такі загальні висновки.

1. При своєчасному і правильному відображенні інформації про дебіторську заборгованість на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку, буде достовірно відображено стан дебіторської заборгованості на підприємстві та точна оцінка фінансового стану підприємства.

2. Тяжкість обліку дебіторської заборгованості становить в основному модель дисконтування грошових потоків. З точки зору аудиту, аналізувати такі дані складно. Тому краще, якщо відділ по МСФЗ розробить власні підходи і розрахунки, закріпивши їх в обліковій політиці, тим самим полегшить долю користувачам звітності. Адже МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світогосподарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватно і здатною відобразити справжнє майновий стан підприємства. Тому цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних, інвесторів також.

3. У цілому, треба відмітити, що в обліку розрахунків з дебіторами за МСФЗ і за українськими стандартами бухгалтерського обліку є ряд основних відмінностей: в питаннях визначення та методів оцінки, проведення інвентаризації, формування актів звірок з контрагентами, створення резерву по сумнівних боргах («резерв під знецінення дебіторської заборгованості»), вимог щодо розкриття інформації в бухгалтерській звітності тощо. Отже, перед впровадженням МСФЗ в українську практику, треба оцінити всі недоліки та гідності.

Список використаної літератури:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35146.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом МФУ від 08.10.1999 р. № 237 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ z0725-99.
3. Кобелева С.В. Организационные структуры инновационного предпринимательства / С.В. Кобелева, О.Ю. Конова // Экономика. Инновации. Управление качеством. – 2014. – №1(6). – С. 24-27.
4. Крейнина М.Н. Финансовый менеджмент: Учебное пособие. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2001. – 400 с.
5. Москалюк Г.О. Облік та контроль дебіторської заборгованості: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення / Г.О. Москалюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». № 721. – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2012. – С. 173-179.

Єршова Н. Ю., к.е.н., доцент
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», м. Харків

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДОВГОСТРОКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

В умовах інноваційної економіки зовнішнє середовище виступає істотним фактором, яке впливає на діяльність економічних суб'єктів. У зв'язку з чим, виникає потреба в розширенні обсягів інформації, використовуваної для прийняття управлінських рішень, у тому числі на стратегічному рівні. Інформаційна підтримка управлінських рішень для забезпечення стратегічного розвитку підприємства в останні роки визнається в якості однієї з найважливіших завдань управлінського обліку [1, 2, 3 та ін.]. Цим пояснюється поява нового терміна – стратегічний управлінський облік, під яким пропонуємо розуміти синергетичну інформаційну систему оцінки стратегічних викликів зовнішнього середовища і внутрішнього потенціалу підприємства з метою отримання та подання ємної стратегічної інформації, спрямованої на розробку і реалізацію стратегії підприємства. «Кожного разу, коли приймаються рішення щодо майбутніх дій, до уваги приймаються прогностичні оцінки» [4, с. 26]. На стратегічному рівні управління підприємством визначаються довгострокові цілі розвитку, при необхідності – відбувається коригування намічених цілей. Процеси планування, аналізу, оцінки ефективності, коригування стратегії розвитку підприємства лежать в основі технології стратегічного управління, визначаючи відповідні інформаційні запити та потреби менеджменту для їх якісного обґрунтування і інформаційного супроводження. Тому, реалізація функцій аналізу, планування, контролю багато в чому залежать від стану обліку, від його інформаційних можливостей. Інформація стратегічного управлінського обліку використовується для формування відповідної стратегічної політики; довгострокового планування і контролю; прийняття рішень про стратегічні інвестиції та ін. Разом з тим складання планів, прогнозів або прогнозування значень тих чи інших показників носять більшою мірою інструментальний характер. Вони мають цінність не самі по собі, а як інформаційна основа для формування необхідних відомостей та звітів, які в свою чергу виступають відправною точкою при прийнятті нових

управлінських рішень. Таким чином, в системі стратегічного управлінського обліку затребуваною виявляється не стільки діяльність з формування стратегічних планів чи прогнозів, скільки прогностична функція, яка визначається його початковою спрямованістю на оцінку зовнішніх умов бізнесу і перенесення фокусу аналізу з поточного стану діяльності на віддалену перспективу.

Перспектива розвитку стратегічного управлінського обліку як інформаційної бази довгострокового планування пов'язана з бюджетуванням, яке забезпечує необхідну «стиковку» стратегічного і поточного управління. Вахрушина М.А. висловлює думку про належність бюджетування одночасно до обох систем - до менеджменту та управлінського обліку: «З одного боку, бюджетування конкретизує тактичні і стратегічні завдання, висунуті менеджерами організації, з іншого боку, керівники використовують бюджетні дані в наступних цілях управлінського аналізу і контролю» [1, с. 37]. Тобто, бюджетування використовується як в процесі планування діяльності підприємства, так і в процесі здійснення обліку, аналізу та контролю. По суті, бюджетування є першим кроком до втілення в життя стратегічного плану підприємства. Тому, першочергове завдання бюджету – забезпечення виконання стратегічного плану підприємства і основними орієнтирами при складанні бюджетів є його стратегічні цілі. Використовуючи лише короткострокове бюджетування у відриві від стратегічного бюджетування підприємствам проблематично в короткі терміни скласти збалансований, внутрішньо узгоджений план виробничо-господарської діяльності підприємства. Ще складніше вносити в нього необхідні корективи.

Для постановки ефективного процесу бюджетування однією з важливих завдань, на наш погляд, є виділення етапів у відповідності з його підсистемами. Це необхідно, насамперед, для розподілу обов'язків між структурними підрозділами (центрами відповідальності) у відповідності з кваліфікацією фахівців підприємства. Підсистемами бюджетування можуть виступати:

1 Бюджетне планування, де етапами виступають: визначення стратегічних цілей підприємства і формування завдань по їх досягненню; визначення об'єктів бюджетування - сегментів підприємницької діяльності; визначення кількості, форматів, статей, показників бюджетів, методики розрахунку показників тощо; встановлення порядку, строків розробки і затвердження бюджетів; виділення суб'єктів, що беруть участь в системі бюджетування, відповідальних за нього і визначення їх функцій; підготовка та затвердження операційних і стратегічних бюджетів. При бюджетному плануванні розробляється: фінансова структура; бюджетна структура (в тому числі основні форми: бюджет про прибутки і збитки, про рух грошових коштів, про фінансовий стан (баланс)); облікова політика; процес планування; фінансово-економічні показники. Область бюджетного планування відрізняється від області управлінського обліку процесом формування управлінської звітності, при цьому фінансова структура, форми звітності, аналітичні розрізи, облікова політика є єдиними. Комплексний підхід до створення інформаційної бази довгострокового планування передбачає формування ключових показників ефективності.

2 Бюджетний облік, де етапами виступають: розробка положення по обліковій політику для цілей управлінського обліку з визначенням центрів відповідальності, строків бюджетування, а також робочого плану рахунків з виділенням рахунків за статтями бюджетів і графіка документообігу; визначення складу і структури інформації, що охоплюється бюджетуванням, порядку її підготовки та переміщення всередині підприємства; облік фактів господарської діяльності; надання оперативної достовірної облікової інформації про виконання показників бюджетів.

3 Бюджетна звітність, де етапами виступають: встановлення строків звітності про виконання бюджетів; формування управлінської звітності по виконанню бюджетів за звітний період; затвердження управлінської звітності з виконання бюджетів за звітний період.

4 Бюджетний контроль, де етапами виступають: постійний контроль за виконанням бюджетів, контроль і регулювання поточної фінансово-господарської діяльності через бюджетні показники.

5 Бюджетний аналіз, де етапами виступають: розробка нормативів змінних і постійних витрат на основі аналізу даних минулих періодів або інших розрахункових показників; проведення ретроспективного аналізу діяльності підприємства за статтями бюджетів; проведення аналізу відхилень, виявлення причин відхилень та пропозиції щодо коригування бюджетів (при необхідності) на наступні періоди.

Представлені етапи переходять з однієї підсистеми бюджетування в іншу, можуть повертатися в попередню підсистему. Це підтверджує те, що бюджетні планування, облік, звітність, аналіз, контроль взаємодіють в системі бюджетування. При цьому інтегруючою основою всіх підсистем є процес комунікації: як прямий, так і зворотній. Практичний досвід показує, що вибір необхідних етапів корисний для системи бюджетування, як результат сумісної роботи всіх працівників підприємства, зайнятих бюджетним процесом.

Отже, бюджетування в системі стратегічного управлінського обліку представляє координацію в технології узагальнення фактичних облікових даних для аналізу та контролю виконання бюджетів, на підставі яких приймаються і регулюються стратегічні управлінські рішення в процесі досягнення поставлених цілей за допомогою певних фінансових інструментів, званих бюджетами. Завдання стратегічного бюджетування полягають в науковому обґрунтуванні майбутніх економічних цілей розвитку підприємства та форм господарської діяльності, виборі найкращих способів їх здійснення на основі найбільш повного виявлення необхідних ринку видів, обсягів і термінів випуску продукції, виконання робіт і надання послуг.

Узагальнений процес реалізації стратегічного управлінського обліку, таким чином, повинен поєднувати в собі елементи контролю, аналізу і планування, а також передбачати обов'язкову наявність відповідного обліково-аналітичного інструментарію та необхідних для його успішної роботи внутрішніх організаційно-комунікаційних механізмів. В рамках правильної організації зазначеного процесу, при якій всі елементи будуть працювати чітко і злагоджено, кінцеві користувачі зможуть своєчасно отримати будь-яку необхідну інформацію при прийнятті управлінських рішень, у тому числі стратегічного рівня.

Розвиток стратегічного управлінського обліку як інформаційної бази довгострокового планування забезпечується:

- удосконаленням методів збору, систематизації, обробки фінансової та нефінансової інформації;
- розробкою, модифікацією та стандартизацією всіх видів планово-бюджетних форм і форм стратегічної управлінської звітності,
- організацією та регламентацією процесів планування та бюджетування;
- удосконаленням організації та регламентації процесу формування стратегічної управлінської звітності.

Сучасною тенденцією в області розвитку системи бюджетування є перехід управління на якісно новий рівень шляхом грамотного розподілу зусиль для взаємозв'язку стратегічного та операційного бюджетування з метою підвищення ефективності функціонування підприємства. Таким чином, система бюджетування забезпечує активну внутрішньофірмову координацію діяльності підприємства по всіх ключових напрямках і елементах, що охоплює зміну господарських засобів і їх джерел, виявлення ризиків і зниження їх рівня, підвищення гнучкості функціонування, - може виступати інструментом реалізації стратегічних намірів підприємства.

Стратегічний управлінський облік спирається на інформаційні потоки різного змісту і природи, пов'язані з необхідністю розуміння стану бізнесу не тільки в ретроспективі, але й на перспективу. Це визначає необхідність активного застосування якісних показників, використання різноманітних аналітичних рішень і роботу з альтернативними сценаріями майбутнього. Тому виникають особливі вимоги до методологічного забезпечення стратегічного управлінського обліку, який повинен повною мірою забезпечити керівництво бізнесу необхідну інформаційну підтримку реалізованої стратегії. На практиці, кінцева конфігурація процесу стратегічного управлінського обліку та інструментарій для цілей довгострокового планування діяльності підприємства завжди буде вибудовуватися індивідуально, виходячи з особливостей бізнесу і прийнятих стратегічних рішень.

Список використаних джерел:

1. Вахрушина М.А. Стратегический управленческий учет / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисов. – М.: Рид Групп, 2011. – 192 с.
2. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : [монографія] / А.В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303 с.
3. Langfield-Smith K. Strategic management accounting: how far have we come in 25 years? // Accounting, Auditing and Accountability Journal. – 2008. – №21(2).– P. 204-228.
4. Ackoff R.L. A Concept of Corporate Planning. NY: John Wiley & Sons, 1970. – 345p.
5. White C. Strategic Management. Palgrave Macmillan, 2004. – 328 p.

Єщенко М.Г., ассистент
Донбаська національна академія будівництва і архітектури, м. Краматорськ

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ: РЕАЛІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Система оподаткування в Україні, як відомо, істотно впливає на формування дохідної частини бюджетів всіх рівнів, які утворюють державну скарбницю країни. В наш час виникає гостра потреба у реформуванні системи оподатковування в Україні.

Діюча на сьогодні податкова система є однією з найзаплутаніших в правовій системі України. Наша країна має складне законодавство, велика кількість статей закону можна тлумачити неоднозначно, деякі законодавчі акти є недостатнь оузгодженими та суперечливими.

Як свідчить практика застосування податкового законодавства, зміни, щовносяться до законів України з питаньо податкування, сприяють появі нових проблем.

На наш погляд, при створенні системи оподаткування України не було повною мірою враховано теоретико-практичні принципи справляння податків, які формувались на основі міжнародного багатовікового досвіду,що й є найголовнішою проблемою податкової системи країни.

Необхідно постійно слідкувати за змінами міжнародних принципів у сфері оподаткування та перевіряти на відповідність діючу податкову систему України цим принципам.

Треба розглянути чотири принципи оподаткування, які були сформульовані одним із основоположників податкової теорії А.Смітом:

1) податки повинні рівномірно розподілятися між джерелами доходів, а кожен окремий податок повинен однаково припадати на те джерело, на яке
він спрямований;

2) час сплати, спосіб сплати і розмір податку повинні бути чітко визначені;

3) податок повинен стягуватись у такій формі і таким способом, які найбільш зручні для платника;

4) податок повинен стягуватись таким чином, щоб на його вилучення витрачалось якомога менше грошей, що надходять до Державного казначейства.

Щодо останніх принципів, то за А. Смітом можна виділити два моменти:

1) податок може вимагати від платника більшу кількість грошей, ніж та, що викликана потребами «казни», через занадто великий штат чиновників;

2) високий рівень оподаткування може спричинити обмеження виробництва і зайнятості у ньому, що потребує додаткових витрат для забезпечення засобами існування значної частини населення.

Проаналізувавши стан сучасної системи оподаткування України на підставі ознайомлення та вивчення досліджень сучасних науковців, можна зробити висновок, що вона має серйозні недоліки, а саме: нестабільність податкової системи. Часті зміни в законодавчих актах щодо окремих податків негативно впливають на розвиток підприємницької діяльності; основним є фіскальне спрямування податкової системи;

відсутні єдині та порівняно стабільні нормативи відрахувань від загальнодержавних податків до місцевих бюджетів тощо.

Регулювання сучасних економічних відносин в Україні потребує гнучкої податкової політики держави, яка дала б змогу оптимально пов’язати інтереси держави з інтересами підприємництва. Для створення оптимальної системи оподаткування необхідно керуватися такими основними принципами, як соціальна справедливість, рівнонапруженість, економічна ефективність, стабільність, гнучкість.

Список використаних джерел:

1. Білик, М. Д. Податкова система України [Текст] : навч.метод. посіб. Для самост. вивчення дисципліни / М. Д. Білик, І. А. Золотько. –К. : КНЕУ, 2000. –190 с. –ISBN 966-574-178-0.
2. Василик, О. Д. Податкова система України [Текст]: навч. посіб.: для студ. екон. спец. вищих закл. освіти / О. Д. Василик ; Українська держ. фінансова академія. –К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. –С. 447-450. –ISBN 966-530-175-6.

Жураковська І.В., к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк

МЕТОДИ ОБЧИСЛЕННЯ ТЕПЕРІШНЬОЇ ВАРТОСТІ ЗГІДНО МСФЗ

У різних ситуаціях у фінансовій звітності теперішня вартість використовується для оцінки векселів, фінансової оренди, амортизації премії та дисконту (знижок), пенсій та інших пенсійних винагород, довгострокових активів, обчислення справедливої вартості при застосуванні дохідного підходу до оцінки та ін.

Теперішня вартість широко використовується в економіці і фінансовому обліку, як інструмент порівняння грошових потоків, одержуваних у різні періоди часу. Модель теперішньої вартості дозволяє визначити, який обсяг фінансових зобов'язань понесе підприємство в майбутньому при отриманні конкретної суми сьогодні або скільки потрібно інвестувати сьогодні, щоб отримати певну суму через кілька років. Наші дослідження показують, що теперішня вартість у класичному вигляді рідко використовується в обліку, так як складно спрогнозувати облікову ставку, періодичність грошових потоків (головні складові формули теперішньої вартості). Вона підлягає коригуванню на ряд факторів, пов'язаних з невизначеністю, це - інфляція, ймовірність настання тих чи інших подій і т.д.

Теперішня вартість є функцією, яка може визначатися в залежності від розміру позиченої або інвестованої суми; прибутковості альтернативних вкладень; вартості залучення (запозичення) засобів; інфляції; терміну, протягом якого основна сума знаходиться в обігу; ризику, пов'язаного з потоком платежів; інших факторів, оцінка яких пов'язана з майбутніми подіями. Вибір процентної ставки для оцінки активів і зобов'язань - найважче завдання, що вимагає вивчення та оцінки майбутніх періодів, перспектив діяльності. Основними її складовими є: чиста (безризикова) процентна ставка, процентна ставка кредитного ризику, інфляція. Слід проводити аналіз, прогнозування та облік майбутніх подій для її визначення, хоча методики таких не існує. Отже, проконтролювати чи перевірити розрахунки аналітиків щодо теперішньої вартості неможливо, а ці суми відображені у фінансовій звітності та суттєво можуть вплинути на рішення користувачів.

Найбільш повно порядок розрахунку теперішньої вартості для цілей фінансової звітності представлено в МСФЗ (IFRS) 13 «Справедлива вартість» при застосуванні дохідного підходу до оцінки. При цьому пункт 61 IFRS 13 уточнює: «суб'єкт господарювання застосовує методи оцінки вартості, які відповідають обставинам та для яких є достатньо даних, щоб оцінити справедливу вартість, максимізуючи використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізуючи використання закритих вхідних даних». Більш детальний переклад зазначеного стандарту дає зрозуміти, що відкриті вхідні дані – це початкові дані для оцінки, до яких є доступ широкого кола користувачів.

Обчислення справедливої вартості з використанням методів оцінки за теперішньою вартістю проходить в умовах невизначеності, тому що використовувані потоки грошових

коштів є скоріше розрахунковими величинами, ніж відомими сумами. Учасники ринку зазвичай вимагають компенсацію (тобто премію за ризик) за прийняття невизначеності, пов'язаної з використанням активу або зобов'язанням. Оцінка справедливої вартості повинна включати премію за ризик, який відображає суму, яку учасники ринку хочуть в якості компенсації за ризики, пов'язані з майбутніми грошовим потокам. В іншому випадку оцінка не буде достовірно представляти справедливу вартість.

Методи оцінки за теперішньою вартістю відрізняються в залежності від того, яким чином буде здійснюватись коригування суми грошових потоків з урахуванням ризику. Класифікація методів МСФЗ 13 та їх характеристика представлена на рис. 1.

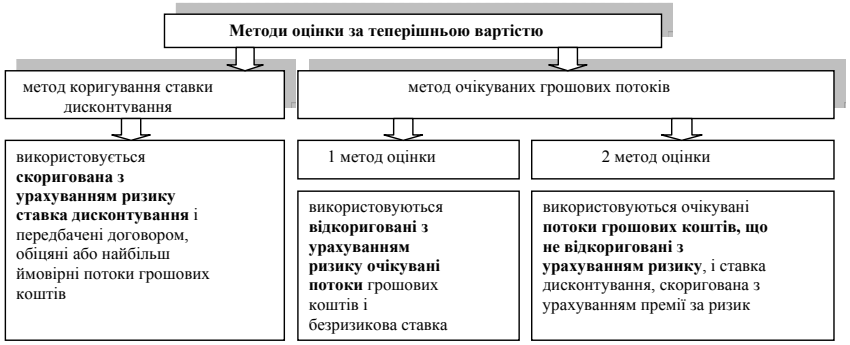


Рис. 1 - Характеристика методів оцінки за теперішньою вартістю

Згідно з пунктом В18 МСФЗ 13 (IFRS 13), при застосуванні методу коригування ставки дисконтування використовується один набір потоків грошових коштів з діапазону можливих розрахункових сум, передбачених договором або обіцяних (як у випадку з облігацією), або найбільш ймовірні потоки грошових коштів. У всіх без винятку випадках зазначені потоки грошових коштів є умовними і залежать від виникнення певних подій (наприклад, передбачені договором або обіцяні грошові потоки за облігацією є умовними і залежать від виникнення випадку дефолту дебітора). Ставку дисконту, що використовується у методиці коригування ставки дисконту, обчислюють на підставі оприлюднених норм прибутковості для аналогічних активів або зобов'язань, які продаються та купуються на ринку. Відповідно, контрактні, обіцяні чи найбільш імовірні грошові потоки дисконтують за ставкою відсотка, яку можна спостерігати на ринку, або яка є оцінкою ринкової ставки, для таких грошових потоків, що залежать від певних умов (тобто за ринковою нормою прибутковості).

При застосуванні методу оцінки за очікуваною теперішньою вартістю в якості відправної точки використовується набір потоків грошових коштів, який представляє зважене з урахуванням ймовірності середнє значення всіх можливих майбутніх грошових потоків (тобто очікувані потоки грошових коштів). Отримана в результаті розрахункова величина ідентична очікуваної вартості, яка в статистичному вираженні є середньозваженим значенням можливої вартості дискретної випадкової змінної з відповідною середньозваженою ймовірністю. Оскільки всі можливі потоки грошових коштів коригуються з урахуванням ймовірності, то отримуваний в результаті очікуваний потік грошових коштів не є умовним і не залежить від виникнення будь-якої певної події (на відміну від потоків грошових коштів, що використовуються для методу коригування ставки дисконтування).

Всі ці методи передбачають оцінку майбутніх подій. Але в першій групі передбачено вивчати вплив майбутніх ризиків на ставку прибутковості (ставка дисконтування), а друга група оцінює ймовірність грошових потоків. Таким чином облікова інформація передбачає використання показника ймовірності подій і ступінь їх ризику. Правдивість і об'єктивність цієї інформації безпосередньо залежить від аналітика або бухгалтера, який проводить

оцінку. Ніяких зобов'язань щодо підтвердження своїх оцінок не передбачено, отже, перевірити їх неможливо на сьогоднішній день. І таких об'єктів дуже багато, адже справедлива вартість згідно міжнародних стандартів може використовуватися практично для всіх об'єктів, хоча ця оцінка дуже суб'єктивна.

Хоча основним правилом обліку повинна залишатись простота і прозорість, вимоги до об’єктивності інформації зумовлюють застосування багатьох економічних розрахунків. Дані, які лежать в їх основі, важко віднести до облікової інформації, зокрема визначення теперішньої вартості, що вимагає розширення меж обліку вже сьогодні для вирішення конкретних практичних завдань.

Зварич Л.В., ст. викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ЗМІНИ В ГОТЕЛЬНОМУ БІЗНЕСІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

З 2016 року в готельному бізнесі мають початись зміни, обумовлені Угодою про асоціацію між Україною та ЄС [1]. Ці зміни висвітлені в розділі «Економічне та секторальне співробітництво», що містить положення щодо цілей та форм співпраці між ЄС та Україною у 28 сферах.

Ці зміни мають бути впроваджені з врахуванням того факту, що готельний ринок як і ринок подорожей є нееластичним. Тобто споживачі, ймовірно, не будуть більше подорожувати тільки тому, що якість готелів поліпшується.

Відповідно до проведених досліджень, з одного боку, в готельних підприємствах потребує перегляду процес ціноутворення, відповідно до категорії готелю та номера, а з іншого, потребує удосконалення процес калькулювання готельних послуг, оскільки собівартість є основною складовою ціни.

Для розрахунку середньої вартості розміщення потрібно використовувати наступні дані:

1) плановий кошторис поточних витрат;

2) плановий коефіцієнт завантаження номерного фонду готелю;

3) плановий загальний термін перебування гостей у готелі.

Фактично ж для розрахунку собівартості готельних послуг враховується лише досвід минулих років діяльності, на основі якого і розраховуються планові показники. Чимало підприємств готельного господарства визначають лише фактичну собівартість послуг і на її основі формують ціну за проживання на рік, що планується. Таким чином будь-якими плановими показниками взагалі нехтують.

Для подолання даного недоліку необхідно використовувати бюджети, як основу планування в готельному бізнесі. Основними проблемами впровадження системи бюджетування у готельних господарствах, які мають бути вирішення в процесі євроінтеграції є самостійний вибір складу та структури бюджетів, збільшення навантаження працівників, що задіяні у сфері бюджетування та формування додаткових облікових даних для цілей бюджетування, відпрацювання системи планово-фактичного аналізу бюджетних показників.

На нашу думку, це може бути забезпечене шляхом правильної розробки бюджетів, що включає:

1) планування доходу від надання готельних послуг;

2) зазначення необхідного рівня дохідності;

3) визначення планових витрат, що будуть понесені для отримання прогнозованої виручки.

Паралельне використання з бюджетуванням аналізу «витрати - обсяг - прибуток», дозволить оптимізувати процес планування в готельному бізнесі.

Аналіз взаємозв'язку "витрати - обсяг виробництва - прибуток» може застосовуватися для визначення виручки, необхідної для отримання будь-якого заданого рівня прибутковості. Також даний аналіз дозволяє визначити точку беззбитковості.

З метою встановлення відповідності між плановими та обліковими показниками необхідно провести глибокий аналіз витрат, розробивши таким чином ознаки, які в однаковій мірі є прийнятними для обліку та планування, а також відповідають потребам управління готельним бізнесом.

Забезпечення високої якості готельних послуг вимагає відповідної організації системи управління якістю. Засобом підтримки і контролю такої системи виступає облік витрат, пов'язаних з якістю.

Нами здійснено спробу визначити перелік витрат, що пов’язані з забезпеченням якості готельної послуги і здійснити класифікацію цих витрат. На основі розробленої класифікації та сутності класифікаційних категорій запропоновано організацію і методику відображення в обліку витрат на якість. Основні засади організації і методики обліку витрат на якість послуг готельного бізнесу дасть змогу визначити «вартість якості» та, як наслідок, собівартість готельних послуг залежно від їх якості.

Відносно відображення в обліку витрат якості за розробленими класифікаційними групами ми пропонуємо відображати їх наступним чином.

1. Витрати на забезпечення якості в своїй більшості є складовою маркетингових витрат. Вони повинні обліковуватись на окремому субрахунку до рахунку «Маркетингові витрати», що є видозміною рахунку «Витрати на збут», який передбачений діючим планом рахунків.

Ряд маркетингових витрат забезпечують отримання вигід в майбутньому, тому актуальності набуває питання їх капіталізації. Представники бухгалтерських шкіл вважають, що маркетингові витрати не потрібно капіталізувати і МСФЗ рекомендують компаніям не включати маркетингові витрати до фінансової звітності. На противагу цьому вчені в галузі маркетингу переконані в довготерміновому впливі маркетингових витрат, що дає підстави відстоювати позицію необхідності капіталізації останніх, крім того ефективна маркетингова діяльність впливає на вартість фірми, а, отже, її варто розглядати радше не як витрати, а як інвестиції.

2. Витрати на покращення якості – це витрати пов’язані з навчанням та підвищенням кваліфікації персоналу, витрати на розробку внутрішніх стандартів якості, на поточний контроль тощо. Дані витрати можемо розглядати як витрати майбутніх періодів. Таким чином, витрати варто групувати за напрямами їх здійснення, акумулювати на окремому рахунку «Витрати майбутніх періодів» та при використанні об’єктів пов’язаних з даними витратами списувати в рахунок адміністративних витрат. При цьому варто в адміністративних витратах окремим субрахунком передбачати витрати якості.

3. Витрати на підтвердження якості – витрати на сертифікацію, на оплату розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання доказів відповідності послуг встановленим вимогам тощо. Даний вид витрат списується на собівартість того виду послуг, з якими дані витрати пов’язані в складі статті «Інші витрати». У випадку, якщо витрати на підтвердження якості не пов’язані з якимось окремим видом послуг, то їх варто відобразити на рахунку «Загальновиробничі витрати» та по закінченню періоду списати на собівартість наданих послуг.

Список використаних джерел:

1. Угода про асоціацію між Україною та Європейським союзом // Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=248387631

Зубілевич С.Я., к.е.н., професор
Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

ВИКЛИКИ ДО ВИЩОЇ ОСВІТИ БУХГАЛТЕРА В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Сьогодні вища освіта є істотною складовою соціально-економічного і культурного розвитку суспільства. Водночас динамічне навколишнє середовище, глобальні соціально-економічні зміни ведуть до перегляду змісту вищої освіти, способів надання освітніх послуг та оцінювання її якості. Вища освіта повинна бути спрямована на досягнення багатьох цілей, включаючи формування активної громадянської позиції, успішне просування щаблями майбутньої кар’єри, підтримку розвитку особистості, створення широкої бази передових знань і стимулювання досліджень та інновацій [1].

В цьому відношенні не повинна бути виключенням і вища освіта бухгалтера. Розглянемо сучасний її стан в Україні. Потреба отримання вищої освіти в сфері бухгалтерського обліку підтримується на рівні держави: без відповідного диплому неможливо здійснити свою кар’єру в сфері бухгалтерського обліку. Так, диплом магістра або спеціаліста потрібен для того, щоб стати:

головним бухгалтером, начальником (завідувачем) відділу (управління) бухгалтерського обліку, завідувачем сектору (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку;

аудитором;

провідним бухгалтером (з дипломом спеціаліста);

бухгалтером І категорії (з дипломом спеціаліста);

бухгалтером ІІ категорії (з дипломом спеціаліста);

бухгалтером (з дипломом спеціаліста).

Диплом бакалавра або молодшого спеціаліста потрібен бухгалтеру І та ІІ категорії, бухгалтеру [2].

Така підтримка держави дає можливість Україні знаходитися серед 10-15 перших країн світу за даними міжнародних рейтингів. Проте вже за якістю вищої бізнес-освіти Україна тривалий час перебувала у другій сотні і лише 2014 року піднялася до 88 місця [3, с. 29]. Як наслідок, документи про вищу освіту, отримані в Україні, не визнаються в більшості країн світу.

Процес реформування вищої освіти в Україні з метою входження в Європейський простір вищої освіти розпочався з офіційного приєднання до Болонської декларації 19 травня 2005 року на конференції у Бергені. Сьогодні запроваджуються нові освітні рівні вищої освіти, узгоджені з професійними рівнями Національної рамки кваліфікацій. Відповідно до Переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти [4], підготовка фахівців з обліку відноситься до галузі знань «Управління і адміністрування», а назва спеціальності змінилася з «Облік і аудит» на «Облік і оподаткування». Все це викликало необхідність перегляду змісту освітніх програм підготовки бухгалтерів, в першу чергу, за рівнем бакалавра.

Підставою та орієнтиром для відповідних змін є європейські документи стосовно вищої освіти. Серед них - Стандарти і рекомендації щодо забезпечення якості в Європейському просторі вищої освіти (ESG) [5]. Як свідчить досвід європейських країн, саме процеси забезпечення якості дозволяють їх системам вищої освіти демонструвати якість і підвищувати прозорість, сприяючи побудові взаємодовіри і кращому визнанню кваліфікацій, програм та інших складових вищої освіти.

Стандарти до основних питань, пов’язаних з внутрішнім забезпеченням якості, відносять розробку освітніх програм, які повинні:

мати визначені очікувані результати навчання;

розроблятися за участю студентів та інших стейкхолдерів;

пройти зовнішню експертизу;

відображати чотири цілі вищої освіти Ради Європи;

передбачати поступовий прогрес студентів;
визначати очікуване навантаження студентів у ECTS;
містити чітко визначені можливості проходження практики (якщо це доречно);
підлягати офіційному процесу затвердження в університеті.

Ці вимоги відтворені в п.3 ст.10 Закону України «Про вищу освіту» [6]. Зокрема, освітня програма повинна містити перелік компетентностей випускника.

Засадам компетентнісного підходу присвячена значна кількість праць вітчизняних науковців (Басараби В., Безверхого К., Кіндрацької Л., Матюхи М., Метелиці В., Подолянчук О., Чижевської Л. та ін.). Так, Л.О. Сухарева, В.О. Орлова і Н.В. Рассулова вважають, що компетенції бакалаврів слід орієнтувати на виконання операцій, а компетенції магістрів – на забезпечення обліково-контрольного і аналітичного процесів. Для структуризації завдань професійної діяльності вони пропонують застосувати матричну модель взаємозв'язку основних функцій управління та організаційне, інформаційне, методичне та технічне забезпечення обліку і аналізу [7]. М.М.Матюха вважає, що не слід обмежуватися інтелектуальною, гуманітарною та практичною компетентностями, а потрібно розглядати економічну компетентність як набір трьох складових – фахово - економічної, інформаційно-технологічної, виробничо-діяльнісної [8].

Проте аналіз опису програм, запропонованих університетами для абітурієнтів 2016 року, показує, що вони не відповідають визначеним вимогам. Як правило, університети зберігають попередні підходи до структури програм (перелік обов'язкових та вибіркових навчальних дисциплін, поділ їх на цикли гуманітарної, природничо – наукової та загальноекономічної, професійної та практичної підготовки). Результати навчання часто сформульовані формально, до їх визначення не залучалися практики, регулятори, працедавці, студенти та інші зацікавлені особи, як це вимагається Стандартами і рекомендаціями щодо забезпечення якості в Європейському просторі вищої освіти.

Зважаючи на глобальний характер бухгалтерської професії, до уваги слід взяти досвід міжнародно визнаних програм національних професійних організацій (AICPA, ACCA, CIMA, CGA, ICAS, ICAEW тощо). Зокрема, свого часу CGA для проведення анкетування попередньо визначила перелік з 147 очікуваних результатів навчання, які розподілила між різними категоріями компетенцій (технічні знання, основи управління, лідерські, професіональні) [9]. Ці категорії були трансформовані в три групи: етична професійна поведінка (захист громадських інтересів, здійснення обов'язків компетентно і чесно, здійснення роботи з належною ретельністю; підтримка об'єктивності і незалежності; уникнення конфліктів інтересів; захист конфіденційності інформації; підтримка і зміцнення репутації професії; дотримання правил професійної поведінки); персональні якості (самоуправління; лідерство та ініціативність; підтримання і демонстрація компетентності; інноваційність; управління змінами; професійний підхід до інших); професійні навички (отримання інформації; критичної оцінки інформації та її інтерпретації; вирішення проблем та прийняття рішень; ефективного спілкування) .

Розробка та апробація інструменту порівняння цілей та змісту освітніх програм університету з програмами ACCA та ICAS для їх наступного вдосконалення покладено в основу проекту Світового банку STAREP. Це дає змогу зрозуміти напрямок розвитку професії та втілити їх за допомогою сучасного наповнення освітньої програми. Зокрема, було встановлено, що вимоги до рівня бакалавра в Україні слід значно підвищити

На міжнародному рівні останній варіант компетентісного підходу реалізовано Радою з Міжнародних стандартів освіти (IAESB). Як підкреслює Нішат Аббасі [10], вирішальна відмінність цього підходу від освітніх програм інших професійних організацій – глобальний, а не національний рівень. Крім того, Міжнародні стандарти освіти виходять з концепції навчання впродовж життя і розглядають професійний розвиток від входу в професію до закінчення професійної кар'єри. Основними чинниками, які впливають на професійний розвиток, є глобалізація, розвиток технологій, складність бізнесу. соціальні зміни, посилення регулювання та нагляду. Відповідальність за професійний розвиток перед суспільством несе професія, хоча на різних етапах початкового професійного розвитку поділ обов'язків між стейкхолдерами може змінюватися. Модель професійного розвитку

бухгалтера в громадянському суспільстві відповідно до Міжнародних стандартів освіти, полягає у згуртуванні всіх стейкхолдерів навколо професійної організації-члена Міжнародної федерації бухгалтерів. Статус професійного бухгалтера отримується у професійній організації. Компетентність розглядається як здатність виконувати роль, визначену стандартом, та виходить за рамки знання принципів, стандартів, концепцій, фактів і процедур; Це інтеграція та застосування технічної компетентності, професійних навичок, професійних цінностей, етики і ставлення.

Таким чином, реформа системи вищої освіти потребує знайти оптимальний підхід до втілення принципів академічної свободи, поєднання зусиль всіх стейкхолдерів, міжнародного та вітчизняного досвіду.

Список використаних джерел:

1. Recommendation Rec (2007) 6 by the Council of Europe's Committee of Ministerson the public responsibility for higher education and research, http://www.coe.int/t/dg4/highereducation/News/pub_res_EN.pdf.
2. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затв. наказом Мінпраці від 29.12.2004 р.. Випуск 1. Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності. В ред. наказуу Мінсоцполітики України від 22.09.2015 р. N 95/ [Ел ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN11827.html
3. Стратегія реформування вищої освіти в Україні до 2020 року / [Ел ресурс] – Режим доступу: http://www.tnpu.edu.ua/EKTS/strate2014.pdf
4. Про затвердження переліку галузей знань і спеціальностей, за якими здійснюється підготовка здобувачів вищої освіти. Постанова КМУ від 29 квітня 2015 р. № 266/ [Ел ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/266-2015-%D0%BF
5. Стандарти і рекомендації щодо забезпечення якості в Європейському просторі вищої освіти (ESG) . Ухв. Міністерською конференцією в Єревані, 14-15 травня 2015 р.
6. Закон України «Про вищу освіту»/ [Ел ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1556-18
7. Сухарева Л.О., Орлова В.О., Рассулова Н.В. Методологічні аспекти визначення професійних компетенцій фахівців з обліку і аудиту / [Ел ресурс] – Режим доступу: dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/
8. Матюха М. М. Інноваційні підходи до підготовки фахівців обліково – аналітичного напрямку в умовах модернізації освіти/\Вісник КНУТД.- Серія «Економічні науки».- 2015. – С. 203-212.
9. David Harrison, David McPeak, Sandra Greenberg. Validating competencies underlying a professional accounting credential/[Ел ресурс] – Режим доступу: www.cga-canada.org
10. Nishat Abbasi. Competency approach to accounting education: A global view/ [Ел ресурс] – Режим доступу /www.aabri.com/manuscripts/131566.pd

Калюга Є. В. , д.е.н., професор, Барановська Я. О.
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ОЦІНКА В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Вирішення методологічних проблем, які виникають під час формування інформації в бухгалтерському обліку, сприятиме створенню нових умов для методологічного, правового, організаційного та методичного забезпечення. У зв'язку з цим наукові дослідження набувають вагомого значення, вони спрямовані на розвиток теоретичних основ бухгалтерського обліку. Оцінка, як складова методу бухгалтерського обліку, зазнала найбільших змін за ринкових відносин. Проте, наукових досліджень у бухгалтерському обліку, присвячених теоретичним основам оцінки, було в Україні протягом останніх десяти років замало.У різних джерелах цей елемент методу бухгалтерського обліку визначено по-

різному. Одні автори, визначають оцінку як спосіб вираження у грошовому вимірюванні господарських операцій, інші — як спосіб вирішення у грошовій одиниці витрат живої й уречевленої праці, вкладеної в окремі види засобів і процесів.Ціна як грошове вираження вартості є базовою категорією при оцінці активів і господарських операцій.

У контексті аналізу сутності та функцій оцінки в бухгалтерському обліку запропоновано таке визначення оцінки: оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої вимірюється вартість об'єктів бухгалтерського обліку, поліпшуються якісні характеристики обліково-економічної інформації, інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективність його менеджменту.

Оцінка в бухгалтерському обліку необхідна у процесі господарської діяльності: при надходженні й вибутті активів; виникненні прав і зобов'язань; здійсненні операцій, як купівля-продаж, оренда майна, застава, страхування, інвестування, переоцінка активів, створенні, об'єднанні, ліквідації підприємства; при виконанні права успадкування, виконаннісудовогорішеннятощо.Цією обставиною пояснюється існування різноманітних грошових оцінок: економічних, юридичних, експертних, статистичних, страхових (актуарних).

Економічні оцінки використовують, визначаючи цінність майна при його реалізації чи придбанні. *Юридичні оцінки* можуть бути обмежені двома групами оцінок, які випливають з укладених угод (договорів), обумовлених необхідністю відшкодування заподіяної шкоди.*Статистичні оцінки* характеризують сукупність об'єктів за деякими середніми величинами; використовуються в макроекономічному обліку й аналізі. *Експертні оцінки* проводять, як правило, фахівці; це самостійний вид оцінки в бухгалтерському обліку, не позбавлений, як відомо, суб'єктивізму. *Страхові (актуарні) оцінки* розраховують індивідуально для кожного страхового об'єкта; остаточно встановлюються після перевірки страховою організацією даних, наданих їй страхувальником.

Дослідження функцій оцінки показало, що для їх реалізації використовуються два її види: оцінка якості й оцінка вартості. Так, якісна оцінка забезпечує визначення критеріїв визнання об'єктів бухгалтерського обліку, інформаційне підгрунтя оцінки фінансового стану й оцінки менеджменту підприємства. Вартісна – вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а саме активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів. Якісна оцінка визначає склад вартісної оцінки для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [1].

На підставі узагальнення і синтезу вітчизняного та зарубіжного досвіду обгрунтовано висновки про те, що оцінка, як складова методу бухгалтерського обліку, виконує такі функції:

вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку;

визначення критеріїв визнання активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат;

створення якісних характеристик облікової інформації;

інформаційного забезпечення визначення ефективності менеджменту, фінансового стану та фінансового результату діяльності суб'єктів господарювання.

У бухгалтерському обліку активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що, як очікується, має генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих відтоків грошових коштів, що, як очікується будуть необхідні для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства. Доречність оцінки обумовлюється рівнем задоволення зацікавлених користувачів і здатністю вплинути на управлінські рішення [2].

Щоб не втратити доцільність, оцінка повинна здійснюватися своєчасно. Вимога до єдності оцінки полягає в однаковому грошовому вимірнику однорідних засобів різних підприємств і незмінності методики оцінки впродовж тривалого періоду. Дуже важливо, щоб оцінка забезпечувала порівняння об'єктів обліку в різні періоди часу з метою виявлення тенденцій зміни у фінансовому стані і фінансових результатах діяльності підприємства; враховувала господарську кон'юнктуру, не зупиняючись перед необхідністю облікових оцінок, що вже склалися за даними бухгалтерського обліку, якщо останні

встановлюють відхилення від тих або інших об'єктивних показників чи норм. Такими показниками можуть бути останні ціни ринку, реалізаційні (в тих випадках, коли ринок не дає достатніх рекомендацій, або дані предмети на ринку не котируються) і відновлені ціни.

Вплив потреб управління в обліковій інформації на оцінку об'єктів бухгалтерського обліку зумовлений тим, що бухгалтерський облік зокрема і господарський облік у цілому є видом управлінської діяльності, спрямованої на інформаційне забезпечення обґрунтування управлінських рішень. Зміна внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства позначається на змістовних аспектах управління, а отже на його інформаційних потребах і відповідно на методологічних та організаційних засадах обліку й оцінки його об'єктів. Переваги оцінки за собівартістю придбання полягають у тому, що вона представляє собою ціну реальної угоди і може бути перевірена. Один із головних недоліків оцінки за собівартістю полягає в тому, що цінність активу для підприємства може змінитися з часом; через тривалий період вона може втратити значення міри вартості ресурсів підприємства, оцінки потенціалу або поточної ринкової ціни активу [3].

Отже, сучасні зміни в світовій економіці та економіці України вимагають посилення стратегічного управління, що, в свою чергу, прискорило інтеграційні процеси в господарському обліку і спричинило появу стратегічного обліку. В умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності використовуються різні варіанти оцінки, вибір яких залежить від функцій бухгалтерського обліку, потреб користувачів фінансової звітності, ролі об'єкта в господарстві та цілей в обліку. Оцінка за справедливою вартістю стає загальноприйнятим принципом оцінки активів і зобов'язань в облікових стандартах, кінцевою метою якої має бути задоволення інформаційних потреб інвесторів, розкриття інформації у фінансовій звітності з метою залучення капіталу.

Список використаних джерел:

1. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
2. Малюга Н. М. Оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи [Текст] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с. – ISBN 5-7763-4592-8.
3. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2013 - 688с.

Калюга Є. В. , д.е.н., професор, Волинець Т. Л.,
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ПОРЯДОК ЇЇ ПРОВЕДЕННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (стаття 10) підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану матеріальних та інших цінностей, основних засобів і вкладень підприємства, розрахунків і зобов'язань. Інвентаризації підлягає все майно підприємства та майно, що передано в оренду або перебуває на реконструкції, модернізації, консервації, у ремонті, запасі або резерві. незалежно від технічного стану.

Усі господарські операції, що відбулися, вважаються достовірними, коли вони оформлені документально, тому жоден рух коштів, джерел утворення майна, засобів виробництва не може бути зафіксованим, якщо на їх надходження чи вибуття немає відповідних документів. Але в діяльності будь-якого підприємства відбуваються й невидимі процеси, що призводять до втрат товарно-матеріальних цінностей (надалі – ТМЦ), які документально зареєструвати не можна (наприклад, природні втрати під час транспортування цінностей та їх зберігання – усушка, випаровування, розливання й інші). Також втрати можуть бути із суб'єктивних причин: крадіжка, нестача, пересортування.

Саме через ці причини доцільно проводити перевірку наявних цінностей перед складанням річної фінансової звітності.

Інвентаризація є складовим елементом методу бухгалтерського обліку, тому вона має більш широке значення, ніж просто техніка приведення даних бухгалтерського обліку у відповідність до фактичного стану справ.

Є дві ознаки, за якими класифікується інвентаризація: залежно від повноти охоплення коштів (засобів) та організаційна.

За першою ознакою інвентаризацію поділяють на:

а) повну – щодо всіх засобів, коштів і розрахунків підприємства (річна інвентаризація);

б) часткову – охоплює лише один вид засобів, коштів (матеріальних цінностей, основних засобів, каси, незавершеного виробництва, господарського інвентарю тощо) і проводиться для попередження втрат, для забезпечення точності звітних даних і посилення заходів зі збереження майна.

За другою ознакою інвентаризацію поділяють на:

а) планову – проводиться в установлені терміни;

б) позапланову – за наказом керівника підприємства в разі потреби або за вимогами судово-слідчих органів.

Для проведення інвентаризації на кожному підприємстві призначається постійно діюча комісія у такому складі: голова комісії – керівник (заступник керівника) підприємства і члени комісії: головний бухгалтер, представники окремих структурних підрозділів, провідні фахівці. Вони відповідають за своєчасну й якісну інвентаризацію.

До функцій постійно діючої інвентаризаційної комісії належать:

1) проведення профілактичної роботи із забезпечення збереження цінностей;

2) організація проведення інвентаризацій та інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

3) здійснення контролю перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркових інвентаризацій ТМЦ у місцях зберігання та переробки в міжінвентаризаційний період;

4) перевірка правильності визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованості пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей у всіх місцях їх зберігання;

5) при встановленні суттєвих порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проведення за дорученням керівника підприємства повторної суцільної інвентаризації;

6) розгляд письмових пояснень осіб, які допустили нестачу або псування цінностей чи інші порушення, і пропозицій щодо врегулювання виявлених нестач і втрат від псування цінностей, заліку внаслідок пересортиці.

Якщо через великий обсяг робіт на підприємстві одна комісія не може забезпечити проведення інвентаризації, для безпосереднього її проведення у місцях зберігання та виробництва керівник підприємства створює робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера й інших досвідчених працівників.

Перелік документів, які необхідні для проведення інвентаризації: наказ про створення інвентаризаційної комісії, наказ про проведення інвентаризації, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

Перед початком проведення матеріально відповідальна особа у присутності комісії складає звіт про рух матеріальних цінностей і з документами здає в бухгалтерію. Далі до комісії відповідальні особи подають розписку, в якій зазначають, що всі прибуткові та видаткові документи здано до бухгалтерії й усі матеріальні цінності, довірені на їхнє зберігання, перебувають у приміщенні складу або в інших місцях (вказується, в яких).

У техніці проведення інвентаризації можна виділити чотири стадії: організаційну, підготовчу, технологічну, результативну. На кожній із них виконується відповідна робота.

По закінченні інвентаризації оформлені описи (акти) подаються до бухгалтерії для перевірки, виявлення помилок та відображення в обліку результатів інвентаризації. При

цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку зазначаються напроти відповідних даних опису та шляхом співставлення виявляються розбіжності між даними інвентаризації й обліку. Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей заносять до інвентаризаційних описів, що складаються в двох примірниках за місцями зберігання матеріальних цінностей і матеріально відповідальних осіб.

Після проведення інвентаризації можуть виникнути такі результати:

- фактична наявність відповідає даним бухгалтерського обліку;
- фактична наявність не відповідає даним бухгалтерського обліку (є надлишки, нестачі, пересортування)

Надлишки – фактична наявність матеріальних цінностей більша за дані обліку.

Нестачі – розбіжності між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю цінностей.

Пересортування – невідповідність фактичної наявності сировини даним бухгалтерського обліку.

За виявленими недостачами та надлишками цінностей, а також за сумарними різницями від їх пересортування матеріально відповідальні особи зобов'язані письмово надати вичерпне пояснення наявним розходженням. Висновки, пропозиції та рішення комісії оформляють протоколом за підписами усіх членів інвентаризаційної комісії.

На підставі поданих пояснень і матеріалів інвентаризації керівник підприємства визначає характер виявлених нестач, надлишків і втрат та відповідно до чинного законодавства – порядок зарахування пересортувань (покриття нестач одних сортів цінностей надлишками інших).

Нестачі цінностей понад норму природних втрат, а також втрати від їх псування відносять на рахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і стягують із винних осіб. Суму нестач, що утворилися внаслідок пересортування, відносять на дебет субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» і на кредит відповідних рахунків обліку цінностей.

Постійно діюча комісія визначає, куди віднести надлишки. Виявлені лишки після заліку пересортування мають бути відображені на відповідних рахунках обліку цінностей і результатів діяльності.

Інвентаризаційні різниці можна визначити лише шляхом порівняння фактичних і облікових даних. Порядок регулювання інвентаризаційних різниць залежить від характеру та причин виявлених лишків або нестач матеріальних цінностей і коштів, втрат і псування цінностей.

Наслідки проведених інвентаризацій знаходять відображення у складі: інших операційних доходів; інших доходів; інших операційних витрат; інших витрат; надзвичайних витрат. Суми невідшкодованих нестач і втрат від псування цінностей до вирішення питання про конкретних винуватців відображаються на позабалансовому рахунку.

Протокол інвентаризаційної комісії керівник підприємства має розглянути й затвердити в 5-денний термін. Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому було закінчено інвентаризацію. Підприємство повинно щороку звітувати про результати проведення інвентаризації у звітному році. Тому ця інформація обов'язково висвітлюється в пояснювальній записці до річного звіту.

Отже, інвентаризація в системі бухгалтерського обліку є важливим, суттєвим, обов'язковим і необхідним елементом його методу. Взаємозв'язок інвентаризації з іншими елементами методу бухгалтерського обліку носить односторонній характер. Інвентаризації, як елементу методу обліку, властива певна самостійність і незалежність від інших елементів. На господарський процес суттєво впливають результати інвентаризаційного процесу. Інвентаризація – це не тільки процес перевірки фактичних залишків на підприємствах та їх відповідності обліковим даним, а й важливий метод контролю зберігання цінностей на підприємствах.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV // ВВР України. – 1999.
2. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. – К. : Знання, 2004. – С.86.

Калюга Є. В., д.е.н., професор, Гараган С. О.,
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Бухгалтерський облік – один із основних детекторів фінансового стану підприємства, а отже, є надзвичайно важливим елементом економічного життя країни в цілому. Зрозуміло, що його головним завданням є забезпечення повною та достовірною інформацією всіх користувачів, зокрема суб'єктів управління – для прийняття управлінських рішень, інвесторів і кредиторів – з метою налагодження співпраці з ними, фіскальних органів – для нарахування відповідних розмірів податків тощо. Для того, щоб ці всі процеси відбувалися належним чином, створена система регулювання бухгалтерського обліку, яка протягом тривалого часу змінювалася і вдосконалювалася. Але, на жаль, на сьогодні механізм регулювання має велику кількість недоліків і проблем, які необхідно вирішити й усунути.

Метою даного дослідження є окреслити головні особливості регулювання бухгалтерського обліку в Україні, існуючі проблеми, а також можливі варіанти їх розв'язання.

Нюанси розвитку бухгалтерського обліку стали об'єктом розгляду багатьох зарубіжних і вітчизняних науковців. Серед них варто виділити: Бутинця Ф. Ф., Жука В. М., Валуєва В В., Кірейцева Г. Г., Кужельного М. В., Литвина Ю. Я., Стадника М. В. та інших. Вони внесли свій вклад у розвиток бухгалтерської науки та практики.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Структура регулювання бухгалтерського обліку в Україні має кілька рівнів. Перший (основа) – це загальні положення Закону; другий – стандарти і План рахунків, що базуються на Законі та затверджені Мінфіном і зареєстровані в Мін'юсті; третій рівень – накази та листи Мінфіну, що роз'яснюють застосування кожного стандарту в тій чи іншій конкретній ситуації.

У роботі Міністерства фінансів України та Державного комітету статистики України питання регулювання бухгалтерського обліку не є першочерговим. Таким чином на сьогоднішній день немає чітко визначеного суб'єкта державної влади, за яким закріплювалася б відповідальність за стан обліку в країні. В правовому полі наявні недоліки знаходять відображення в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3], саме за яким розмито відповідальність за стан даної сфери економічної діяльності країни.

Наступною важливою проблемою бухгалтерського обліку, якій неможливо не приділити увагу, є досі невирішене питання щодо дотримання міжнародних стандартів.

Існує думка, що міжнародні стандарти фінансової звітності й національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку мають різне призначення: перші – для складання звітності, другі – для ведення бухгалтерського обліку. Ґрунтується вона на твердженні, що міжнародні стандарти – тільки для звіту, а не для обліку, тому що в них немає проводок. Тим часом проводки в міжнародних стандартах обліку є, але наводяться описово, як і у національних стандартах бухгалтерського обліку.

Міжнародні та національні стандарти обліку – це стандарти одного порядку, але різних рівнів. Звіту без обліку не буває, і завдання стандартів – направляти й регулювати бухгалтерський облік так, щоб на базі отриманих у такий спосіб даних надати користувачам

достовірну, повну й неупереджену інформацію у належним чином оформлених фінансових звітах.

Вітчизняні підприємства часто недооцінюють складність запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (надалі – МСФЗ) й забувають застосовувати нові й змінені стандарти й тлумачення при веденні бухгалтерського обліку поточних операцій. Частина з них розглядає трансформацію у формат МСФЗ як одноразовий процес.

Крім цього, на підприємствах України надзвичайно гостро постала кадрова проблема, оскільки їх персонал часто не має відповідної підготовки для ведення обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності. А залучати фахівців, які володіють достатніми знаннями й досвідом роботи складання звітності, досить дорого. Наступна проблема – мовна. Офіційна мова міжнародних стандартів фінансової звітності – англійська, що значно ускладнює роботу з нововведеннями в стандартах і своєчасність їх застосування. Для тих підприємств, які зараз складають звітність за міжнародними стандартами, виникає питання оперативності її складання й оприлюднення. Також виникають складнощі із застосуванням чинних на сьогодні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Таким чином, процес трансформації вітчизняної системи обліку та фінансової звітності до міжнародних стандартів залишається тільки питанням часу. Застосовувати міжнародні стандарти потрібно поступово та цілеспрямовано з відповідним їх регулюванням на державному рівні. Це забезпечить швидке й ефективне усунення недоліків у вітчизняній системі бухгалтерського обліку та підготовку її до вимог ринкової економіки, а також дозволить міжнародним фінансовим організаціям оцінювати та порівнювати результати діяльності різних компаній, гарантуватиме відкритість, прозорість і зіставлення фінансової звітності суб'єктів господарювання, поглибить міжнародну кооперацію в сфері бухгалтерського обліку.

Отже, сьогоднішнє державне регулювання бухгалтерської діяльності в Україні потребує докорінного реформування, що передбачає внесення змін і доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]. Концептуальними підходами до такого реформування є:

врахування інституціональної економічної теорії та континентальної (європейської) моделі побудови облікових систем при підготовці змін і доповнень до чинного законодавства в частині регулювання бухгалтерського обліку;

посилення правового статусу національного регуляторного органу з питань бухгалтерського обліку, його можливостей і відповідальності в межах Кабінету Міністрів України чи Мінфіну України.

Список використаних джерел:

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку / С. Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: сучасний стан та застосування / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 88–100.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

Калюга Є. В., д.е.н., професор, Колос М. М.
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Становлення ринкової економіки в Україні, поява нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків зумовлюють

необхідність удосконалення обліку та контролю як складових частин економічної інформації, необхідної для управління на всіх рівнях.

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер та обсяг; про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання; про фінансові результати діяльності. Основним її джерелом є дані поточного бухгалтерського обліку, що систематизуються та відображаються у звітності. Така звітність має велике значення, оскільки використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого підприємства з метою одержання інформації, необхідної для управління, а й для узагальнення результатів у масштабі галузі та народного господарства в цілому.

У світовій практиці бухгалтерський облік поділяють на два види: фінансовий – для надання інформації зовнішнім споживачам, та управлінський – для збирання й опрацювання інформації відповідно до потреб внутрішніх споживачів.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів для прийняття ними рішень щодо управління підприємством.

У результаті вивчення бухгалтерського обліку зроблено висновок, що організація бухгалтерського (фінансового) обліку повинна забезпечувати:

– повне та достовірне відображення у бухгалтерських документах усіх господарських операцій, здійснених на підприємстві в звітному періоді;

– складання встановленої органами державного управління фінансової звітності;

– надання інформації внутрішнім споживачам для контролю господарської діяльності та прийняття управлінських рішень;

– надання інформації зовнішнім користувачам про реальний фінансовий стан підприємства.

Об’єктами фінансового обліку є:

– активи підприємства (основні засоби, капітальні інвестиції, нематеріальні активи, довго- та короткострокові фінансові інвестиції, розрахунки з дебіторами, виробничі запаси, грошові кошти);

– джерела власних засобів (статутний капітал, резервний капітал, цільове фінансування та цільові надходження, нерозподілений прибуток та інші);

– зобов’язання підприємства (власний капітал, зобов’язання);

– доходи підприємства за видами, витрати – за економічними елементами; фінансові результати діяльності підприємства й їх розподіл.

Управлінський облік має забезпечувати отримання інформації, потрібної для контролю поточної діяльності підприємства та його структурних підрозділів; оптимізацію використання ресурсів; визначення ефективності виробництва, тактики управління та планування, прийняття оптимальних управлінських рішень. Його об’єктами є:

– витрати підприємства за цільовим призначенням, їх групування за видами продукції, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності, сферами діяльності, регіонами реалізації продукції тощо;

– доходи підприємства, їх групування за видами продукції, сферами діяльності, регіонами реалізації тощо;

– фінансові результати діяльності підприємства за видами продукції, сферами діяльності, регіонами реалізації.

Вищенаведені об’єкти фінансового й управлінського обліку свідчать, що ці види обліку функціонують у взаємозв’язку і розмежовувати їх практично неможливо. Тому фінансовий та управлінський облік на підприємствах функціонував і функціонуватиме як єдина система обліку. Вся бухгалтерська інформація застосовується для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, але на різних рівнях і з різною метою.

На сучасному етапі через недоліки в організації бухгалтерського обліку відбувається відставання обліку, затримання подання звітних даних та іншої інформації. Наявність великих розривів у часі між моментами одержання обліково-економічної інформації й її використання перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності підприємств.

Усе це призводить до його заплутаності, створення умов для розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу. Лише налагоджена система бухгалтерського обліку протистоїть хаосу, чому і служить організація обліку. Це – складний процес, дію якого мають забезпечувати головні бухгалтери й їхні заступники – організатори обліку на підприємствах. Вони, окрім глибоких знань з бухгалтерського обліку, повинні вміти працювати з кадрами, управляти потоками ресурсів, використовувати внутрішню та зовнішню інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Сьогодні в Україні здійснюється реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних правил його ведення з урахуванням особливостей і традицій нашої держави.

Питання організації бухгалтерського обліку вирішує головний бухгалтер. Але бухгалтерський та оперативний облік на підприємстві ведуть також інші працівники бухгалтерії, економісти, фінансисти, керівники структурних підрозділів, галузеві спеціалісти тощо. Тому організація обліку стосується усіх працівників, діяльність яких пов’язана з обліком. Кожний із них бере участь у забезпеченні функціонування раціональної системи обліку та контролю [1].

Таким чином, правильно організований бухгалтерський облік дозволяє уникнути систематичних помилок бухгалтерії, що негативно впливають на фінансовий стан підприємства. Чітка і безпомилкова організація обліку – обов’язкова умова успішної та стабільної роботи підприємства, а отже і держави в цілому.

Список використаних джерел:

1. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Каравелла, 2009. – 10–11 с.
2. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку / Н. М. Грабова. – 6-те вид. – Київ : А.С.К., 2002. – С. 3–5.
3. Гуцайлюк З.В. Сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З.В. Гуцайлюк. – 2006. – С. 14–19.
4. Левицька С.О. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку / С. Левицька. – 2007. – С. 7–11.
5. Шерр І. Ф. Бухгалтерія і баланс. – М., 1925. – 16 с.

Калюга Є. В. , д.е.н., професор, Перинська А. О.

Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ВПЛИВ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Розвиток світових господарських відносин у рамках глобалізації став однією з об’єктивних умов істотних змін як в українській системі бухгалтерського обліку та звітності, так і в облікових системах практично всіх країн. Причому відображення сучасних міжнародних процесів у національних облікових системах становлять складні, багато в чому поки що не вирішені проблеми.

У широкому розумінні глобалізація – формування єдності людства – почалася вже давно, зі становленням капіталізму. Фахівці поділяються на тих, хто вважає глобалізацію процесом, що почався із часів капіталізму, і тих, які розуміють під нею зовсім новий процес подолання національно-державних кордонів у сфері економіки, інформації й в інших галузях.

Глобалізація й фрагментація – це одночасні тенденції, властиві глобальним зрушенням і призначені для розуміння тенденцій, які можна поширити лише на окремі інститути в деяких суспільствах – у окремих із них вони або зовсім не приймаються, або зі значним опором.

Для обліку глобалізація – це об'єднання, уніфікація міжнародних бухгалтерських стандартів, ліквідація тих суперечностей, що існують на даний момент між національними та міжнародними стандартами.

Динамізм інформаційної економіки, інтеграційні процеси, пов'язані з виникненням світового ринку капіталу, гармонізація та конвергенція облікових систем неминуче сприяють створенню нової облікової парадигми. Принаймні, необхідна різноманітність теоретичних і дослідницьких підходів до вивчення глобальних процесів. Відповідно, вибудовуються погляди на зміну парадигм в обліку. Існує думка, що зміни неминучі, але не радикальні.

Неадекватність існуючої системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності зумовили пошук інших концепцій і моделей звітності.

Деякі висновки щодо проведених досліджень наведено в наступній таблиці.

Таблиця

Групування думок учених щодо проведених досліджень

Дослідник	Висновки щодо проведених досліджень
Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл	Деякі проблеми виникають тому, що бухгалтерський облік розвивався в різних країнах різними шляхами. Все це ускладнює діяльність компаній за кордоном [4].
Г. Г. Кірейцев	Правильне розуміння причин виникнення та ролі глобалізації в процесах суспільного економічного відтворення важливо тому, що воно сприятиме обгрунтуванню підходу щодо вибору концепції та розробки моделей розвитку економіки, раціональній побудові механізмів реалізації положень таких концепцій, включаючи ринкові механізми управління на всіх ієрархічних рівнях, а також оновленню на цій основі національних систем бухгалтерського обліку [2].
Д. Панков	Розвиток теорії, методології, методики й організації системного бухгалтерського обліку відбувався з відставанням від темпів глобалізації та не гармонізувався з новими структурами економічних інтересів. Облікові технології, як і раніше, налаштовані на відстоювання, насамперед, інтересів власників підприємств на шкоду іншим зацікавленим сторонам [3].

Аналіз пропозицій і рекомендацій стосовно цієї проблеми за останні 15 років дає можливість виділити такі документи: 1. Звіт Дженкінса. 2. Застереження Уітні. 3. Компанія майбутнього. 4. Річний звіт XXI-го століття. 5. Переворот у звітності про акціонерну вартість. 6. Динаміка вартості. 7. Глобальна ініціатива щодо звітності. 8. Рекомендації Брукінгського інституту та дослідження Б. Лева. 9. Звітність про вартість. 10. Принципи Гермеса. 11. Якісна фінансова звітність. 12. Модель всеохоплюючої звітності бізнесу [1].

У сучасних умовах розвитку інституційного середовища в якості об'єкта обліку виступає інтелектуальна власність, оформлена через правові інститути, яка має умовну товарну форму за допомогою правоволодіння та не підлягає відчуженню у повній відповідності з ринковими законами, адже відчужуються не результати творчості, а права на їх використання.

Різні моделі утворюють різні межі якості та повноти інформації про існуючі взаємозв'язки і взаємовідносини в процесі господарювання. Кожна облікова інформаційна модель встановлює межу кількості (обсягу) й якості елементів відповідної обліково-аналітичної системи та їх взаємозв'язків. У свою чергу, застосування єдиних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності дає можливість установити єдині для всіх облікових моделей критерії як формування, так і розкриття облікової інформації в процесі здійснення глобальної діяльності бізнесу.

Тобто, за допомогою такого інструмента дослідження як принципи встановлюються єдині критерії визначення межі якісних і кількісних характеристик обліково-аналітичної інформації. Тому у наукових дослідженнях обліку та звітності на початку XXI-го століття

інформаційні моделі бухгалтерського обліку та фінансової звітності стають важливим інструментом розвитку теорії й практики.

Отже, глобалізація економічних процесів, динамізм світового фінансового ринку, мобільність товарів, капіталів і робочої сили, збільшення частки інтелектуальної праці, трансформація умов виробництва, впровадження новітніх технологій безпосередньо впливають на концепції, складові основи теорії формування обліку та звітності в частині обґрунтування нових облікових об'єктів, а також методів реєстрації та відображення господарської діяльності.

Також у подальшому набиратимуть обертів процеси регіональної інтеграції. Країни, що входять до регіональних угруповань, близькі територіально, історично, практично не мають мовних бар'єрів, традиційно економічно взаємопов'язані. Формування регіональних угруповань зміцнює торговельні зв'язки, а також сприяє прискоренню економічного зростання в країнах-учасницях.

Список використаних джерел:

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
2. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : [научный доклад] / Г. Г. Кирейцев. [изд. 2-е, перераб. и доп.]. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.
3. Панков Д. Проблемы развития финансового учета в условиях глобализации. – С. 164–168.
4. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с. : ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

Калюга Є. В., д.е.н., професор, Полюхович В. М.

Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ЕЛЕМЕНТИ МЕТОДУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК СКЛАДОВІ ЙОГО СИСТЕМИ

Облікові дані формуються з використанням відповідних інструментів – прийомів і способів. Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких відображається стан і рух господарських активів, зобов'язань і капіталу в процесі господарської діяльності підприємств. Окремий прийом обліку називається елементом методу бухгалтерського обліку. Кожен елемент має важливе значення для бухгалтерського обліку. По-перше, елементи забезпечують увесь процес на всіх його етапах. По-друге, надають інформацію про рух господарських активів, вимірювання їх у грошовому виразі, забезпечують реєстрацію операцій, контроль за збереженням майна підприємства, а також формують узагальнюючі дані про діяльність підприємства.

Основними елементами методу є: документування, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, подвійний запис, баланс і бухгалтерська звітність.

Зважаючи на те, що облік – це діяльність, яка пов'язана зі збором, переробкою та зберіганням інформації, на різних етапах формування облікової інформації використовуються різні методи:

1-й етап – постійне й послідовне спостереження за об'єктом обліку – через інвентаризацію та документування;

2-й етап – вимірювання величини господарських засобів і джерел їх формування, господарських процесів і результатів – оцінка та калькулювання;

3-й етап – групування та реєстрація змін об'єктів обліку та систематизація їх через подвійне відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

4-й етап – узагальнення всіх отриманих показників господарської діяльності для складання бухгалтерського балансу та звітності.

Документування – це спосіб первинної реєстрації господарських операцій для безперервного відображення їх в обліку. Документ – письмовий доказ здійснення господарської операції. Документи бувають первинними та зведеними. Первинні фіксують факт здійснення господарських операцій, надаючи їм юридичної сили. Вони складаються в процесі господарської операції, а якщо це неможливо, то після її закінчення. Зведені формуються на основі декількох документів для отримання узагальнених даних. Документація відіграє важливу роль у діяльності підприємства, адже забезпечує контроль за збереженням майна, ефективним його використанням. Вона також використовується для аналізу господарської діяльності, аудиту та фінансового контролю.

За відсутності документів про здійснення операції, а також у разі розбіжності та помилки під час складання документів інформація про операції, засоби та джерела їх формування є недостовірною, не відповідає їх дійсному стану. Встановити факти, що не були оформлені в документах, дає змогу інвентаризація. Отже, інвентаризація – це спосіб бухгалтерського обліку, що забезпечує перевірку фактичної наявності майна підприємства і зіставлення її з даними обліку. Проте на підприємстві відбуваються й такі процеси, які призводять до втрати товарно-матеріальних цінностей, що документально засвідчити неможливо. Наприклад, втрати цінностей під час доставки чи зберігання – випаровування, утруска, усушка, розливання, розпорошення. Інвентаризація також фіксує втрати із суб'єктивних причин такі, як крадіжка та недостача. Проведення інвентаризації обов'язкове перед складанням річної звітності. Існує декілька видів інвентаризації. Так, залежно від повноти охоплення засобів і джерел їх формування вона може бути: повною (охоплює всі без винятку активи підприємства) і частковою (охоплює певні господарські активи); за характером проведення – плановою (за заздалегідь складеним графіком) і позаплановою (за наказом керівника господарства або органів за підпорядкуванням).

Найефективнішою є часткова інвентаризація, яка проводиться через невеликі проміжки часу, зазвичай раптово, без попередження матеріально відповідальної особи.

Наступний елемент методу – оцінка (грошове вимірювання господарських засобів), метою використання якого є порівняння різних об'єктів обліку, а також визначення собівартості продукції. Застосування грошового показника є однією з особливостей бухгалтерського обліку. Оцінку використовують для отримання кількісних і якісних показників господарської діяльності, тому вона має виняткове значення. Кількісними показниками діяльності підприємств є показники обсягу тих або інших процесів: кількість заготовлених виробничих запасів, виробленої або реалізованої продукції, виконаних робіт тощо. Якісні показники свідчать про ефективну діяльність підприємства. В сучасних умовах господарювання найголовнішими показниками ефективності підприємства є дохід, рівень рентабельності та фінансові результати. До якісних показників також належить собівартість виробленої та реалізованої продукції (робіт і послуг), придбаних (закуплених) господарських засобів і предметів праці (господарських активів). Оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його елементами: документацією й інвентаризацією, калькуляцією, балансом, рахунками бухгалтерського обліку.

Калькуляція – це спосіб обчислення собівартості запасів, продукції та послуг. Вона дає показники, які необхідні для контролю за ходом усіх господарських процесів, і є підставою для оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку. Калькуляція складається зі статей витрат, які визначає кожне підприємство самостійно, виходячи з особливостей виготовленої продукції, технології виробництва, масштабів підприємства.

Система рахунків – це спосіб групування та відображення руху засобів підприємства, джерел їх формування та господарських процесів. За своєю будовою рахунок – це двостороння таблиця: ліворуч із умовним терміном – дебет, праворуч – кредит. Посередині таблиці зазначають назву рахунка. По відношенню до балансу рахунки є активними та пасивними. Активні призначені для обліку активів та їх руху; пасивні – для обліку наявності та зміни джерел утворення активів. Відкрити рахунок означає вписати в нього початкове сальдо. План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, на

яких відображаються господарські операції та накопичується бухгалтерська інформація про діяльність підприємства, необхідна користувачам для прийняття рішень.

За економічним змістом бухгалтерські рахунки розрізняються на: рахунки господарських засобів (активів) і рахунки джерел господарських засобів (пасивів).

За призначенням і структурою рахунки поділяють на: 1) основні; 2) операційні; 3) результативні; 4) регулюючі; 5) позабалансові.

Ще одним елементом бухгалтерського обліку є подвійний запис, що відображає господарські операції на двох взаємопов'язаних рахунках: за дебетом одного і за кредитом другого на одну суму. Взаємозв'язок, що виникає між рахунками в результаті відображення операції подвійним записом, називається кореспонденцією рахунків, а самі рахунки – кореспондуючими. Бухгалтерською проводкою називають запис, який розкриває назву рахунків, що дебетуються і кредитуються, а також суму господарської операції. Залежно від кількості кореспондуючих рахунків бухгалтерські проводки бувають простими та складними. Проста – це проводка, за якої один рахунок дебетується, а інший кредитується на ту ж суму. За складної проводки декілька рахунків дебетуються, а один кредитується, або один рахунок дебетується, а декілька кредитуються на одну й ту ж суму.

Подвійний запис має велике значення, адже допомагає з'ясувати, внаслідок яких операцій відбулися зміни у господарських засобах і джерелах їх формування. Оскільки одну й ту ж суму операції записують за дебетом одного та за кредитом іншого рахунків, то відсутність рівності між дебетом і кредитом свідчить про наявність помилок у записах. Тому подвійний запис має важливе контрольне значення.

Для управління діяльністю підприємства потрібно мати показники наявності, складу, розміщення і використання господарських активів, а також джерел їх утворення та цільового призначення. Тому на кожному підприємстві, згідно з чинним законодавством, здійснюється бухгалтерський облік. Спостереження і контроль за активами та джерелами їх формування є обов'язковими. Таке спостереження відбувається за допомогою застосування способу балансового узагальнення (бухгалтерського балансу): періодично порівнюють сукупність господарських активів у грошовому вимірнику з власним капіталом і зобов'язаннями (джерелами утворення) та цільовим їх призначенням. Отже, головне його завдання – дати узагальнюючі показники про діяльність підприємства. Така інформація потрібна для внутрішніх (менеджери, працівники підприємства) та зовнішніх (акціонери, кредитори, фіскальні служби) споживачів. Стаття балансу – це показник стану окремих активів, власного капіталу та зобов'язань на певну дату. Статті балансу згруповані у розділи за економічною однорідністю. У активі балансу чотири розділи, а у пасиві – п'ять. На основі записів на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється складання бухгалтерського балансу. Ці записи періодично уточнюють за допомогою інвентаризації для достовірності бухгалтерського балансу.

Бухгалтерська звітність – система показників, що відображає господарсько-фінансову діяльність підприємства за певний період (квартал, рік). Основним її завданням є пошук резервів для подальшого розвитку та покращення роботи підприємства, а також досягнення стабільності на ринку. Відповідно звітність є джерелом показників, за якими аналізують діяльність підприємства. Вона є завершальним етапом усього бухгалтерського процесу. **Вимоги до бухгалтерської звітності:** 1) гарантування реальності та достовірності даних, які забезпечені документальним обґрунтуванням усіх записів, здійсненням інвентаризації, дотриманням правил оцінки статей балансу, розподілом прибутків і витрат за відповідними звітними періодами; 2) забезпечення своєчасності формування даних для оперативного управління господарською діяльністю організацій і підприємств.

Отже, метод бухгалтерського обліку використовує такі прийоми для відображення інформації: документація, подвійний запис, інвентаризація, оцінка, калькуляція, баланс і звітність. Усі ці елементи взаємопов'язані, доповнюють один одного, становлять одне ціле і забезпечують увесь процес бухгалтерського обліку від початку до кінця.

Список використаних джерел:

1. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко й ін. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.
2. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку [текст] : навч. посіб. / В. С. Білоусько, М. І. Бєлєнкова ; за ред. В. С. Білоуська ; М-во аграр. політики України, Харків. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва. – Х. : [б. в.], 2006. – 366 с.
3. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік [текст] : навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
4. Максімова В. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» ; за ред. доктора економічних наук, професора В. Ф. Максімової. – Одеса : ОНЕУ, 2013. – 324 с.

Калюга Є. В., д.е.н., професор, Прущишена І. В.
Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Собівартість продукції – один із найвагоміших показників діяльності підприємства, який впливає на рентабельність і характеризує ефективність виробництва. Крім того, собівартість продукції визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства.

Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є найважливішою ланкою бухгалтерського обліку підприємства. Управління підприємством у цілому та за функціями управління нездійсненне без отримання достатньої, достовірної, облікової й оперативної інформації. Однак якщо управління виробничим процесом, управління персоналом, управління технічною підготовкою виробництва ґрунтується переважно на даних оперативного обліку, то управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без наявності достовірної бухгалтерської інформації.

Різні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції досліджувалися багатьма вченими. Проте окремі наукові положення залишаються ще дискусійними. До них належать: з'ясування сутності методу обліку витрат і методу калькулювання собівартості продукції, розробка науково обґрунтованих принципів їх класифікації; економічний зміст собівартості та склад витрат, які її формують; групування витрат за статтями й об'єктами калькуляції тощо.

Проблема калькулювання собівартості й обліку витрат розглянута в працях І. Басманова, П. Безруких, М. Білухи, Ф. Бутинця, М. Врублевського, С. Ф. Голова [3], І. Житної, Т. Карпова, Ю. Кузьмінського, В. Линника, Є. Мниха, Я. Соколова, В. Сопка, М. Чумаченка.

Однією з основних проблем калькулювання є економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, між окремими виробами та видами робіт. Від його правильного вибору залежить точність калькуляційних розрахунків.

Розрахунок собівартості одиниці окремих видів продукції дає змогу оцінити рентабельність їх виробництва та збуту, ступінь вигідності для підприємства. Калькуляцію собівартості використовують для обґрунтування рішень про обсяг і структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін та ін.

Традиційно методи калькулювання розглядають як способи обчислення собівартості продукції (всього обсягу конкретного виду та калькуляційної одиниці).

Деякі вчені процес калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг поділяють на три етапи. На першому етапі розраховують собівартість випущеної продукції загалом, на другому – фактичну собівартість кожного виду продукції, на третьому – собівартість одиниці продукції.

У результаті аналізу досліджень декількох учених зроблено висновок, що способи обчислення собівартості продукції чітко не виокремлюються, а поєднуються з методами обліку витрат. Проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат при цьому залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень. Методи калькулювання, які слід застосовувати в господарстві, потрібно обов'язково відображати в наказі про облікову політику.

Отже, вважаємо, що метод калькулювання – це спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції.

Слід розрізняти два методи калькулювання собівартості:

– послідовного підсумування витрат;

– прямого накопичення витрат.

Облік виробничих витрат залежить насамперед від вибору об'єктів обліку, які визначені цілями управління. Номенклатура об'єктів обліку витрат може включати: види продукції, місця виникнення витрат, види витрат.

Методи обліку витрат повинні сприяти відображенню самого процесу їх формування в конкретних умовах виробництва.

Відокремлення об'єктів обліку витрат і калькулювання, вибір методів обліку витрат і калькулювання, калькуляційних одиниць згідно з чинним законодавством є компетенцією підприємств, але потребує допомоги з цих питань із боку державних, галузевих органів і наукових установ.

Розрахунок собівартості виду продукції й окремої її одиниці – основна і кінцева мета виробничого обліку. Собівартість об'єктів калькулювання може визначатися залежно від особливостей організації діяльності підприємства, а також методів калькулювання з урахуванням різних систем виробничого обліку.

Облік виробничих витрат дасть змогу вдосконалити управління та контроль за витрачанням сировини і матеріалів на виробництво продукції, вчасно усувати відхилення від норм, що виникають, і з більшою вірогідністю калькулювати собівартість продукції та визначати її рентабельність.

Список використаних джерел:

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посібник. – Дніпропетровськ ; К., 2010. – 448 с.
2. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості // Бухгалтерський облік і аудит. –2009. – № 4 – С. 3–11.
3. Голова С. Ф. Управлінський облік : підручник. – Вид. 5-те. – К., 2013 – 704 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М., 2009. – 735 с.
5. Маренич Т. Бухгалтерський облік і аудит // Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції – 2006. – № 12. – С. 19–25.
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – К., 2012. – 168 с.
7. Переверзєва О. Головбух // Чи потрібна калькуляція – 2012. – № 6. – С. 16–19.

Камінська Т.Ю., наук.кер. Хоменко Г.Ю., к.е.н., асист.
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВЕНЧУРНОГО ФОНДУ

Уміла і раціональна організація бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві безперечно забезпечить надання необхідної, достовірної та повної інформації про ведення господарської діяльності. У зв'язку з тим, що діяльність венчурного фонду пов'язана з високими ризиками, які виникають в інноваційній сфері, то правильна організація бухгалтерського обліку за всіма її складовими забезпечить для мінімізацію цих ризиків.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві починається з дня його реєстрації і до моменту його ліквідації. Підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [1].

І.В. Івахненков виділяє три етапи організації бухгалтерського обліку:

- методичний
- технічний
- організаційний [3].

Однак, враховуючи специфічність венчурного фінансування пропонуємо розглянути основні фактори, які впливатимуть на організацію бухгалтерського обліку у суб'єкта інвестування – венчурного інвестора (табл.1).

Таблиця 1

Фактори впливу на систему організації бухгалтерського обліку на рівні інвестора

Фактори впливу на організацію бухгалтерського обліку інвестора	Інвестори ризикового капіталу	Фонд : - корпоративний - пайовий
		приватний інвестор
		материнська компанія і т.д
	Сфера, вкладення коштів	- інформаційні технології - будівництво - переробка сільськогосподарської продукції - фармацевтична галузь тощо
	Розмір підприємства-реціпієнта	- мале - середнє - велике
	Форми інвестування	• акції та інші цінні папери; • довгостроковий кредит; • грошові кошти; • нематеріальні активи, у т. ч. права • інтелектуальної власності, тощо; • рухоме та нерухоме майно (ТМЦ, основні засоби); • – інші

Згідно зі статтею 8 ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" організація бухгалтерського обліку на підприємстві є компетенцією його власника. Власник несе відповідальність за:

- організацію бухгалтерського обліку;
- забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах;
- збереження та обробку документів, регістрів обліку протягом встановленого терміну

але не менше трьох років.

Згідно з статтею 8 ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" підприємствам надана можливість самостійно обирати одну з чотирьох форм бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи;
- введення на добровільних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності власником або керівником підприємства, звітність якого не повинна оприлюднюватись [1].

Однак не дозволяється ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності самими власниками чи керівниками установ та організацій незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється:

- комерційних банків;
- відкритих акціонерних товариств;
- підприємств — емітентів облігацій;
- інвестиційних фондів;
- довірчих товариств;
- валютних та фондових бірж;
- інвестиційних компаній;
- кредитних спілок;
- недержавних пенсійних фондів;
- страхових компаній та інших фінансових установ.

Відповідно до українського законодавства венчурний фонд – це недиверсифікований ІСІ закритого типу, який здійснює виключно приватне (закрите) розміщення цінних паперів ІСІ серед юридичних та фізичних осіб [2].

Однак законодавство України досить сперечливе у сфері венчурного фінансування. З однієї сторони сприяє розвитку і функціонуванню венчурних фондів. Тому вони мають ряд переваг:

- допомагають об'єднати активи різних інвесторів у реалізації спільних проектів;
- можлива участь фізичних осіб як інвесторів венчурного фонду;
- можливість надання за рахунок активів фонду позик юридичним особам;
- можливість залучити до складу активів венчурного фонду боргових цінних паперів;
- звільнення від оподаткування податком на прибуток: доходи фонду не є об'єктом оподаткування податок на прибуток до моменту, поки вона знаходяться в активах фонду і сплачується учасниками фонду лише після завершення його діяльності (у випадку ліквідації фонду)

А з іншого боку в Україні є ряд труднощів з якими стикаються венчурні фонди:

- недостатнє число компаній для венчурного фінансування;
- мала кількість привабливих інноваційних проектів;
- недостатня присутність венчурних фондів у регіонах України;
- низька поінформованість або невірне подання про особливості діяльності й підходів венчурних фондів, особливо в регіонах країни;
- недостатня кількість фахівців з відповідною кваліфікацією й досвідом інвестиційного менеджменту для роботи в керуючих компаніях фондів тощо [4].

Відповідно керівництво венчурних фондів не має можливості самостійно вести бухгалтерський облік. Тобто основними формами організації бухгалтерського обліку венчурного фонду залишаються лише інших три.

Від так, можна визначити основні складові організації бухгалтерського обліку інвестора, спираючись на основні складові: технічну, організаційну та методичну (рис. 1).

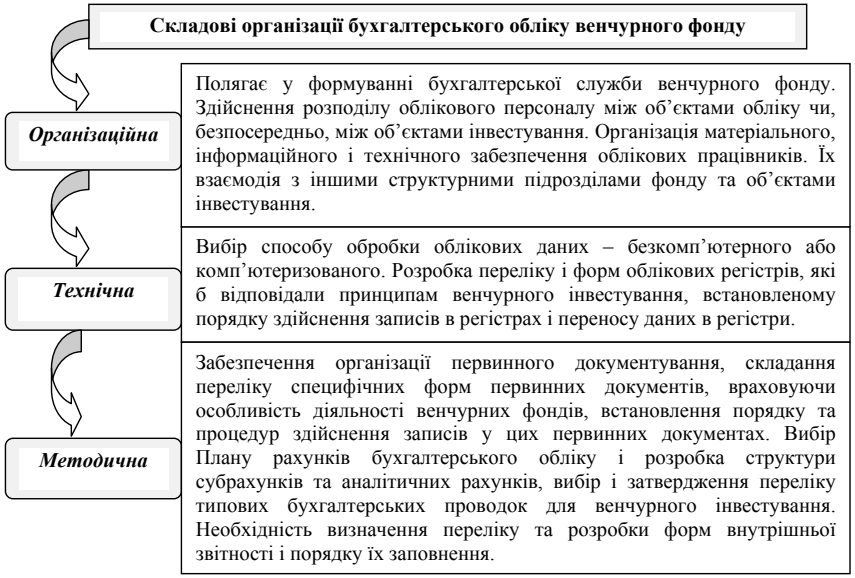


Рис. 1 Складові організації бухгалтерського обліку венчурного фонду

Таким чином, ефективна організація бухгалтерського обліку венчурного фонду повинна передбачати:

- порядок документування, що забезпечує формування як первинної документації за вкладеними інвестиціями та організацію договірної роботи;
- порядок побудови аналітичного обліку в розрізі всіх об'єктів інвестування;
- підбір методів оцінки венчурного фінансування (врахування всіх ризиків під час оцінки фінансових активів);
- розробка робочого Плану рахунків, з врахуванням специфіки діяльності венчурних фондів;
- розробка внутрішньої звітності, яка б дозволила відобразити інформацію в розрізі всіх об'єктів інвестування та їх діяльності за певний звітний період.

Отже, організація бухгалтерського обліку венчурного фонду повинна включати три основні складові: організаційна – кваліфікований склад бухгалтерської служби, який би знав специфіку венчурного фінансування, технічна – забезпечення використання новітніх технологій у веденні обліку фонду та розробка форм регістрів, які б враховували принципи венчурного фінансування і методична – організація документування, розробка специфічних форм як первинної документації, так форм звітності.

Список використаних літературних джерел:

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу: http:www//zakon.rada.gov.ua
2. Закон України "Про Інститути Спільного Інвестування" від 15 березня 2001 р. № 2299-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5080-17
3. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. / С.В. Івахненков. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
4. Проблеми розвитку венчурного капіталу в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/2/510.pdf

Кара А.В., науч.руков. Татаринова А.А., к.э.н., доцент
Одесский национальный экономический университет, г. Одесса

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

В зарубежной практике сегмент учета затрат на производство продукции является составной частью управленческого учета, который позволяет планировать, контролировать, управлять и оценивать деятельность организации в целях оптимизации ее финансовых результатов. В украинской же практике учет затрат на производство продукции является составной частью системы бухгалтерского учета.

Зарубежный опыт предполагает, что группировка и распределение затрат на производство организуются таким образом, чтобы можно было оперативно контролировать формирование прибыли в процессе производства и реализации продукции, а потому издержки группируются по минимальному количеству статей. Главное же внимание обращается на распределение издержек между отдельными видами изделий. На рисунке 1 предоставлена номенклатура статей калькуляции производственной себестоимости.

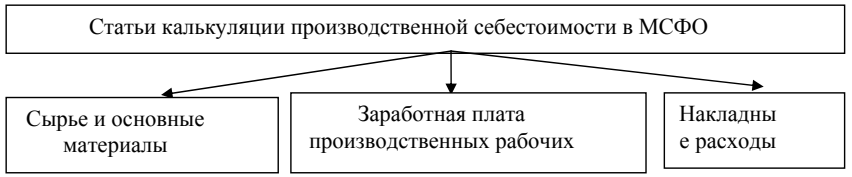


Рис.1. Статьи калькуляции производственной себестоимости в МСФО

В таблице 1 представлены международные стандарты, которые регламентируют соответствующие элементы учета затрат.

Таблица 1

Раскрытие элементов затрат в МСФО

№	Элемент затрат	МСФО
1	Материальные	IAS 2 "Запасы"
2	На оплату труда	IAS 19 "Вознаграждения работникам"
3	Взносы во внебюджетные фонды	IAS 19 "Вознаграждения работникам"
4	Амортизация	IAS 16 "Основные средства", IAS 38 "Нематериальные активы"
5	Прочие: арендная плата; проценты по займам	IAS 17 "Аренда", IAS 23 "Затраты по займам"

В международном учете нет единого стандарта, регламентирующего затраты и их учет, каждый элемент затрат имеет свое отражение в конкретном стандарте.

Рассматривая конкретные элементы затрат, следует отметить, что затраты на амортизацию согласно IAS 16 учитываются как фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая его фактическую стоимость, за вычетом остаточной стоимости.

В соответствии с п. 11 IAS 19, когда работник оказывает предприятию услуги в течение отчетного периода, предприятие должно признать недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги в качестве:

– обязательства (начисленного расхода), после вычета любой уже выплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает недисконтированную величину выплат, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (авансовых расходов) в

той мере, в какой авансовые расходы приведут, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств;

– расхода, за исключением тех взносов, которые другой стандарт требует или разрешает включать в себестоимость актива (например, IAS 2 и IAS 16).

Полученная работником сумма вознаграждений по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, которые предприятие (и, возможно, также работник) внесло в план вознаграждений по окончании трудовой деятельности или уплатило страховой компании, в совокупности с доходом от инвестиции средств, полученных в качестве взносов.

Нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, содержит МСФО 2 «Запасы». Положения стандарта регулируют правила выбора методов калькулирования оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода.

В соответствии с п. 10 IAS 2 себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, переработку, а также прочие затраты, понесенные для обеспечения текущего местонахождения и состояния запасов. Кроме того, этот стандарт содержит нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Основные положения стандарта регулируют правила выбора методов калькулирования, оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода. В нем также даются рекомендации по:

– распределению косвенных накладных расходов производственного характера;

– распределению услуг комплексных производств;

– разграничению затрат между капитализируемыми и не капитализируемыми в балансе.

Некоторые учёные выделяют две особенности IAS 2 в части учета затрат на производство.

Во-первых, в п. 10 стандарта регламентируется к применению традиционный для бухгалтерского учёта метод полной себестоимости (absorption costing). При данном методе учета затрат на производство и калькулирование, в отличие от альтернативного ему метода "директ-костинг", производственная себестоимость абсорбирует как переменные, так и постоянные затраты. "Директ-костинг" в целях финансовой отчетности не разрешен. На зарубежных предприятиях он применяется только при составлении управленческой отчетности. Нормативный учет также находит свое применение в бухгалтерском учете в соответствии с IAS 2, в частности, в п. 14 стандарт регламентирует процедуру отнесения сверхнормативных затрат к периодическим, иными словами, в полном объеме относимым на уменьшение прибыли отчетного периода. Сверхнормативные потери сырья, заработной платы и др. не должны попасть в состав запасов, отражаемых в активе баланса. Нормативный метод разрешен для оценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции.

Во-вторых, в соответствии с МСФО «Запасы» определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, перечень которых предоставлен в таблице 2.

В МСФО под косвенными понимаются затраты, которые невозможно или экономически не целесообразно прямо относить на себестоимость конкретной продукции, услуги. Поэтому они собираются в течение отчетного периода на специальном бухгалтерском счете, в конце периода распределяются по видам продукции косвенным путем.

Таблица 2

Затраты, включаемы в себестоимость запасов, в соответствии с МСФО (IAS) 2 "Запасы"

N	Вид затрат	Содержание	Примечание
1	Производственные переменные прямые затраты	Затраты, непосредственно связанные с конкретными видами производимой продукции, например затраты	Полностью включаются в себестоимость продукции

		на оплату труда, материальные затраты	
2	Производственные постоянные косвенные затраты	Косвенные производственные расходы, связанные с производством в целом, остающиеся относительно неизменными независимо от объема производства	Включаются в себестоимость единицы продукции распределяясь на основании нормальной производствен-ной мощности
3	Производственные переменные косвенные затраты	Косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти прямой зависимости от изменения объема производства	Включаются в себестоимость единицы продукции распределяясь на основании фактического использования производственных мощностей

Согласно МСФО «Запасы» переменные косвенные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объему произведенной продукции. То есть базой распределения этих расходов является показатель «фактическая производственная мощность». Постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозному объему производства продукции при работе в нормальных условиях. То есть базой распределения этих расходов является показатель «нормальная производственная мощность». Стандартом так же допускается альтернативный вариант – использование в качестве базы распределения фактического объема производства в том случае, если он приближается к нормальной мощности.

Список використаних джерел:

1. Зубарева О.А. Международный опыт учета затрат на производство / Бухгалтерский учет – 2014 - № 10 – С.123-125
2. Каверина О. Д. МСФО 2 "Запасы". Учет затрат на производство и калькулирование се бестоимости продукции [Электронный ресурс] 2012. – URL: http://www.ippnou.ru
3. Самусенко С.А., Харченко О.Н. Методологические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при переходе на МСФО / С.А. Самусенко, О.Н. Харченко// Международный бухгалтерский учет. 2012. N 3 (99). с 77-89
4. Ноздрина А. В. Применение МСФО (IAS) 2 «Запасы» в отечественной практике // Молодой ученый. — 2014. — №4.2. — С. 56-59.

Кемарська Л.Г., к.е.н., доцент

Дніпродзержинський державний технічний університет, м. Дніпродзержинськ

ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТУ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Процес модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, започаткований прийняттям у 2007 р. Стратегії [1], на сьогоднішній день ще не завершений. В його рамках розроблено Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі [2], частина з яких вже набула чинності, а частина стандартів набуде чинності з 2017р.

Проблемам модернізації обліку в державному секторі присвячено численні наукові праці вітчизняних дослідників Л.Г. Ловінської, Т.Д. Косової, Т.А. Кладницької, О.М. Чемерис, В.М. Метелиці, А.І. Фаріон, О.О. Дорошенко та багатьох інших. В роботах даних

авторів досліджуються історичні аспекти впровадження МСБОДС в різних країнах, проблеми впровадження методу нарахування в обліку вітчизняних суб'єктів державного сектору, удосконалення положень Стратегії модернізації, особливості інформаційного забезпечення, склад і структура фінансової звітності тощо.

Метою даної роботи є порівняння положень національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі в частині складання і подання звітності.

При модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі за основу було прийнято Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (скорочено МСБОДС або IPSAS – International Public Sector Accounting Standard) [3]. В той же час між національними та міжнародними стандартами в частині складання і подання звітності не відмічається чіткої відповідності. Основним стандартом, яким регламентується складання фінансової звітності є НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», йому відповідають МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» та МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів».

Порівняння положень цих стандартів дозволило встановити схожі та відмінні риси.

Згідно НП(С)БОДС 101 до суб'єктів, що застосовують положення стандарту, віднесені суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди. Положення МСБОДС 1 застосовують суб'єкти господарювання державного сектору, за винятком державних комерційних підприємств. Отже, національними та міжнародними стандартами передбачені однакові суб'єкти, що застосовують положення.

Національні та міжнародні стандарти висувають практично однакові вимоги до облікової політики суб'єктів державного сектору, а саме, що вона обирається та послідовно застосовується так, щоб звітність відповідала всім вимогам національних (або відповідно міжнародних) стандартів.

Принципи підготовки фінансової звітності в національних стандартах виділені в окремому розділі і вони відповідають принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зазначених в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». В міжнародних стандартах принципи не винесені в окремий розділ. Окрема увага приділена принципу нарахування, за яким операції та інші події визнаються, коли вони відбуваються, а не коли сплачуються чи отримуються грошові кошти або їх еквіваленти. В розділі «Судження загального характеру» та в додатку 2 «Якісні характеристики фінансової звітності» наводяться вимоги до складання та подання фінансових звітів, які по суті є основою сформульованих принципів у Національних стандартах. Серед загальних вимог до фінансових звітів наведено: достовірне подання і відповідність Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку для державного сектору; облікова політика; безперервність; послідовність подання; суттєвість та об'єднання; згортання; порівняльна інформація. До якісних характеристик фінансової звітності віднесено: зрозумілість; доречність, що також включає суттєвість; достовірність, що розшифровується як правдиве подання, превалювання сутності над формою, нейтральність, обачність, повнота; порівнюваність.

В п. 19 МСБОДС 1 «Подання фінансових звітів» наводиться перелік компонентів фінансових звітів. В стандарті зазначено, що ці компоненти можуть називатись різними термінами. Перелік форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору в Україні наведено в розділі IV НП(С)БОДС 101 (Баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до звітів), і він в повній мірі відповідає переліку згідно міжнародних стандартів (Звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про зміни у чистих активах / власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, облікова політика та примітки до фінансових звітів).

Різний підхід відмічається в затвердженні форм фінансових звітів суб'єктів державного сектору. В МСБОДС 1 форми фінансових звітів не затверджуються, а в додатках наведено приклади структури фінансового звіту. НП(С)БОДС 101 затверджено конкретні форми 4 фінансових звітів (форма «Приміток до звітів» стандартом не встановлюється): 1-дс «Баланс»; 2-дс «Звіт про фінансові результати»; 3-дс «Звіт про рух грошових коштів»; 4-дс «Звіт про власний капітал».

При складанні «Звіту про фінансовий стан» МСБОДС 1 надає можливість суб'єкту господарювання обирати, чи розмежовувати активи та пасиви на поточні та непоточні для

їх відображення у звіті. В стандарті не вказується порядок чи формат статей, а наводиться лише перелік рядків, що окремо подаються у звіті. Наводяться вимоги та судження щодо подання додаткових статей.

Затверджена Національними стандартами форма 1-дс «Баланс» включає розділи та статті активу і пасиву. Поділ активів відповідає розділам активу балансу та здійснюється на фінансові, нефінансові та витрати майбутніх періодів. Інформація про нефінансові активи наводиться окремо по статтях оборотних та необоротних активів без їх виділення в такі групи. Серед фінансових активів окремо відображаються довгострокові та поточні активи. Поділ пасивів відповідає розділам пасиву балансу та здійснюється на власний капітал та фінансовий результат, зобов'язання, забезпечення, доходи майбутніх періодів. Інформація про зобов'язання суб'єкту державного сектору наводиться окремо по статтях довгострокових та поточних зобов'язань.

При складанні «Звіту про фінансові результати» МСБОДС 1 наводить перелік інформації, яка повинна бути надана у звіті. Доходи і витрати суб'єкту державного сектору подаються у межах операційної діяльності та поза межами такої. Для складання «Звіту про фінансові результати» під операційною діяльністю розуміється така діяльність, яку веде суб'єкт господарювання для досягнення його основних цілей. При складанні «Звіту про фінансові результати» за ф. 2-дс згідно НП(С)БОДС 101 поділ доходів та витрат здійснюється для обмінних та необмінних операцій. Згідно НП(С)БОДС 124 «Доходи» 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; обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Як видно, критерії поділу доходів і витрат при складанні «Звіту про фінансові результати» за національними і міжнародними стандартами відрізняються.

Інші відмінності при складанні «Звіту про фінансові результати» за міжнародними та національними стандартами для державного сектору полягають в тому, що МСБОДС 1 наводить рядки, які повинен містити звіт та вимоги щодо розкриття або надання додаткової інформації. Зокрема, до обов'язково наданої інформації віднесено: детальну класифікацію доходів згідно операцій суб'єкта державного сектору; аналіз витрат із застосуванням їх класифікації. В затвердженій НП(С)БОДС 101 формі 2-дс «Звіт про фінансові результати» вказано перелік конкретних розділів і статей, які наводяться суб'єктом господарювання.

За МСБОДС 1 при аналізі витрат може застосовуватись за вибором суб'єкту господарювання 1 із способів класифікації: за характером витрат; за функціями витрат. В ф. 2-дс «Звіт про фінансові результати» реалізовано відображення витрат одночасно за обома наведеними в міжнародних стандартах класифікаціями, а саме: класифікація витрат за їх характером використана при заповненні інформації про витрати у розділі I «Фінансовий результат діяльності»; класифікація за функціями витрат реалізована при заповненні розділу II «Видатки бюджету (кошторису) за функціональною класифікацією видатків та кредитування бюджету».

Складання «Звіту про рух грошових коштів» регламентується окремим МСБОДС 2 «Звіт про рух грошових коштів» та НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності». Згідно цих стандартів, суб'єкт господарювання звітує про рух грошових коштів у розрізі видів діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної. Згідно МСБОДС 2 передбачено право вибору суб'єкта обирати метод звітування при відображенні руху коштів від операційної діяльності: за прямим методом; за непрямим методом. На відміну від Міжнародних стандартів, у Національних у формі 3-дс реалізовано лише звітування за прямим методом.

Як і для інших форм фінансових звітів, Національні стандарти затверджують форму «Звіту про рух грошових коштів» (форма 3-дс). В Міжнародних стандартах форму звіту не затверджено, але наведено детальну характеристику грошових потоків за видами діяльності суб'єкта. У додатках представлено приклад Звіту про рух грошових коштів, складеного за прямим та непрямим методами, а також приміток до звіту.

В МСБОДС 1 стосовно складання «Звіту про зміни у чистих активах / власному капіталі» наведено зміст такого звіту та господарські операції, які повинні бути відображені

у звіті або примітках до нього, а також наведено приклад подання Звіту. Національними стандартами затверджено форму 4-дс «Звіт про власний капітал».

В Національних стандартах «Примітки до звітів» включені до переліку форм фінансової звітності суб'єктів державного сектору. Разом з тим стандарти не надають структуру чи форму приміток. МСБОДС 1 містить наступні положення щодо складання та подання «Приміток до фінансових звітів»: загальні вимоги до інформації, яку суб'єкт господарювання повинен відображати у «Примітках до фінансових звітів»; наведений порядок подання інформації, що забезпечить зрозумілість та порівнюваність даних; детальний опис розділу «Облікова політика»; порядок розкриття іншої інформації, яка залишилась нерозкритою в інших формах фінансових звітів.

Питання відображення у звітності змін в обліковій політиці та виявлених суттєвих помилок розкриті в МСБОДС 3 та НП(С)БОДС 125. Згідно з Міжнародними стандартами, виправлення суттєвих помилок та відображення змін в обліковій політиці у фінансових звітах може здійснюватись за двома підходами: базовим та дозволеним альтернативним.

На відміну від Міжнародних стандартів, згідно з Національними стандартами виправлення суттєвих помилок та відображення змін в обліковій політиці у звітності здійснюються шляхом коригування фінансового результату попередніх періодів на початок звітного періоду та повторного відображення порівняльної інформації фінансової звітності попередніх періодів.

Список використаних джерел:

1. «Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007-2015р.», затверджена Постановою Кабінету Міністрів України №34 від 16.01.07. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/ show/34-2007-п.
2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/ publisharchive/ main?cat_id=83023.
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору. Видання 2003 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/ article? art_id=80967&cat_id=80024.

Колєнчук Г. І., аспірант
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРА НА МАРКЕТИНГОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ ТУРИСТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА

На сьогодні, ринкова економіка у туристичній галузі розвивається надзвичайно швидкими темпами. Однак, на неї мають вплив безліч факторів, таких як: політичні, економічні, соціальні, національні, релігійні. Але при організації обліку та контролю витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства вагомий вплив, перш за все, має нормативно-правове забезпечення даної області обліку. Що стосується обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства, то законодавче регулювання та повне тлумачення усіх нюансів дещо відстають від розвитку даної ділянки обліку на ринку туристичних послуг.

Одними із основних недоліків нормативно-правового забезпечення для туристичних підприємств є:

- невизначено поняття «витрати на маркетингову діяльність;
- невизначено класифікації витрат на маркетингову діяльність;
- невизначено оцінки, моменту визнання та відображення в обліку (у складі повної собівартості чи у складі витрат на збут) витрат на маркетингову діяльність;
- невизначено методів управління та контролю витратами на маркетингову діяльність;

Таким чином, стає зрозумілим, що чинне законодавство не достатньо забезпечує прозорість та адекватність відображення в обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства.

Основними завданнями, які стоять перед обліком витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства є (складено автором на основі [3]:

- формування повної та достовірної інформації про витрати на маркетингову діяльність;
- забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів та кошторисів;
- своєчасне попередження негативних явищ в маркетинговій діяльності, виявлення і мобілізація внутрішніх резервів.

Н. Б. Рошко визначає основні етапи організації обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства (складено автором на основі [3]:

1. визначення облікової політики (визнання, оцінка та способи обліку витрат на маркетингову діяльність);
2. вибір форми бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей туристичної діяльності, технології обробки облікових даних;
3. розробка системи і форми управлінського обліку, звітності і контролю витрат на маркетингову діяльність;
4. затвердження правил документообороту та технології обробки облікових документів з витрат на маркетингову діяльність.

Одним із найвідповідальніших завдань, яке стоїть на етапі організації обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства є розроблення Наказу про облікову політику підприємства. Н. Б. Рошко зазначає, що над даним документом повинні працювати не лише бухгалтерська служба на чолі із головним бухгалтером, але і керівники та засновники [3]. Т. В. Момонт зауважує, що особливістю формування облікової політики на туристичному підприємстві, є те, що у процесі туристичної діяльності створюється туристичний продукт, на етапах життєвого циклу якого виникають витрати на маркетингову діяльність. Тому, останні повинні знайти своє відображення у даному організаційному документі [4].

Ю. Т. Меленчук наводить доводи стосовно важливості вірної оцінки витрат на маркетингову діяльність. Автор стверджує, що саме вона буде виступати як інформаційна основа для прийняття керівниками підприємства рішень. Однак, з метою об'єктивної оцінки витрат на маркетингову діяльність автор зазначає необхідність проведення оцінки таких її напрямів як реалізація управлінських функцій до застосування маркетингових інструментів та використання маркетингових ресурсів [1]. Однак кількість та перелік показників для кожного підприємства буде індивідуальним.

На думку А. А. Величко оцінку витрат на маркетингову діяльність можна здійснювати за двома критеріями: на основі економічної або фінансової оцінки, та на основі експертних оцінок. Останній за основу має виконання на підприємстві таких функцій як: сегментування ринку, розробка товарного асортименту, організація збутової діяльності, здійснення комунікаційної діяльності. До фінансової оцінки, в свою чергу, автор відносить вартість бізнесу [2]. На нашу думку, дане твердження є недостатньо обгрунтованим, щоб використовувати його при проведені оцінки витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства.

Основоположною вважається думка ведення обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства відповідно до П(с)БО №16 «Витрати», а отже способи визнання та оцінки їх будуть визначатися даним положенням.

Важливе значення мають дослідження Т. В. Момонт, який акцентує увагу на складанні Робочого плану рахунків [4] для обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства, так як останній є невід'ємним додатком до організаційного документу Наказу про облікову політику підприємства. Окрім того, автор зазначає, що основою для Робочого плану рахунків є класифікація об'єктів обліку [4], у нашому випадку це класифікація витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства. Нами

запропоновано проводити класифікацію останніх за елементами маркетинг-мікс «7Р», які найбільше відповідають галузі діяльності підприємства. З огляду на це, та з метою чіткого та адекватного обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства доцільно виділити окремо субрахунок (з можливістю відкриття додаткових аналітичних рахунків) у складі синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут» (табл.1).

Таблиця 1

Робочий план рахунків обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства (складено автором)

Рахунки першого порядку (синтетичні рахунки)	Рахунки другого порядку (субрахунки)
93 «Витрати на збут»	930 «Витрати на маркетингову діяльність»
	931 «За видами витрат»

Однак кількість та назви статей аналітичних рахунків рахунку «Витрати на маркетингову діяльність» повинна відповідати кількості елементів концепції маркетинг-мікс «7Р». Нами запропоновано наступне ранжування витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства у складі субрахунку «Витрати на маркетингову діяльність»:

1. транспортування, харчування, проживання, культурний відпочинок туристів та інші туристичні послуги;
2. знижки, акції;
3. трансакційні витрати;
4. проведення переговорів та підписання угод про співпрацю; розробка та створення Інтернет-сайтів; програмне забезпечення;
5. зарплата, компенсаційні витрати, підвищення кваліфікації персоналу;
6. МШП, освітлення, опалення, зв'язок;
7. дослідження та аналіз ринку.

Таким чином, класифікація витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства буде підтверджена та відповідатиме адекватній системі робочих рахунків бухгалтерського обліку туристичного підприємства.

Ю. В. Гофербер визначає важливість згрупування витрат на маркетингову діяльність з метою управління та контролю. Так, автор наводить три категорії витрат: основні витрат, витрати на проведення окремих заходів, допоміжні витрати. До складу основних витрат на маркетингову діяльність Ю. В. Гофербер відносить витрати, які складають основний бюджет підприємства та безпосередньо його стосуються. До другої категорії відносяться зовнішні витрати, такі як залучення кваліфікованих фахівців. Третя категорія витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства складають допоміжний бюджет підприємства (наприклад, витрати організаційної структури, що пов'язані з діяльністю декількох компаній) [5].

Важливим етапом при складанні Наказу про облікову політику підприємства є вибір способу здійснення маркетингової діяльності на туристичному підприємстві. Так, Ю. Б. Чаплінський наводить три можливих способи здійснення маркетингової діяльності на туристичному підприємстві: створення маркетингової служби, виконання обов'язків маркетингової діяльності бухгалтерією туристичного підприємства, залучення зовнішніх кваліфікаційних працівників [6]. У будь-якому випадку, на підприємстві будуть рухатися первинні документи з обліку та контролю витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства.

Отже, організація обліку витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства вимагають детального аналізу галузі та виділення усіх складових відповідно до нормативно-правового забезпечення. Однак цього не достатню. Потрібно ще провести клопітку роботу над створенням основоположних документів, які у подальшому і будуть регулювати та відображати облік та контроль витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства. Окрім того, при організації обліку витрат на маркетингову діяльність важливе місце посідає їх класифікація. Нами було запропоновано використовувати класифікацію на основі концепції маркетинг-мікс «7Р» з метою повного та

правдивого відображення витрат на маркетингову діяльність в обліку. Важливе значення має пропозиція виділення окремого рахунку «Витрат на маркетингову діяльність туристичного підприємства» у складі витрат на збут. На нашу думку, такі заходи допоможуть краще проводити облік, управління та контроль за витратами на маркетингову діяльність туристичного підприємства.

Список використаних джерел:

1. Ю. Т. Меленчук. Теоретико-методичні підходи до оцінки маркетингової діяльності підприємств / Ю. Т. Меленчук. // Технологічний аудит і резерви виробництва. – 2015. – №1. – С. 18–21.
2. А. А. Величко. Методичні підходи до оцінки ефективності маркетингової діяльності підприємства / А. А. Величко. // Управління розвитком. – 2013. – №12. – С. 158–160.
3. Н. Б. Рошко. Організація обліку у суб'єктів туристичної діяльності / Н. Б. Рошко. // Економічні науки. – 2012. – №9. – С. 343–353.
4. Т. В. Момонт. Особливості складання робочого плану рахунків туристичними підприємства / Т. В. Момонт. // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – №1.
5. Ю. В. Гофербер. Визнання і оцінка маркетингових витрат [Електронний ресурс] / Ю. В. Гофербер. – 2012. – Режим доступу до ресурсу: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/.../cgiirbis_64.exe?....
6. Ю. Б. Чаплінський. Управління маркетинговою діяльністю туристичних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.04 "Економіка та управління підприємствами" / Ю. Б. Чаплінський. – Київ, 2009. – 26 с.

Колісник Г.М., к.е.н., доцент, Завацька В.В.
Ужгородський національний університет, м. Ужгород

ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВАМИ ТОРГІВЛІ

На сьогоднішній день в умовах низької ліквідності на ринку в Україні домінантне положення займають торговельні підприємства. Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах торгівлі є ведення обліку товарних операцій. Для грамотного здійснення обліку товарних операцій необхідно чітко висвітлити завдання, що ставляться перед спеціалістами, які здійснюють облік товарних операцій, а також дослідити яке значення має облік товарних операцій у системі управління підприємствами торгівлі. Враховуючи названі вище питання, тема є **актуальною.**

Питання щодо визначення завдань обліку товарних операцій та значення обліку товарних операцій у системі управління торговельними підприємствами знайшло відображення в працях таких вітчизняних вчених, як Бенько М.М. [1], Захожай В.Б. [2], Тарасова Т.О., Янчев А.В., Волошан І.Г. [3], Чабанюк О.М., Юганович Н.О. [4] та інші.

Незважаючи на наявність публікацій вчених присвячених даній проблематиці, питання визначення завдань обліку товарних операцій та його значення у системі управління залишається актуальним і на сьогоднішній день та потребує поглибленого дослідження. Вважаємо, що доцільно запропонувати підхід до завдань обліку товарних операцій на основі групування завдань обліку товарних операцій відповідно до рівнів облікового процесу та навести приклади таких завдань. За допомогою даного підходу досягається краще розуміння взаємозв'язку конкретних завдань обліку товарних операцій із забезпеченням інформаційної бази для потреб контролю, аналізу господарської діяльності підприємства на вищому рівні облікового процесу; вирішенням комплексних задач бухгалтерського обліку на середньому рівні; а також забезпеченням оперативної інформації на нижчому рівні облікового процесу.

Завданнями бухгалтерського обліку товарних операцій підприємства торгівлі є: забезпечення правильності оформлення первинних документів на придбання, продаж та переміщення всередині підприємства товарів, грошових та інших документів; забезпечення правильності відображення первинних документів у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку; здійснення контролю за правильністю оприбуткування, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей; здійснення контролю за правильністю списання чи вибуття товарно-матеріальних цінностей; формування повної та достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідні для оперативного керівництва та управління, а також для її використання зацікавленими особами [2].

Завдання обліку на торгівельному підприємстві потрібно розглядати у взаємозв'язку з обліковим процесом, який на торгівельному підприємстві має три рівні: вищий – управління обліковою системою і об'єктами обліку загалом, контроль і аналіз господарської діяльності, розроблення альтернативних рішень; середній – вирішення завдань на рівні комплексів задач бухгалтерського обліку; нижчий – оброблення фактичних даних в системі оперативного обліку [1; 4, с. 299].

У відповідності до трьох рівнів облікового процесу (вищого, середнього та нижчого) пропонуємо згрупувати завдання обліку товарів на торгівельному підприємстві наступним чином: завдання, що забезпечують управління обліковою системою загалом, уможливлюють здійснення контролю і аналізу господарської діяльності підприємства торгівлі; завдання, що забезпечують вирішення комплексу задач бухгалтерського обліку; завдання, спрямовані на здійснення обробки фактичних даних щодо стану та руху товарно-матеріальних цінностей в системі оперативного обліку.

Прикладом завдання, що відповідає третьому рівню облікового процесу може служити завдання необхідності правильного документального оформлення вибуття товарно-матеріальних цінностей, оскільки дане завдання обліку товарів надає фактичні оперативні дані щодо стану та руху товарно-матеріальних цінностей в системі оперативного обліку.

Прикладом завдання, що відповідає другому рівню облікового процесу можемо назвати завдання забезпечення ведення обліку надходження товарно-матеріальних цінностей на склад підприємства, що одночасно вирішує комплекс задач бухгалтерського обліку, наприклад, таких як надання інформації про надходження нових товарно-матеріальних цінностей, їхню номенклатуру, кількість, місце розміщення, надання інформації про матеріально-відповідальну особу, закріплену за даними товарно-матеріальними цінностями, що усуває труднощі щодо пред'явлення претензій до винної особи у разі розкрадання, порушення умов зберігання товарно-матеріальних цінностей за умови відсутності халатного ставлення з боку керівництва на доповідні записки матеріально-відповідальної особи. Окрім цього, дане завдання також вирішує проблему розрахунків з постачальниками, оскільки ведення обліку надходження товарно-матеріальних цінностей надає підстави для необхідності здійснення розрахунків з постачальниками у випадку здійснення постачання на умовах після оплати. Однак, якщо торговельне підприємство закуповує товари у постачальників на умовах попередньої оплати, то дане завдання не надаватиме підстави для проведення розрахунків з постачальниками, тобто в цьому випадку не застосовується до названої проблеми.

Прикладом завдання, що відповідає першому рівню облікового процесу може служити завдання формування повної та достовірної інформації про товарні операції для подальшого відображення цієї інформації у фінансовій звітності підприємства. Завдяки веденню обліку товарів, отримуємо інформацію про такі узагальнені показники, як чистий дохід від реалізації товарів, собівартість реалізованих товарів, середньорічна вартість товарів, які в свою чергу стають базовими даними для аналізу динаміки, структури товарообороту, розрахунку коефіцієнта оборотності товарів, визначення тривалості одного обороту товарів в днях тощо. Таким чином, завдяки виконанню завдання щодо формування повної та достовірної інформації про товарні операції для подальшого відображення цієї інформації у фінансовій звітності підприємства, забезпечується необхідна інформаційна база для здійснення аналізу господарської діяльності підприємства.

Ефективне управління товарними запасами базується на оперативному формуванні облікової інформації про товарні операції за допомогою використання новітніх технологій обробки фактичних даних, тобто інформаційних систем і технологій в обліку.

Обліково-інформаційне забезпечення управління ґрунтується на використанні двох підсистем: бази даних та бази знань. База даних обліково-інформаційного забезпечення управління підприємством торгівлі – це сукупність первинних облікових даних, зафіксованих у первинних облікових документах у паперовій чи електронній формах. База знань інформаційного забезпечення управління – це зведена облікова інформація, представлена у вигляді облікових регістрів, аналітичних таблиць та звітності [3, с. 122].

Обліково-інформаційне забезпечення управління підприємством торгівлі відображено на рисунку 1.

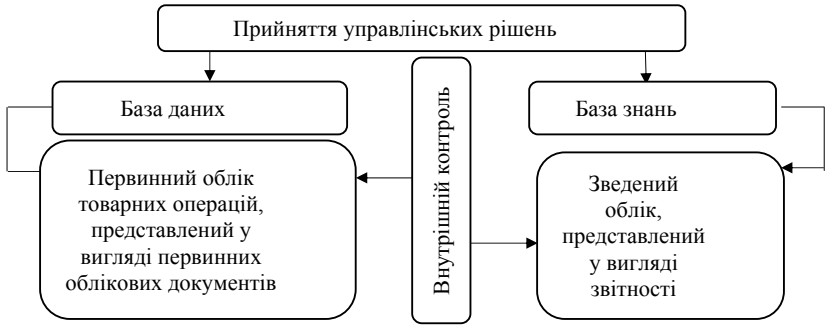


Рис 1. Обліково-інформаційне забезпечення управління підприємством торгівлі [3, с. 122]

Таким чином, з рис. 1 бачимо, що значення обліку товарних операцій полягає в тому, що він надає інформацію, зафіксовану як у вигляді первинних облікових документів, так і інформацію, що міститься в зведеному обліку у вигляді звітності, яка використовується для прийняття управлінських рішень.

Наприклад, для того, щоб керівництво мало можливість прийняти управлінське рішення щодо доцільності здійснення закупівлі наступної партії певних товарно-матеріальних цінностей управлінський персонал потребує оперативної інформаційної бази щодо наявності даного виду товарно-матеріальних цінностей на складі, його стану та кількості. Дістати цю інформацію управлінський персонал може завдяки веденню аналітичного бухгалтерського обліку товарів.

Для того, щоб керівництво мало можливість розрахувати рентабельність товарів та прийняти управлінське рішення щодо збільшення частки у товарообороті тих товарів, які мають вищі показники прибутковості управлінська ланка персоналу потребує інформації щодо розміру прибутку отриманого підприємством торгівлі та собівартості реалізованих товарів. В цьому разі зведений бухгалтерський облік забезпечуватиме управлінський персонал необхідною інформацією, яка відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Таким чином, значення обліку товарних операцій у системі управління підприємствами торгівлі полягає в тому, що він надає управлінському персоналу інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Отже, завданнями бухгалтерського обліку товарних операцій підприємства торгівлі є: забезпечення правильності оформлення первинних документів на придбання, продаж та переміщення всередині підприємства товарів, грошових та інших документів; забезпечення правильності відображення первинних документів у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку; здійснення контролю за правильністю оприбуткування, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей; формування повної та достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства. Пропонуємо згрупувати

завдання обліку товарів на торгівельному підприємстві у відповідності до трьох рівнів облікового процесу, тобто виокремити наступні три групи завдань: завдання, що забезпечують управління обліковою системою загалом, уможливлюють здійснення контролю і аналізу господарської діяльності підприємства торгівлі; завдання, що забезпечують вирішення комплексу задач бухгалтерського обліку; завдання, спрямовані на здійснення обробки фактичних даних щодо стану та руху товарно-матеріальних цінностей в системі оперативного обліку. Значення обліку товарних операцій полягає в тому, що він надає інформацію, зафіксовану як у вигляді первинних облікових документів, так і інформацію, що міститься в зведеному обліку у вигляді звітності, яка використовується для прийняття управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Бенько М.М. Місце бухгалтерського обліку в інформаційній технології управління торгівельним підприємством / М.М. Бенько // Економіка. Управління. Інновації. – 2011. - №1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://irbis nbuv.gov.ua/cgibin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN &IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/eui_2011_1_8.pdf
2. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник / В.Б. Захожай [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ecolib.com.ua/article.php?book=22&article=2402
3. Тарасова Т.О., Янчев А.В., Волошан І.Г. Первинний облік товарних операцій підприємств роздрібної торгівлі: монографія / Т.О. Тарасова, А.В. Янчев, І.Г. Волошан. - Х. : ХДУХТ, 2015. – 240 с.
4. Чабанюк О.М., Юганович Н.О. Облік товарів у системі управління підприємств роздрібної торгівлі / О.М. Чабанюк, Н.О. Юганович // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – 23 (3). - с. 297 – 301

Колос І.В., к.е.н., доцент, САР
Національний університет харчових технологій, м. Київ

ЕВОЛЮЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В КОНТЕКСТІ ОЩАДЛИВИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ

Світові економічні зміни є поштовхом до проведення наукових досліджень щодо розроблення методичних положень і прикладних рекомендацій з формування і впровадження комплекту бухгалтерської звітності з орієнтацією на раціональне інформаційне забезпечення зацікавлених сторін в управлінні підприємством. Інтеграція України в європейське економічне середовище спонукає вітчизняних виробників до розкриття якісної і максимально прозорої інформації про результати сталого економічного розвитку, запорукою якого, за досвідом провідних країн, є запровадження концепції ощадливого виробництва [1, с. 27-30]. Це обумовлює вивчення розвитку бухгалтерської звітності підприємства з урахуванням зміни акцентів ощадливих перетворень.

Мета роботи полягає в обґрунтуванні особливостей трансформації бухгалтерської звітності підприємства в контексті ощадливості.

Ощадливі перетворення характеризуються зміною пріоритетів управління промисловим підприємством [2, с. 99-102]: (1) орієнтація на ефективність і продуктивність через вивчення витрат; (2) орієнтація на цінність для клієнта через залучення працівників; (3) орієнтація на якість і сталий розвиток через синергію інтересів зацікавлених сторін. Активне поширення і використання ідеології ощадливих перетворень полягає у створенні більшої цінності для споживача через забезпечення очікуваних якості, кількості, ціни та терміну поставки і, насамперед, пов'язано з необхідністю зміни мислення, що спрямовано на мінімізацію з подальшим усуненням втрат.

За результатами проведеного критичного аналізу опублікованих праць теоретико-методичного і науково-прикладного характеру щодо бухгалтерської звітності можна стверджувати про еволюційний поступ моделі звітності від фокусування на систему кількісно-фінансових показників до врахування впливу соціальних, екологічних, економічних та наглядових факторів на здатність ефективного функціонування відповідно до змін пріоритетів ощадливого управління промисловим підприємством. При визначенні комплекту бухгалтерської звітності необхідно враховувати і вирішувати такі проблеми: (1) відповідність інформаційним запитам і очікуванням широкого кола користувачів; (2) забезпечення достовірного представлення взаємопов'язаних даних; (3) поєднання фінансових і нефінансових даних в логічно узгодженій системі.

Так, початковим етапом вирішення першої проблеми розкриття даних для оцінки рівня ефективності й продуктивності і вивчення витрат підприємству достатньо формувати комплект фінансової звітності. Фінансова звітність, правила підготовки якої регламентовано на міжнародному рівні (Концептуальна основа фінансової звітності, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності – IAS, IFRS) і національному рівні (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО, НП(С)БО), не повною мірою задовольняє запити все більшої кількості зацікавлених сторін у достатніх даних для обґрунтування економічних і ощадливих управлінських рішень. Набуває пріоритетного значення нефінансова інформація з орієнтацією на виявлення й ідентифікацію втрат (перевиробництва, простою, транспортування, обробки, запасів, переміщення, дефектів, проектування, інтелектуального капіталу), обробка якої дозволяє встановити причини виникнення й обґрунтувати шляхи зменшення втрат аж до ліквідації.

Вирішення другої проблеми спрямовано на започаткування процедур формування, презентації та використання нефінансової звітності для визначених категорій користувачів, як правило, власників, топ-менеджменту, менеджерів різних ієрархічних рівнів управління і центрів фінансової відповідальності. Складання управлінської звітності кожне підприємство розпочинає з розробки і ухвалення внутрішніх регламентів, де закріплює обсяг, зміст, формати та цільову спрямованість: конкретне управлінське рішення чи потреби конкретного менеджера. За результатами накопиченого практичного досвіду в сфері управлінського обліку і звітності фахівцями the Institute of Management Accounting (IMA) розроблено систему Statements on Management Accounting (SMA), які не є обов'язковими для використання. Так, SMA 5B «Fundamentals of Reporting Information to Managers» містить рекомендації щодо формування звітності, налагодження інформаційної взаємодії, форматів звітів та своєчасності їх представлення.

Трансформаційні процеси щодо нефінансової звітності активізувалися з орієнтацією на публічність звітності перед колективом, стейкхолдерами та громадськістю щодо відкритості і прозорості діяльності, а також створенні і нарощенні вартості бізнесу. Цьому сприяє запровадження підприємствами системи стандартів інформаційного забезпечення, контролю та управління, зокрема: SMA 4A «Cost of Capital», SMA 4H «Uses of the Cost of Capital», SMA 4AA «Measuring and Managing Shareholder Value Creation», SA 8000 «Social Accountability», Міжнародні стандарти якості (ISO), Міжнародні стандарти соціальної та етичної звітності серії AA 1000 (Account Ability 1000), Керівництво із звітності у сфері сталого розвитку Global reporting initiative (GRI). Введено специфічні соціальну звітність, екологічну звітність та звітність зі сталого розвитку, що сприяє формуванню ощадливого мислення, яке передбачає проведення ретельного аналізу проблем підприємства і пошуку можливостей їх усунення.

Вирішення третьої проблеми спонукає до подальшого розвитку фінансової і нефінансової / управлінської / специфічної звітності і призводить до зародження інтегрованої звітності, головна мета складання якої за Міжнародним стандартом «Integrated Reporting» [3] полягає у формуванні системної інформації, що надає можливість зовнішній зацікавленій стороні сформувати розуміння спроможності суб'єкта господарювання створювати додану вартість (цінність) у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективах. Генерація цінності відбувається в межах окремого робочого

місця, певного функціонального підрозділу чи виокремленого суб'єкта управління, потоку створення цінностей, підприємства в цілому (втілюється у сукупний капітал – фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний та природний капітали), ланцюжка «постачальник – виробник – споживач». Спільнотою Соціально відповідальний бізнес [4] визнано готовність вітчизняних підприємств, зокрема, харчової промисловості (ПАТ «Оболонь») складати інтегровану звітність.

Отже, узагальнюючи викладене, можна стверджувати: бухгалтерська звітність підприємства еволюціонує з урахуванням накопиченого досвіду її формування відповідно до зміни пріоритетів ощадливих перетворень і запитів зацікавлених сторін.

Список використаних джерел:

1. Оно Т. Производственная система Тойоты. Уходя от массового производства : пер. с англ. / Тайити Оно. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Ин-тут комплексных страт. исследований, 2008. – 208 с.
2. Колос І.В. Трансформація парадигми ощадливого виробництва // Стратегічні імперативи сучасного менеджменту : зб. матеріалів ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф. (17–18 березня 2016 р.). – у 2 ч. – К. : КНЕУ, 2016. – Ч. 2. – С. 97-102.
3. International <IR> [Electronic resource]. – Mode of access: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf.
4. Інтегрована звітність: Аналітичний огляд, липень 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.svb.org.ua/sites/default/files/ csr_ukraine_white_paper_2013 _july_integrated_reporting.pdf.

Колос І.В., к.е.н., доцент, САР, Швець В.Л.
Національний університет харчових технологій, м. Київ

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВТРАТ У ХЛІБОПЕКАРСЬКОМУ ВИРОБНИЦТВІ

В сучасних умовах господарювання для забезпечення провідних позицій серед підприємств-виробників на вітчизняному і європейському ринках необхідно організувати процес виробництва з фокусуванням на якість виробництва готової продукції з урахуванням запитів споживачів щодо кількості й ціни. Проблемою сьогодення є відслідковування рівня витрат з виокремленням втрат і раціональний їх облік. Актуальним стає визначення не тільки методичного аспекту обліку втрат (способи визнання, оцінки та списання), а й обґрунтування організаційно-технологічних елементів обліку втрат, зокрема, для підприємств хлібопекарської промисловості.

Метою проведеного дослідження є обґрунтування прикладних рекомендацій з організації й технології обліку втрат для впровадження на промисловому підприємстві.

Для промислових підприємств важливим є не тільки визнання втрат у виробництві (непродуктивних витрат), а й коректний їх розподіл. Виваженою є позиція Т. Оно щодо групування втрат за такими видами [1, с. 49-51, с. 175-176]: перевиробництво, очікування й простої, непотрібне транспортування, зайві етапи обробки, надлишкові запаси, непотрібні переміщення, випуск дефектної продукції.

В межах організаційного аспекту обліку втрат у виробництві доцільно передбачити:

— виокремлення в структурі бухгалтерії робочого місця з обліку витрат (в тому числі втрат у виробництві) з розподілом повноважень, обов'язків та відповідальності;

— розроблення окремого регламенту обліку втрат у виробництві.

В ході дослідження при обґрунтуванні організаційних рішень враховано достатньо аргументовану позицію Н.О. Лоханової [2, с. 122] щодо побудови доцільної структури облікової служби з метою посилення інтеграції всіх функцій в управлінні підприємством.

В межах проведеного дослідження розроблено регламент обліку втрат у виробництві, де закріплено перелік центрів витрат з визначеними контрольованими показниками і

відповідальними особами за їх рівень; види втрат; порядок їх визнання і оцінки та документування спеціально створеною комісією; послідовність ухвалення управлінських рішень щодо встановлення причин і винуватців виникнення втрат і їх компенсації / списання та шляхи їх зменшення або усунення в перспективі.

Технологічний аспект обліку втрат запропоновано реалізувати шляхом виконання таких способів бухгалтерського обліку: документування, рахунки обліку, звітність.

Обґрунтовано формат акту для документування комісією втрат з чітким визначенням виду і основної групи із запропонованого переліку, причин виникнення, порядку компенсації / списання, альтернативних шляхів зменшення / усунення.

Робочий план рахунків є однією з важливих складових технології обліку. Для формування робочого плану рахунків за основу взято чинні рахунки, зокрема, 23 «Виробництво» [3] і статистичну класифікацію продукції [4]. Так, для хлібопекарського підприємства доцільно доповнити рахунок 23 «Виробництво» субрахунками першого порядку: 231 «Основне виробництво», 232 «Допоміжне виробництво». Запропоновано до 231 відкривати субрахунки другого порядку: 231-10.71.11 «Виробництво хліба і виробів хлібобулочних нетривалого зберігання», 231-10.71.12 «Виробництво виробів борошняних кондитерських, тортів та тістечок нетривалого зберігання», 231-10.71.11 «Виробництво сухарів», 231-10.71.12 «Виробництво пряників і виробів подібних, печиво солодке», 231-10.72.19 «Виробництво виробів хлібобулочних сухих або тривалого зберігання». Подальшу деталізацію (субрахунки третього порядку) необхідно здійснити за видами витрат: 1 – продуктивні витрати, 2 – втрати в основному виробництві з подальшою систематизацією за видами (Т. Оно). Аналітичні рахунки доречно відкривати за найменуваннями виробів, розфасуванням та видами тари.

В ході розробки робочого плану рахунків враховано такі вимоги [5, с. 77-88; 6, с. 104-110]: системність для обґрунтування послідовної і коректної деталізації кожного рахунку з встановленням цільових об'єктів обліку і одиниць виміру; повнота для раціонального відображення операцій і формування показників управлінської звітності; гнучкість для створення умов своєчасної зміни і підтримання актуалізації; специфіка функціонування для забезпечення правдивого розкриття інформації з урахуванням унікальної системи документообороту. Водночас, для конкретного підприємства доречним є визнання впливу певних чинників обмеження [5, с. 77]: організація бізнесу, вимоги корпоративного обліку, рівень системи автоматизації, забезпечення режиму інформаційної безпеки, рівень кваліфікації персоналу.

Запропоновано регламент представлення і форм внутрішньої управлінської звітності, де закріплено перелік форм і порядок складання управлінської звітності щодо втрат за виробничими підрозділами в розрізі видів і накопичених сум. Окрема форма управлінської звітності визначається потребою менеджерів з інтеграцією до системи інформаційного забезпечення для конкретного рівня управління, що не вимагає подальшої аналітичної обробки. Як зазначено в праці Н.О. Лоханової [2, с. 127-128], саме інститут менеджерів всіх рівнів є найбільш вагомою групою користувачів інформації з суттєвим впливом на обсяг і формат під час її представлення і розкриття і з прямим впливом на величину окремих фінансових показників.

При розробці форматів дотримано таких вимог: достатність (необтяжливість) і доступність для сприйняття менеджерами; відповідність ієрархічному рівню управління для нижчого – деталізовані дані, з підвищенням рівня управління застосовується різний ступінь агрегування; частота складання для встановлення часового орієнтиру формування даних з орієнтацією на забезпечення економічно грамотного управління діяльністю підприємства; простота і наочність представлення даних.

Отже, узагальнюючи викладене, можна стверджувати: дієвість розроблених рекомендацій має підтримуватися в актуальному стані і забезпечувати належне виконання обліку як функції управління промисловим підприємством з орієнтацією діяльності на мінімізацію втрат, насамперед, у хлібопекарському виробництві.

Список використаних джерел:

1. Оно Т. Производственная система Тойоты. Уходя от массового производства : пер. с англ. / Тайити Оно. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Ин-тут комплексных страт. исследований, 2008. – 208 с.
2. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія / Н.О. Лоханова. – Херсон : Грінь Д.С., 2012. – 400 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.
4. Статистична класифікація продукції (СКП) : Наказ Держкомстату від 07.10.2011 р. № 254 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/klasf/st_kls/op_skp_2016.htm.
5. Рассказова-Николаева С.А. Учетная политика: в двух книгах. Кн. 1. Основы теории / С.А. Рассказова-Николаева, Е.М. Калинина; под ред. Рассказовой-Николаевой С.А. – 14-е изд., перераб. и доп. – М. : НОУ «ЦБА КонсультантПрофи» : Изд-во «Омега-Л», 2011. – 232 с.
6. Вахрушина М.А. Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения : монография / М.А. Вахрушина, Е.Е. Лялькова. – М. : Экономистъ, 2008. – 205 с.

Король С.Я., к.е.н., докторант
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ

ІНТЕГРАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ТА НЕФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Від 1993 р. спостерігаємо тенденцію, коли провідні компанії світу для забезпечення прозорості своєї діяльності у сфері стійкого розвитку, до фінансової звітності включають нефінансові показники. Експерти компанії КПМГ зауважують, що ще більшу вигоду дасть поєднання фінансової і нефінансової звітності як невід'ємної частини інтегрованої звітності компанії, призначеної як для внутрішніх управлінських цілей, так і для інформування зовнішніх заінтересованих сторін [1, с. 5]. Як результат, сьогодні однією із основних умов входження великих компаній до списків головних світових рейтингових агентств, таких як «Fitch», «Moody's», «Standard & Poor's» та аналітичних оглядів найбільш відомих аудиторських компаній «PricewaterhouseCoopers», «KPMG» та «Ernst & Young» опублікування ними нефінансових або інтегрованих звітів. Зрештою, постало питання про принципи, зміст та інформаційне забезпечення підготовки таких звітів.

Проблема розкриття нефінансової інформації привертає до себе увагу все більшого числа дослідників з різних країн. Розширюється інформаційна база для проведення досліджень, що публікується на сайтах ГД ООН, Глобальної ініціативи зі звітності (GRI), окремих компаній та громадських організацій. У ЄС та ряді країн прийняті законодавчі акти, що додали нефінансовій звітності статус обов'язкової. Наприклад, в останні роки база даних звітів зі сталого розвитку на сайті GRI значно виросла (вона досягла свого максимум в 30 000 звітів у лист. 2015 р.), що свідчить про збільшення числа організацій, які розуміють значення нефінансової звітності.

За даними аналітичного дослідження КПМГ [2], у 2015 р. кількість компаній, які випускають інтегровану звітність, залишається низькою: близько 1 з 10. Серед компаній G250 дана практика досягла рівня 92 % і майже три чверті N100 компаній готують такі звіти. Активно звітують компанії в Азіатсько-Тихоокеанському регіоні. Найвищі показники нефінансової звітності в світі мають чотири країни з економікою, що розвивається: Індія, Індонезія, Малайзія і Південна Африка. Найбільше звітують компанії сфери роздрібної торгівлі. У 2015 р. це робили майже 3 з 5 компаній, у порівнянні 1 з 5 в 2011 р.

Як очікується, на поширення даної практики опублікування нефінансової звітності значний вплив матиме Директива ЄС, відповідно до якої на всій його території з 2017 р. великі компанії, які становлять суспільний інтерес, з більш ніж 500 співробітників, повинні будуть включати до своєї щорічної звітності нефінансову інформацію, що стосується, принаймні, питань охорони довкілля, соціальних аспектів і взаємовідносин з працівниками, питань поваги до прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом. Серед зазначених питань відсутнє питання забезпечення відповідальності за ланцюгом постачання, яке є об'єктом особливої уваги ділової спільноти і суспільства в цілому.

В останні роки зросла увага до нефінансової звітності у професійної бухгалтерської спільноти. За своєю популярністю дана тема вже випередила такі, як бухгалтерська освіта, оподаткування, бухгалтерський облік у державному секторі економіки. Так, на 36-му Конгресі Європейської асоціації бухгалтерів у 2013 р. при обговоренні тенденції щодо розширення нефінансової інформації у фінансовій звітності компаній, відмічалось, що у професійної спільноти дана тенденція викликає тривогу, а також те, що очікується подальше збільшення її обсягів і складності. На думку учасників обговорення, даний процес загрожує вийти з-під контролю. Прихильники тенденції розширення обсягів звітності переважно обґрунтовують свою позицію необхідністю збільшення прозорості фінансової звітності компаній, що не викликає заперечень. Проте, ускладнення процедури розкриття інформації у майбутньому може привести до перевищення витрат над очікуваними вигодами і, одночасно, неспроможності користувачів сприйняти всі наслідки «додаткового розкриття інформації» [6]. До інших негативних аспектів практики підготовки нефінансової звітності експерти відносять те, що підприємства нерідко обмежуються публікацією лише тієї інформації, яка позитивно впливає на їх імідж. З огляду на важливість соціальної відповідальності бізнесу, а також збереження екологічного середовища для подальшого розвитку суспільства та поліпшення якості людського життя, вони висловилися за стандартизацію даної звітності.

Експерти прогнозують, що протягом наступного десятиліття ця тенденція буде продовжуватися і в наступні роки звітність стане більш інтегрованою [3]. Отже, сьогодні для компанії одним з найбільш актуальних питань щодо звітування є обрання того, що вони будуть повідомляти і як найкращим чином інтегрувати фінансову та нефінансову інформацію [4, с. 30].

Водночас передбачається, що звіти стануть коротшими і міститимуть більш актуальну інформацію, яка можуть бути легко перевірена і відображатиме контекст, що дозволяють зацікавленим сторонам краще зрозуміти зусилля компаній [5]. Тобто на перший план висувається вимога щодо дотримання принципу суттєвості при підготовці і визначені змісту звітів, а також їх верифікації. Ще одним ключовим моментом звітності у майбутньому стане приділення більш пильної уваги питанням економічного, соціального й екологічного впливу компанії. "Узгодженість і послідовність в повідомленнях і діях будуть найважливішими складовими репутації компанії. Існує загальна думка, що в епоху цифрових технологій, коли дані доступні «в режимі реального часу», компанії ще менш контролюватимуть інформацію про свою діяльність і впливи. Ця інформація стане більш доступною для всіх, і буде зібрана та проаналізована за допомогою потужних пошукових систем і програмного забезпечення. Компанії та зацікавлені сторони зможуть з легкістю визначити кореляцію і перевірити узгодженість [5].

За рівнем інтеграції можна виділити три підходи до розкриття нефінансової інформації у звітності підприємства у формі: тематичного розділу річної фінансової звітності; інтегрованого звіту; окремого нефінансового звіту. Кожний з названих підходів має свої переваги та недоліки, які можна оцінювати за такими критеріями: доступність для заінтересованих осіб, можливість проведення аналізу, стандартизованість, економічність.

Перший з названих підходів є не отримав поширення в Україні через відсутність відповідного регулювання і вимог вітчизняних нормативних документів.

Натомість, вимоги до інтегрованого звіту визначені спеціальним міжнародним стандартом [7]. Міжнародний стандарт «Інтегрована звітність» вказує на таку важливу ознаку інтегрованого звіту: він повинен бути не простим зведенням інших інформаційних

продуктів (наприклад, фінансових звітів, звіту про застосування принципів сталого розвитку, телефонних конференцій з аналітиками або інформації на веб-сайті), скоріше, він розкриває пов'язану інформацію та пояснює, як підприємство створює вартість протягом довгого часу. Даний нормативний документ характеризує Інтегрований звіт як коротке відображення того, як стратегія, управління, результати і перспективи організації в контексті зовнішнього середовища ведуть до створення вартості в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі. Саме в цьому аспекті у Інтегрованому звіті мають розглядатись економічні, екологічні та соціальні питання. Зазначений підхід пояснюється орієнтацією, в першу чергу, на постачальників фінансового капіталу. Інтегрованість даного звіту фактично виражається у відображенні використання та впливу на всі види капіталу (фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний і природний) із зазначеною метою.

Стратегія Міжнародного стандарту «Інтегрована звітність» щодо поширення практики підготовки інтегрованого звіту передбачає орієнтацію на певні регіони (Австралію, Бразилію, Канаду, Китай, ЄС, Францію, Німеччину, Індію, Японію, Росію, Сінгапур, Південну Африку, Туреччину, Великобританію, США) та галузі економіки (споживчі товари, енергетику, фінансові послуги, здоров'я, технології). Викликає питання відсутність серед пріоритетних регіонів переважної більшості країн Європи. Можливо пояснення криється у виборі регіонів і галузей, які найбільш активно розвиваються і є інвестиційно привабливими.

У європейських країнах компанії віддають перевагу нефінансовим звітам. Підготовку окремого нефінансового звіту підприємства може здійснювати за довільною чи стандартизованою формою. Як показало дослідження, найбільшу визначеність вимог до змісту має Настанова зі звітності у сфері стійкого розвитку (остання версія GRI G4 [8]). Конкретизація показників дозволяє формалізувати структуру необхідної бази даних, розробити методику збору, обробки і надання інформації, а також спрощує процедуру аналізу звітів за різні періоди або різних підприємств. Нефінансовий звіт за вимогами GRI G4 включає інформацію про суттєві економічні, екологічні та соціальні наслідки господарської діяльності підприємства. Тобто він інтегрує інформацію, яка виражена у грошовому, натурально-речових та інших кількісних вимірниках, про всі основні аспекти діяльності суб'єкта господарювання. Його назва фактично вказує не на нефінансовий характер показників звіту, а на його відмінність від фінансової звітності.

Отже, використання будь-якого підходу до інтеграції фінансової та нефінансової інформації передбачає розкриття певного спектру нефінансових показників, які найбільш повно структурно і методично визначені Настановою GRI G4. Саме рекомендації даної Настанови доцільно використовувати для організації обліку з метою інформаційного забезпечення підготовки даних про соціальну відповідальність підприємства та його роль у забезпеченні сталого розвитку.

Список використаних літературних джерел

1. Отчетность в области устойчивого развития: международное исследование КПМГ, 2011 р. - Режим доступу : http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ ArticlesPublications/Documents/Corporate-responsibility-reporting-2012-rus.pdf – Дата доступу : 12.04.2016.
2. Головні тренди нефінансової звітності від KPMG : Сайт Центу «Розвиток КСВ». – Режим доступу : http://csr-ukraine.org/news
3. Leading for a New Era of Sustainability : GRI's Combined Report 2014–2015.– Режим доступу : https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIs-Combined-Report-2014-2015-Leading-for-a-New-Era-of-Sustainability.pdf – Дата доступу : 10.04.2016.
4. Currents of change The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015. – Режим доступу : https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf – Дата доступу : 10.04.2016.
5. Sustainability and Reporting Trends in 2025. Preparing for the future. The Second Analysis Paper of GRI's Reporting 2025 Project, October 2015. - Режим доступу : https://www.globalreporting.org/information/Pages/Reporting-2025.aspx – Дата доступу : 12.04.2016.
6. Гетьман В.Г. XXXVI Конгресс Европейской ассоциации бухгалтеров // Международный бухгалтерский учет. – 2013. - № 27 (273). – с. 2-9.
7. Интегрированная отчетность [Електронний ресурс] : Международный стандарт, подготовленный МИСО, 13.12.2008. – 38 с. – Режим доступу : www.theiirc.org – Дата доступу : 28.02.2016.
8. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4 : принципи подготовки отчетности и стандартные элементы отчетности. - Global Reporting Initiative, 2013. – 104 с. – Режим доступу : https://www.globalreporting.org/ resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf – Дата доступу : 12.04.2016.

Корягін М.В., д.е.н., професор, Чік М. Ю., к.е.н., доцент
Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ЕТАПИ ВПРОВАДЖЕННЯ LEAN ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У сучасному бізнес-середовищі стає все більш популярний такий вид управління як lean менеджмент. Головні його принципи полягають в наданні будь-якої цінності клієнту і максимальному скороченню втрат, а отже, і витрат. Використовуючи lean менеджмент на виробничому підприємстві, підприємство впроваджує і lean виробництво, і lean облік.

За результатами проведеного дослідження нами виділено 10 кроків для переходу на систему lean обліку.

Крок 1. Оцінка поточного стану та очікуваних перспектив розвитку підприємства

За допомогою системи оцінки, наприклад Kaufman Global 20 Keys of Lean Accounting, можна визначити масштаб змін, необхідних вашій системі бухгалтерського обліку та виробничих процесів. На основі планового переходу до lean обліку необхідно розробити поетапну схему, що забезпечує оптимальне поєднання системи обліку та виробничого середовища для найбільш доцільного впровадження lean облік-процесів. Необхідно розпочати з постановки цілей для керівників виконавчої та оперативної ланки, щоб створити систему проміжних показників, що відображають переваги lean обліку. Дані завдання мають принципове значення, оскільки, як правило, багато переваг бережливої системи обліку приховані традиційною бухгалтерської практикою, а деякі показники (наприклад, собівартість реалізованої продукції в період скорочення матеріально-технічних запасів) можуть виглядати гірше.

Крок 2: Розробка принципів впровадження lean обліку

Загальноприйняті норми бухгалтерського обліку (GAAP) визначаються і постійно коригуються Радою зі стандартів бухгалтерського обліку (FASB). Закон Сарбейнса-Окслі (Американський закон про боротьбу з корпоративним та бухгалтерським шахрайством – SOX), передбачає здійснення документального обліку і контролю з метою запобігання фінансових зловживань в компаніях. При цьому в кожній компанії застосовуються власні вимоги до планування, консолідації та звітності, встановлені керівництвом і підказані фахівцями з аналізу ринку. Таким чином, забезпечується розуміння визначених вимог і чітко пояснюються правила ведення обліку згідно вимогами GAAP.

Крок 3. Визначення виробничих параметрів і методологія побудови економічної моделі

На початкових етапах впровадження lean обліку розробляються базові принципи по цілому ряду збалансованих завдань: вихід продукції, конкурентоспроможної з першої ж партії; виконання термінів поставок; існуючі потужності; кількість одиниць продукції на годину. Дані параметри повинні супроводжуватися такими фінансовими показниками, як запаси за категоріями, собівартість одиниці продукції, брак та доопрацювання. Оскільки кінцевою метою створення lean обліку є забезпечення максимальної рентабельності підприємства, важливо висунути на перший план можливості поліпшень, які усувають

першопричини втрат. Групам фахівців lean обліку буде потрібна допомога бухгалтерів різних центрів відповідальності для виявлення основних джерел витрат, розрахунку та формування економічної моделі, яка точно визначає необхідні вкладення, а також максимально точно показує, де з'являться поліпшення. Оскільки lean облік спрощує багато бухгалтерських процедур, у бухгалтерів виникає вільний час, щоб безпосередньо співпрацювати з робочими групами з метою оптимізації інвестицій у вдосконалення виробничого процесу.

Крок 4. Організація виробничого lean середовища і скорочення більшої частини запасів

Lean середовищt починається на вищому рівні керівництва з формування виконавчого керуючого комітету та застосування системи бережливого щоденного управління для залучення співробітників усіх рівнів. У великій компанії зі складною системою управління на це може знадобитися багато місяців, при цьому віддача виникає далеко не відразу, але створюється позитивна інерція – успіх породжує успіх. У міру того як групи, безпосередньо працюють зі споживачами, все більш ефективно усувають причини збитків і активно формують саморегулюючу систему, всі категорії запасів зменшуються досить швидко і набувають істотно нову форму. Разом з виникненням нової структури запасів спрощується система бухгалтерського обліку, поступово досягаючи певного рівня з необхідністю періодичних коригувань, що відображають загальну продуктивність підприємства

Крок 5. Визначення потоків створення цінності

Серед різних асортиментних позицій (найменувань) в більшості виробничих операцій існує обмежена кількість, яке визначає продукцію, придбану споживачами, і ця продукція може бути в цілому розділена на кілька категорій з точки зору змісту виробничого процесу. Потік створення цінності кожної категорії продукції не робить різниці між прямими витратами праці і непрямими – проектування, технічне обслуговування або обробка матеріалів, які в сукупності забезпечують виробництво товарів. В результаті, всі ці витрати списуються безпосередньо на собівартість реалізованих товарів за період виробництва таких витрат, але перехід на таку виключно просту систему обліку повинен здійснюватися поетапно протягом певного часу.

Крок 6: Відмова від варіативного обліку і зворотне списання всіх трудових витрат і витрат на матеріали

У повністю впровадженої системі lean обліку собівартість реалізованої продукції еквівалентна фактичним витратам за звітний період, оскільки вартість не змінюється в залежності від запасів. На даному етапі складні розрахунки зміни собівартості продукції є менш ефективними, ніж управління збитками від усіх видів діяльності. Управління накладними витратами (наприклад, доставка матеріалів або технічне обслуговування) здійснюється без особливих витрат. Які додаткові дані забезпечує розрахунок зміни собівартості? Облік зміни допомагає організації оптимізувати власну діяльність за рахунок створення запасів, що є діаметрально протилежним завданням lean обліку із загальної оптимізації діяльності підприємства і зниження запасів.

В якості проміжного етапу, до підготовки виробничих осередків для впровадження lean обліку, корисно розрахувати вартість трудових витрат і витрат на матеріали за методом зворотного списання витрат (backflushing) (шляхом множення фактичних результатів на нормативи з праці та матеріали для оцінки зроблених витрат). Виходячи з того, що такі нормативи є точними, можна здійснювати традиційний контроль витрат при належному відстеженні запасів у період переходу на нову систему обліку і скорочення запасів.

Крок 7. Відмова від відстеження запасів і віднесення витрат безпосередньо на собівартість реалізованої продукції по мірі їх виникнення

Як зазначено в кроці 4, при мінімізації та ефективному відстеженні запасів на рівні виробничого середовища вони будуть залишатися досить стабільними, щоб забезпечувати поточні вхідні та вихідні розрахунки і детальний аналіз. На рівні виробничого середовища на постійній основі здійснюється зіставлення результатів фактичних незавершених робіт і нормативних незавершених робіт, при цьому виникають надлишки чи недостачі будуть самокоректуватися на стадії появи. Нормативні незавершені роботи коригуються по

загальному рівню продуктивності підприємства в міру збільшення або зниження обсягів, при цьому баланс, як правило, може коригуватися тільки в міру необхідності.

Оскільки в lean середовищі рівень запасів є стабільним, а цикл замовлення – виключно коротким, всі виробничі витрати можна відносити на поточний період собівартості продукції.

Крок 8. Визначення клієнтоорієнтованих цільових витрат

Для багатьох компаній «створення додаткової цінності» (додана вартість) означає лише витрати на виробництво продукції. Оскільки споживачі одержують пропонований товар, вони повинні самі оцінити виконану роботу. Але в сучасному конкурентному світі принципово важливо враховувати споживче розуміння цінності, щоб забезпечити досягнення цільових показників собівартості.

Хоча теоретики lean обліку розглядають таргет-костинг як частину lean системи, цей метод фактично застосуємо до будь-якій системі планування виробництва, незалежно від методу складання бухгалтерської звітності. Переваги lean обліку засновані на базових концепціях lean підприємства: міжфункціональна робоча команда і аналіз на рівні виробничого середовища може об'єктивно вивести непотрібні витрати з будь-якого потоку створення цінності. Даний підхід є прямолінійним і звичайним для lean середовища: вміння прислухатися до думки споживача; визначення цільових витрат виходячи з вимог рентабельності (очікування учасників, акціонерів) та споживчої цінності; оптимізація багатофункціональних операцій і розробка плану виходу на потрібний рівень витрат.

Крок 9. Зв'язок з постачальниками і автоматизація кредиторської заборгованості

На ранньому етапі впровадження lean системи при реалізації системи канбан сировина може надавати великі можливості для зниження запасів. З самого початку група постачання буде змушена починати переговори з постачальниками з нуля для забезпечення матеріалів належної якості на вимогу кінцевих споживачів.

Початкові кроки передбачають більш часті закупівлі за довгостроковими контрактами з основними постачальниками, часто з оплатою за кредитними картками для скорочення паперової роботи. Поступово постачальникам надається прямий доступ до замовлень споживачів з метою автоматичного формування відвантажень. У результаті надходження можуть автоматично формувати грошові перекази без формування кредиторської заборгованості. Оскільки ці етапи мають принципове значення для управління готівковими коштами, бухгалтерія повинна приділяти їм особливу увагу під ретельним контролем керівництва.

Крок 10. Зв'язок із замовниками та автоматизація одержуваних платежів

Зрештою, в рамках lean системи виробництво продукції, закупівлі матеріалів і активізація виробничих осередків здійснюється тільки за наявності споживчого попиту. Таким чином, у міру скорочення циклу замовлення виникає необхідність тіснішої співпраці та інформаційного обміну з споживачами.

На ранніх стадіях це передбачає короткострокові (і, теоретично, більш точні) прогнози циклів замовлень. У перспективі можна досягти високого рівня прозорості для кінцевого споживача, коли замовлення формуються автоматично, а оплата проводиться в міру виходу продукції з підприємства, що повністю виключає дебіторську заборгованість. Управління основними грошовими потоками має бути ретельно продуманим, повністю контрольованим і бездоганним по виконанню.

Список використаних джерел:

1. Bragg S. M. The Lean Accounting Guidebook / S. M. Bragg. – [2 edition]. – Accounting Tools LLC, 2014. – 276 p.
2. Generally Accepted Accounting Principles : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.fasb.org.
3. Maskel Brian H. Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise / Brian H. Maskel, Bruce Baggaley, Larry Grasso. – [2nd edition]. – Taylor & Francis, 2004. – 359 p.
4. Maskel Brian H. What is Lean Accounting / Brian H. Maskel : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.maskell.com/leanAcctg.htm.

Костельнюк Б.І., наук. керівник Ковова І.С., к.е.н., доцент
Київська державна академія водного транспорту ім. гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного, м. Київ

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Основними контрагентами підприємства при закупівлі предметів, засобів праці та послуг є постачальники і підрядники. Трактування даних економічних категорій та відображення особливостей в обліку відрізняється з точки зору вітчизняного та європейського законодавства.

Законодавчо закріпленого трактування категорії постачальника в Україні немає, однак до загальновизнаного трактування електронного довідника Wikipedia «постачальники» — це юридичні та фізичні особи, які здійснили для підприємства поставку виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, необоротних активів чи інших цінностей. За поставку виникають зобов'язання, які підлягають оплаті. Даного твердження притримуються Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна та О. М. Голенко[1].

На законодавчому рівні категорія постачальник трактується як «продавець» - суб'єкт господарювання, який згідно з договором реалізує споживачеві товари та послуги або пропонує їх до реалізації, згідно закону України «Про захист прав споживачів»[2].

Згідно П(с)БО 18 «Будівельні контракти» підрядник – це юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові[11]. У вітчизняній практиці облік розрахунків з постачальниками та підрядниками регламентується Положенням стандартом бухгалтерського обліку (П(с)БО) 11 «Зобов'язання» та П(с)БО 18 «Будівельні контракти». Відповідно до П(с)БО 11, кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги відноситься до поточних зобов`язань підприємства[10].

В рамках європейського законодавства виділяють тільки категорію постачальників. Так згідно ст.2 Директиви 97/7/ЄС Європейського парламенту та Ради "Про захист прав споживачів в дистанційних контрактах" від 20 травня 1997 року категорія "постачальник" означає будь-яку фізичну чи юридичну особу, яка в контрактах, що регулюються цією Директивою, діє в цілях своєї комерційної чи професійної діяльності[3]. Категорія "постачальник" має охоплювати будь-яку фізичну особу, яка є громадянином однієї з держав-членів, або будь-яка юридична особа, яка здійснює діяльність з надання послуг у будь-якій державі-члені на підставі свободи установи або вільного пересування послуг.

З іншого боку, згідно п.36 Директиви 2006/123/ ЄС Європейського Парламенту і Ради "Про послуги на внутрішньому ринку" від 12 грудня 2006 р., дефініція «постачальник» не повинна поширюватися на операції філій господарських товариств третіх країн держав-членів, оскільки відповідно до статті 48 Договору (994_017) свободою установи і вільним наданням послуг має право користуватися тільки господарські товариства, засновані відповідно до законодавства однієї з держав-членів і мають свою юридичну адресу, свою центральну адміністрацію або своє головне підприємство в межах Співтовариства.

Таким чином, виходячи з аналізу нормативно-правових актів ЄС, що спрямовані на врегулювання категорії «постачальник» доцільно зробити висновок, що окрема категорія «підрядників» в країнах ЄС відсутня і повністю включена до категорії «постачальників послуг або робіт».

Беручи до уваги с. 24. п.1. Директиви 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28 листопада 2006 року "Поставка послуг" – це будь-яка операція, що не є поставкою товарів. Поставка послуг може складатися, зокрема, з однієї з таких операцій: (a) передання нематеріального майна, незалежно від того, чи воно регулюється правовстановчим документом; (b) зобов'язання утриматися від дії або змиритися з дією чи ситуацією; (c) надання послуг на замовлення державного органу або від його імені, чи на виконання закону.

Директивою ЄС 2011/83/ЄС від 25 жовтня 2011 року термін «постачальник» був відкоригований і замінений на термін «продавець». Під "продавцем" розуміється будь-яка фізична або юридична особа, приватне і державне підприємство, яке діє в цілях, що належать до його торгової, ділової, ремісничої або професійної діяльності при укладанні контрактів, що регулюються цією Директивою, в тому числі інші особи, які діють від імені або за дорученням продавця. Що крім зміни назви ніякої зміни в економічному трактуванні не принесло.

У країнах ЄС поширене поняття "дистанційний контракт", що означає будь-який контракт, предметом якого є товари чи послуги укладений між постачальником та споживачем відповідно до організованої дистанційної торгівлі чи схеми постачання послуг, якою займається постачальник, який, в цілях контракту, вдається до виняткового використання одного чи більше засобів дистанційного зв'язку до та включаючи момент укладення контракту [3, ст. 2, п. 1]. Для контрактів, які діють в межах і поза межами Євросоюзу поряд з категорією «продавець» використовується категорія УЕО (уповноважений економічний оператор). УЕО у Митному союзі — це визначена категорія осіб, що користується довірою митних органів, якій надається можливість користуватися спеціальними спрощеними процедурами. Зазначимо, що статус УЕО визнається тільки на території тієї держави, яка надала означений статус. Отже, якщо спробувати надати розширене визначення УЕО згідно діючого законодавства України, то отримуємо наступне: УЕО — це підприємство, створене відповідно до законодавства України, яке: 1) здійснює зовнішньоекономічну діяльність протягом не менше трьох років до дня звернення до митниці з заявою про надання статусу уповноваженого оператора економічної діяльності; 2) здійснило на день звернення до митниці усі взяті на себе зобов'язання із сплати митних платежів та пені; 3) не має заборгованості відповідно до податкового законодавства на день звернення до митниці; 4) не має протягом трьох років до дня звернення до митниці фактів притягнення посадових осіб підприємства до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, передбачених митним кодексом України; 5) має таку систему обліку товарів, яка дає змогу порівнювати документи і відомості, що надаються митним органам при здійсненні митного контролю та митного оформлення, з документами і відомостями про провадження господарської діяльності; 6) не має на день звернення до митниці суми непогашеного грошового зобов'язання, визначеного за результатами документальної перевірки[8].

Проаналізувавши матеріал директив ЄС можна зробити висновок, що в них не відображається інформація про визнання та оцінку заборгованості постачальників. Але за Директивою Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» , вказано що вартість поставки за товар чи послуги визнається за ринковою вартістю. Так у рамках цієї Директиви, "ринкова вартість" - це повна сума, котру мав би сплатити замовник для отримання відповідних товарів або послуг у відповідний час на тому самому етапі збуту, на якому відбувається поставка товарів або послуг, в умовах вільної конкуренції незалежному постачальникові в межах території Держави-члена, в якій поставка оподатковується.

Якщо неможливо визначити порівнювану поставку товарів або послуг, то "ринкова вартість" означає таке: (1) у випадку товарів - суму, що є не меншою від купівельної ціни товарів або подібних товарів, або, за відсутності купівельної ціни, собівартість, визначена станом на час поставки; (2) у випадку послуг - сума, що є не меншою, ніж повна собівартість надання послуги для платника податку. [6, Ст.72].

На відміну від цього у вітчизняному законодавстві в П(С)БО11 «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. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.

Відображення в звітності розрахунків я постачальниками та підрядниками відбувається в рамках «Балансу». У вітчизняному законодавстві, згідно за НП(С)БО 1 в формі №1 «Звіт про фінансовий стан» в рядку 1615 «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги». Аналогами відображення в звітах за директивою ЄС 34 є горизонтальний баланс розділ С «Кредиторська заборгованість» пункт 4 «Кредиторська заборгованість перед постачальниками», в вертикальному балансі розділ F «Кредиторська заборгованість: суми, які мають бути сплачені протягом одного року» пункт 4 «Кредиторська торгівельна заборгованість». В Україні, на відміну від ЄС, закріплено лише горизонтальну форму балансу.

Узагальнюючи вище наведений матеріал, слід зазначити, що відображення в обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками відповідно до національних стандартів дещо відрізняється від вимог Європейського Союзу. Але ці відмінності не є суттєвими і викликані лише тим що відображення в обліку операцій розрахунків с постачальниками і підрядниками за національними стандартами більш детальніше ніж за директивами ЄС.

Список використаних джерел:

1. Бухгалтерський облік. Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко// Укркнига [Електронний ресурс] - Режим доступу http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/41/59/ дата звернення 27.04.2016
2. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.91 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon. rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
3. Директива 97/7/ЄС Європейського парламенту та Ради" Про захист прав споживачів в дистанційних контрактах" від 20 травня 1997 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon. rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
4. Директива № 2002/65/ЄС Європейського Парламенту та Ради «Про дистанційний маркетинг споживчих фінансових послуг і про внесення змін в Директиву № 90/619/ЄС та Директиви № 97/7/ЄС и 98/27/ЄС від 23 вересня 2002 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon. rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
5. Директива N 2006/123/ЄС Європейського Парламенту та Ради "Про послуги на внутрішньому ринку" від 12 грудня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon. rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
6. Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28 листопада 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon. rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
7. Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту і Ради «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить поправки в Директиву 2006/43/ЕС Європейського парламенту і Ради та відміняє Директиви Ради 78/660/ЕЄС и 83/349/ЕЄС» від 26 червня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
8. Митний кодекс України від 13.03.2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon. rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
9. НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
10. П(с)БО 11"Зобов'язання" від 31.01.2000 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon. rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016
11. П(с)БО 18 «Будівельні контракти» від 28.04.2001 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon. rada.gov.ua дата звернення 27.04.2016

Костишак В.В., наук. кер. Литвиненко Н.О., к.е.н., доцент
Національний університет «Львівська політехніка», м.Львів

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ І СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Стандартизація національних систем бухгалтерського обліку в останні десятиліття стала домінуючою тенденцією розвитку методології обліку й методик формування бухгалтерської звітності в багатьох країнах світу. Сприймаючи переваги економічно розвинутого світу в підходах до стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Україна формує методологію обліку, за якою позиціонує себе у глобальному світі[1].

Вищевикладене обумовлює актуальність теми дослідження та визначає його мету, яка полягає в узагальненні теоретичних засад щодо стандартизації бухгалтерського обліку у частині класифікації стандартів обліку за територіальною ознакою та окресленню ключових понять, щодо стандартизації обліку.

Стандартизація, під якою розуміємо процес реалізації процедури розробки, прийняття та запровадження стандартів бухгалтерського обліку, не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисте професійне судження.

Стандарт бухгалтерського обліку – це нормативний документ, що визначає базові засади ведення бухгалтерського обліку і складання звітності.

За територіальною ознакою стандарти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності поділяються на національні, регіональні, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards), на відміну, наприклад, від прийнятої у США системи GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), яка визначається як стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards).

Стандарти, що базуються на принципах щодо елемента (елементів) фінансової звітності конкретизують такі структурні компоненти:визнання (Recognition principle); оцінка (Measurement); повторне визнання (Derecognition);подання та розкриття у примітках (Presentation and disclosure) [2].

За результатами дослідження структуровано стандарти бухгалтерського обліку за територіальною ознакою та сформульовано основні поняття, що стосуються стандартизації бухгалтерського обліку, з'ясовано, що в Україні застосовуються стандарти, що базуються на принципах (незалежно від того, чи складає підприємство фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, чи за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Такі стандарти не визначають процедурних підходів до застосування конкретних елементів методу бухгалтерського обліку (крім оцінки), які слід застосовувати підприємству та наводять загальні методологічні засади щодо формату звітів та до обов'язкового складу елементів звітності.

Список використаних джерел:

1. Семенишена Н.В. Міжнародний досвід стандартизації та його вплив на формування інституту бухгалтерського обліку в Україні / Н.В. Семенишена // Збірник науковихпраць ВНАУ. Серія: Економічні науки– 2012. – № 3(69). – Том 2. – С. 185-189.
2. International Financial Reporting Standards: framework-based understanding and teaching / http://www.ifrs.org/Documents/QassimHandout.pdf

Кубік В.Д., ст. викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ У ВЕКТОРІ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

За данними експертів ООН, що основані на дослідженні 192 країн світу, економічне зростання на сучасному етапі обумовлено наявністю капіталу – на 16%, природними ресурсами – на 24% та людським й соціальним потенціалом на 64% [1, с. 260]. Проте, продуктивні здібності та позитивні якості людини можуть бути розкриті тільки в певним чином побудованому інституціональному довкіллі, причому, коли формальні інститути та нефоральні інституції не протирічать одне одному, а знаходяться у стані взаємодоповнення та взаємопідтримки [1, с. 261].

Дослідження свідчать, що Україні сьогодні властиве подвійне інституціональне протиріччя, яке складається, по-перше, у неузгодженості, часто несумісності та конфротаційності формальних та неформальних інститутів в межах самої країни, та, по-друге, загалом її інституційного ладу із міжнародними міждержавними інститутами [1, с. 269].

Сльозко Т.М. зазначає, що важливе місце у інституційному середовищі посідає бухгалтерський облік як спрямовуючий, регулюючий та контролюючий механізм [2, с. 86]. Лоханова Н.О. вважає, що з позицій інституціонального підходу метою бухгалтерського обліку є створення максимально адекватної реальності інформаційної моделі економічних процесів та їх тенденцій відносно суб'єкта господарської діяльності і надання всім зацікавленим користувачам обгрунтованого обсягу інформації для прийняття рішень, а також задоволення їх інших інформаційних вимог за рахунок єдиного інформаційного масиву даних про параметри господарської діяльності підприємства та інших показників як внутрішнього, так і зовнішнього характеру [3, с. 25]. Канцуров О.О. наголошує, що виділення інституціональних сегментів інституту бухгалтерського обліку окреслює межі поглибленої спеціалізованої інституціоналізації окремих сфер діяльності з бухгалтерського обліку і визначає порядок формування пакету цільових формальних правил, обов'язкових до застосування окремим суб'єктом господарювання залежно від форми власності, організаційно-правової форми, масштабу бізнесу, виду господарської діяльності, яка ним провадиться, володіння/користування активами особливого характеру [4, с. 20].

Сльозко Т.М. в своїх дослідженнях зробила висновок, що у практичній площині інституційний підхід в бухгалтерському обліку присутній, по-перше, як інститут – набір положень, стандартів, законів, яких потрібно дотримуватися суб'єктам господарювання (зокрема, Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), на основі яких розробляються та впроваджуються у економічне життя національні П(С)БО); по-друге – як організація (бухгалтерський апарат, бухгалтерія), що реалізує ці норми: обліковий апарат в умовах інституційного підходу розглядається як окрема інституція (організація) в управлінській структурі підприємства, що регулює усі його економічні процеси через принципи та методи обліку [2, с. 87].

На думку Безверхого К.В., з позиції інституціональних теорій можна виділити формальні та неформальні інститути в бухгалтерському обліку. Під формальними слід розуміти правила і стандарти (законодавчо-нормативну базу в цілому), що регулюють організацію, ведення обліку та роботу бухгалтерських служб господарюючих суб'єктів [5, с. 33]. Під неформальними інститутами, як вважає Безверхий К.В., треба розуміти загальноприйняті цінності (постулати, категорії, поняття тощо) в бухгалтерській науці, а також загальноприйняті професійно-етичні норми, використовувані бухгалтерами в повсякденній діяльності, орієнтованої в тому числі на реалізацію основних принципів обліку та формування звітності [5, с. 33].

Панков В.В. виділяє зовнішні та внутрішні інституційні чинники, що визначають обліковий процес. До зовнішніх чинників він відносить: домінуючі у суспільстві соціальні і культурні установки; звичаї і практику ділового обороту; загальну правову систему;

спеціальну нормативну базу, що регулює правила ведення обліку і формування фінансової звітності; умови економічного розвитку; технічний прогрес і розвиток інформаційних технологій; загальні процеси глобалізації й інтеграції; система освіти і підготовки спеціалістів, інформаційні процеси в професійному середовищі [6, с. 34]. До внутрішніх чинників відносяться: облікова політика, система регламентації облікових процесів; внутрішня організаційна структура бізнесу; характер внутрішніх інформаційних і комунікаційних процесів; поведінкові мотиви працівників і користувачів звітності [6, с. 35].

Сльозко Т.М. існуючі чинники інституційного середовища, що впливають на облікову систему, розглядає з іншої точки зору і виділяє чинники суб'єктивного й об'єктивного характеру. Перші залежать від конкретних осіб (суб'єктів), що представлені у складі інституцій та організацій. Другі – не залежать, оскільки відображають об'єктивні зміни у об'єктах, предметі обліку, категоріях обліку. І ті, й інші пов'язані з управлінням та регулюванням окремих галузей, економічних та суспільних відносин [2, с. 89].

Важливим інструментом управління економікою підприємств є їх облікова політика. Лоханова Н.О. підкреслює, що з точки зору концепції інституціоналізму облікова політика є типовим проявом впливу інститутів на процес ведення обліку господарюючих суб'єктів і результати його діяльності, оскільки визначається з урахуванням вимог діючих нормативно-правових актів, тобто саме її формулювання є наслідком впливу формальних елементів інституціональної системи; до того ж вона формується під безпосереднім впливом і неформальних інститутів – правил, традицій і цінностей, що склались у відповідному загальноекономічному і бізнес-середовищі. Під час розробки облікової політики підприємства мають бути враховані стратегічні цілі економічного розвитку і, зокрема, завдання підтримання економічної стійкості. Процес розробки облікової політики повинен забезпечувати не тільки достовірне відображення інформації у звітності, а й вирішення інших завдань, зокрема: страхування підприємства від небезпек і загроз значної втрати всіх видів ресурсів, накопичення достатніх коштів для підтримання достатнього технічного стану підприємства; оптимізації оподаткування тощо [2, с. 20].

Дійсно, облікова поітика підприємства є складним інтеграційним інструментом управління підприємством, який узагальнює формальні та неформальні бухгалтерські інститути (за підходом Безверхого К.В.), окремі зовнішні та внутрішні інституційні чинники (за підходом Панкова В.В.), чинники суб'єктивного й об'єктивного характеру (за підходом Сльозко Т.М.). Крім того, в обліковій політиці підприємства можна виділити безліч різноаспектних складових, наприклад таких, що виділені Сахчинською Н.С.: методичну, організаційну, техничну, податкову, управлінську, аналітичну, міжнародну [7, с. 15-18]. Крім того, можливий екологічний та інші підходи в формуванні облікової політики.

На нашу думку, концептуальним підходом до формування облікової політики та інших об'єктів та елементів системи обліку на підприємстві є положення про те, що, як підкреслює Валуєв Б.І., керуюча система цілеспрямовано впливає на керований об'єкт за допомогою функцій, утворюють логічний цикл управління: планування – облік – контроль – економічний аналіз – регулювання (прийняття управлінських рішень) і т.д. [8, с. 8]. Координацію та інтеграцію функцій управління управлінського циклу виконує функція більш високого порядку – функція організації управління, що забезпечує досягнення мети керуючою системою. Саме функцію організації управління безпосередньо реалізує облікова політика, системно втілюючи і реалізуючи елементи всіх функцій управлінського циклу (планування, власне обліку, контролю, економічного аналізу і регулювання), забезпечуючи інтеграцію, координацію і цілеспрямованість впливу цих функцій на об'єкт управління – економіку підприємства.

На облікову політику як, з одного боку, прогностичну, а з іншого боку, діючу модель управління економікою підприємства, впливають як зовнішні інституційні чинники (закони, облікові стандарти тощо) та керуюча система підприємством (через цілеспрямованість і постановку завдань управління об'єктом), так і сам об'єкт управління (через зміну своїх властивостей, характеристик, складу і т.п.). Через інструмент коригувань відбувається розробка варіантів облікової політики та вибір найбільш оптимального з них, дозволяє підсилити цілеспрямованість управлінського процесу і підвищити ефективність управління

економікою підприємства. Тому облікова політика виступає в якості, з одного боку, прогнозної варіативної інформаційної моделі підприємства, яка є своєрідною передумовою, майбутньої проекцією діяльності підприємства (тобто, розглядати її в якості імітаційної облікової моделі) і, в той же час, з іншого боку, є динамічною інформаційною моделлю відображення реального стану і руху активів і пасивів діючого підприємства (тобто, розглядати її в якості адаптивної облікової моделі) в умовах функціонування облікового персоналу як окремої інституції її в управлінській структурі підприємства.

Все це дозволяє розглядати облікову політику підприємства як самостійний інтегральний соціально-економічний об'єктно-суб'єктний інститут, що передусім, використовується для управління підприємством і відображає особливості обліку в конкретному підприємстві, специфіку інформаційних і комунікаційних процесів, унікальність поведінковихі мотивів облікового апарату і користувачів звітності, а з іншого боку, є таким, що певним чином впливає на зовнішнє середовище (зміну редакції облікових стандартів, податкового законодавства тощо).

Інституційні зміни в обліковій політиці повинні спиратись на базові принципи, окреслені Лохановою Н.О.: забезпечення балансу інтересів усіх зацікавлених осіб в обліковій інформації; послідовності інституціональних змін в обліку; узгодження змін у загальному інституціональному середовищі і змін в обліковій системі; відкритості інформаційних потоків з урахуванням забезпечення прав господарюючого суб'єкта на захист облікової інформації; інноваційності змін в обліковій системі. Застосування запропонованого підходу щодо подальшого реформування облікової системи на підставі концепції інституціональних матриць з урахуванням сукупності визначених принципів, на думку вченого, дозволить забезпечити узгоджене і системне проведення інституціональних перетворень на всіх рівнях інституціональної системи [3, с. 24]. У свою чергу, як зазначає Лоханова Н.О., лише зміни інституціонального середовища на рівні неформальних інститутів можуть закласти засади для більш широкого застосування облікової політики як інструменту підвищення економічної стійкості [3, с. 20].

Список використаних джерел:

1. Иституциальная архитектоника и динамика экономических преобразований / Под ред. А.А. Гриценко. – Х.: Форт, 2008. – 928 с.
2. Сльозко Т. Розвиток бухгалтерського обліку в інституційному середовищі // Вісник КНТЕУ. – 2012. – № 3. – С. 84-93.
3. Лоханова Н.О. Облік у системі управління економічною стійкістю підприємств: інституціональний підхід : Автореф. дис. … докт. екон. наук; 08.00.09 / Н.О. Лоханова.. – Одеса : ОНЕУ, 2013. – 36 с.
4. Канцуров О.О. Інституціональна сегментація інституту бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Агросвіт. – 2014. – № 17. – С.14-20.
5. Безверхий К. Інституціональна модель бухгалтерського обліку в Україні // бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №10. – С.32-41.
6. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита : учебное пособие / В.В. Панков. – М. : ИнформБюро, 2011. – 168 с.
7. Сахчинская Н.С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации : Автореф. дис. … докт. экон. наук; 08.00.12 / Н.С. Сахчинская. – Тольятти : Тольяттинский государственный университет, 2011. – 38 с.
8. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

Кузіна Р. В., к.е.н., доцент,
завідуюча кафедрою обліку економіки та оподаткування в галузях
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ДОДАНОЇ ВАРТОСТІ

Останнім часом простежується зростаючий інтерес до концепції управління вартості компанії. Такий підхід заснований на однозначному та точному вимірюванні акціонерної вартості як основоположному підході для прийняття рішень в організації. VBM (Value Based Management) – це підхід, який обіймає всі рівні компанії й таким чином сприяє прийняттю рішень, які підвищують ринкову вартість компанії. Концепція управління вартістю компанії (Value Based Management) виникла на початку 80-х років XX століття як продукт стратегічного та управлінського консалтинга. Перше згадування терміна відноситься до 1994 року й пов'язане з іменем Джима Мактаггарта, одного із засновників консалтингової компанії Marakon Associate.

Концепції VBM засновані на визнанні того, що основною фінансовою ціллю організації є зростання її цінности для власників (акціонерів). Відповідно, всі рішення компанії повинні бути направлені на досягнення цієї мети. VBM розуміється тут як всеосяжна система управління організацій, яка органічно включає в себе чотири основні модулі [1]:

- оцінювання;
- стратегія;
- фінанси;
- корпоративне управління.

Value-Based Management – концепція управління, яка направлена на якісне покращення стратегічних і оперативних рішень на всіх рівнях організації за рахунок концентрації зусиль усіх осіб, котрі приймають рішення, на ключових факторах вартості. З усієї кількості альтернативних цільових функцій у межах концепції VBM обирають максимізацію вартості компанії. У якості вартісного індикатора використовують різні показники, які так чи інакше відображають результати діяльності компанії та впливають на її довгостро-кову ефективність [2].

Знаковими фігурами в становленні даної концепції, безсумнівно, виступають А. Раппапорт, Т. Коупленд і Б. Стюарт. Робота А. Раппапорта [3] була фактично першою, в якій системно формулювались основні ідеї VBM. Наступні ключові публікації [4] остаточно сформували каркас концепції VBM. Необхідно відмітити, що VBM - зовсім не відірвана теоретична модель, а ефективний інструмент управлінського консалтингу. Так, указані вище роботи стали теоретичною основою для консалтингової діяльності компаній LEC/Alcar Consulting Group (А. Раппопорт), McKinsey & Company (Т. Коупленд), Stern Stewart & Co. (Б. Стюарт)[3].

На початку 1990-х років фінансові аналітики й менеджмент компаній стикнулися з однією з найважливіших проблем проведення оцінок вартості, пов'язаною з тим, що єдиною достовірною інформацією, яку вони мають, є бухгалтерська звітність компаній, яка повинна бути трансформована з облікових у фінансові показники. Так, на даний період була опублікована модель Стерна-Стюарда, присвячена показнику економічної додаткової вартості EVA.

Не менш складним питанням, із нашої точки зору, є облік доданої вартості.

Основна проблематика обліку доданої вартості лежить у площині:

- формування розподілу доданої вартості в грошовому вираженні;

- відображення приросту вартості за видами капіталів у грошовому та негрошовому вираженні;

- оцінка ефективності створення вартості компанії в цілому та окремими службами.

Всі наявні підходи до формування звітності засновані на визначенні єдиного показника прибутку й не враховують можливості для визначення доданої вартості за видами капіталів.

У праці Д. Чайковського [5, с. 204], розглядається формування доданої вартості в системі національних рахунків. Система національних рахунків (СНР) як модель основних взаємозв'яків в економіці, заснована на бухгалтерському принципі подвійного запису, сформувалась у результаті розвитку теорії макроаналізу й стала методом, джерелом інформації та інструментом макроаналізу.

У дисертаційній роботі запропонована до побудови матриця в системі рахунків. У цьому випадку СНР має вид квадратної матриці, в якій кожна пара рядок-стовбчик – це рахунок (баланс) конкретного економічного процесу, окремої ділянки чи об'єкту економічного обороту. Вхідні потоки відображаються в рядках матриці, а вихідні – в її стовпчиках. У підсумку в рядках матриці реєструються надходження засобів (ресурси, доходи, пасиви, кредитні операції) в зв'язку з тими чи іншими операціями, які складають основу конкретного економічного процесу, а в стовпчиках – використання засобів (використання ресурсів, витрати, активи, дебетові операції).

Таблиця 1

Загальний вигляд матриці національних рахунків

	Виробництво	Споживання	Накопичення	Інший світ	Всего
Виробництво	Проміжне споживання	Кінцеве споживання	Валове накопичення	Експорт	
Споживання	ВВП			Доходи від власності, отримані від іншого світу	
Накопичення		Валові збереження.		Капітальні трансферти (сальдо)	
Інший світ	Імпорт	Доходи від власності, передані іншим світом	Чисте кредитування або запозичення		
Загалом					

Хоча дана матриця призначена для використання на макрорівні для розрахунку показника ВВП, на наш погляд, її можна використовувати для розрахунку величини доданої вартості за видами капіталів. У такому разі в рядках матриці можна відображати вкладення в різні види капіталу (фінансовий, виробничий, людський, природний, інтелектуальний і соціальний), а в стовпцях - його приріст у процесі бізнес діяльності.

Цікавою уявляється розробка білоруських учених Д. А. Панкова та Ю. Кухто [6, с. 27] відносно моделі аналітичного обліку доданої вартості. На думку авторів, перелік об'єктів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та бухгалтерського аналізу повинен бути розширений за рахунок включення в склад об'єктів економічних показників обороту, зокрема, значення доданої вартості: «Фінансові результати бізнесу», «Доданої вартості продажів». Прибуток чи збиток від поточної діяльності можна знайти шляхом порівняння доданої вартості продажів (додана в доходах вартість) і доданої вартості як частки повної вартості продажів на субрахунку «Прибуток (збиток) від продажів» рахунки «Операційні доходи та витрати». Однак така методика не враховує приріст вартості за такими видами капіталу як інтелектуальний, екологічний, соціальний та інші. Тому використати її в повному об'ємі до всіх видів капіталу не уявляється можливим.

С. Ф. Голов у своїй статті [7, с. 12] відмічає, що одним із можливих варіантів може бути інтеграція фінансових і нефінансових показників на забалансованих рахунках. І такі рахунки можна відкрити для всіх видів капіталів. Однак не зовсім зрозумілий склад показників, притаманних тому чи іншому виду капіталу. Цей підхід все одно не вирішує проблематики оцінки нефінансовиих показників і ступіню їх впливу на приріст основних капіталів компаній.

Дослідження в даному напрямку є, на нашу думку, дуже актуальними й значущими для вирішення проблем, які виходять за межі бухгалтерського обліку, для цілей формування системи корпоративної звітності. Безсумнівним є той факт, що інформація про вартість капіталу компанії у цілому буде ви-користовуватися з метою стратегічного управління та прийняття рішень інвесторами, а також для задоволення всіх зацікавлених осіб (стейкхолдерів).

Список використаних джерел:

1. Волков Д. Л. Управление ценностью: показатели и модели оценки // Российский журнал менеджмента, Том 3, № 4, 2005. С. 67–76.
2. Козырев А. Н. Экономика интеллектуального капитала. Научные доклады. СПб.: НИИ менеджмента СПбГУ, № 7, 2006.
3. Rappaport, Alfred, Creating Shareholder Value: A Guide for Managers and Investors, New York: The Free Press, 1998.
4. Stewart, G. Bennet The Quest for Value/ Stewart G. Bennet// Harper business. № 4, 1991).
5. Чайковский Д. В. Теория и методология формиро-вания и применения добавленной стоимости в условиях МСФО на микро- и макроуровне: дис. докт. эк. наук: 08.00.12 Бухгал. / Чайковский Дмитрий Ва-лерьевич – Орел, 2011. – 306 с.
6. Pankov D. ACCOUNTING MODEL OF VALUE ADDED / D. Pankov, J. Kuhto. // THE IINSTIITUTE OF ACCOUNTIING,, CONTROL AND ANA-LYSIIS IIN THE GLOBALIIZATIION CIIRCUMSTANCES, International col-lection of scientific papers. – 2016. – С. 22–31.
7. Голов С. Ф. Облік і звітність на основі концепції доданої вартості / Сергій Федорович Голов. // Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік та аудит». – 2015. – № 8. – С. 2–13

Кулик В.А.

ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», м. Полтава

УДОСКОНАЛЕННЯ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ Е-БІЗНЕСУ

Бурхливий розвиток інформаційних технологій та глобалізаційні зміни у світі стали основними передумовами виникнення та розвитку нового виду бізнесу – електронного. Електронний бізнес є видом ділової активності з використанням глобальної інформаційної мережі Інтернет для модифікації внутрішніх та зовнішніх зв'язків підприємства з метою одержання прибутку.

Одним із видів електронного бізнесу є електронна комерція, що передбачає комерційну взаємодію суб'єктів бізнесу з приводу купівлі-продажу товарів та послуг (матеріальних та інформаційних) з використанням інформаційних мереж (Internet, мережа стільникового зв'язку, внутрішні локальні мережі фірм).

До електронної комерції відносять електронний обмін інформацією (Electronic Data Interchange, EDI), електронний рух капіталу (Electronic Funds Transfer, EDF), електронну торгівлю (E-trade), обіг електронних грошей (E-cash), електронний маркетинг (E-marketing), електронний банкінг (E-banking), електронні страхові послуги (E-Insurance) тощо.

Згідно із Законом України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 № 675-VIII:

1) електронна комерція - відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру;

2) електронна торгівля - господарська діяльність у сфері електронної купівлі-продажу, реалізації товарів дистанційним способом покупцю шляхом вчинення електронних правочинів із використанням інформаційно-телекомунікаційних систем;

3) суб'єкт електронної комерції - суб'єкт господарювання будь-якої організаційно-правової форми, що реалізує товари, виконує роботи, надає послуги з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, або особа, яка придбаває, замовляє, використовує зазначені товари, роботи, послуги шляхом вчинення електронного правочину.

Відповідно до зазначених визначень електронна комерція є більш широким поняттям ніж електронна торгівля, проте інші види електронної комерції у зазначеному нормативно-правовому акті не визначаються.

Електронна комерція продовжує своє зростання у розрізі різних секторів економіки та країн. За даними огляду світового ринку електронної комерції [1], у 2014 році кількість покупців, що здійснили свої покупки через Інтернет склала 1,139 млн. осіб. Загальний товарооборот, отриманий підприємствами електронного бізнесу від реалізації товарів та послуг через Інтернет у 2014 році дорівнював 1,943 млрд. дол. США, що на 24 % більше від аналогічного показника за 2013 рік. У 2015 році за попередніми оцінками, загальний обсяг товарообороту підприємств, що працюють у сфері електронного бізнесу дорівнював 2,251 млрд. дол. США. Частка товарів, реалізованих через мережу Інтернет у загальній вартості реалізованих товарів у світі у 2014 році склала 5,6 %, та, за прогнозними даними, має постійну тенденцію до зростання.

Більшість підприємств, шо працюють у сфері електронного бізнесу реалізують товари та послуги не лише в межах однієї країни, а й за її межами. Пріоритетним напрямом діяльності для підприємств електронного бізнесу є розширення ринків збуту за рахунок реалізації товарів та послуг споживачам різних країн.

Електронна комерція є одним із найперспективніших напрямів розвитку бізнесу, оскільки має значні переваги при реалізації товарів та послуг потенційним споживачам, порівняно із іншими формами торгівельної діяльності. Серед них:

1) електронна комерція дозволяє потенційному споживачеві самостійно обирати, переглядати та порівнювати товари та послуги найбільш зручним для нього способом та у вибраний ним час;

2) можливості електронної комерції дозволяють запропонувати покупцеві найбільш широкий із усіх можливих перелік товарів та послуг для вибору;

3) організаційні особливості функціонування підприємств електронного бізнесу дозволяють запропонувати потенційному покупцеві найнижчі ціни [1].

У той же час підприємства електронного бізнесу мають певні бар'єри, що значно уповільнюють розвиток діяльності підприємств цієї сфери. Серед них:

1) недостатній рівень розвитку інфраструктури;

2) високі ціни та обмеження у реалізації та використанні окремих видів товарів у різних країнах;

3) недостатній рівень довіри покупців до електронних крамниць;

4) торгові обмеження;

5) відмінності законодавчого регулювання торговельної діяльності;

6) мовні бар'єри;

7) політична нестабільність.

Зазначені проблеми, що виникають при здійсненні господарської діяльності підприємствами електронного бізнесу присутні більшою або меншою мірою у різних регіонах світу. Проте, саме у країнах ЄС зроблено спроби вирішити зазначені питаннях у площині законодавчого регулювання електронного бізнесу.

Європа є найбільш зрілим ринком електронної комерції. У 2015 році 274 млн. осіб із зазначеного регіону зробили свої покупки через Інтернет. Крім того, професійна діяльність 2,475 млн. осіб прямо або опосередковано була пов'язана із електронною комерцією. У 2015 році господарську діяльність у сфері електронної комерції здійснювали 715 млн. підприємств. Загальний обсяг реалізованих через Інтернет товарів та послуг, за попередніми оцінками, у 2015 році склав 477 млрд. дол. США.

Європейські підприємства, що працюють у сфері електронного бізнесу мають наступні пропозиції щодо удосконалення законодавчого регулювання діяльності у зазначеній сфері.

За даними Factum Group за 2014 рік, безумовним лідером за кількістю відвідувачів залишається інтернет-магазин Rozetka (31% онлайн-аудиторії України). У п'ятірку лідерів українських інтернет-магазинів також увійшли eldorado.com.ua, bonprix.ua, lamoda.ua і mobilluck.com.ua. За даними Forbes у 2014 році трійка лідерів уанету виглядає наступним чином, на першому і другому місці «Розетка» і «Алло», замикає трійку «Мобіллак».

Крім того, провідні фахівці даної галузі визначають наступні чинники, що впливатимуть на розвитку галузі: 1) обсяги електронної комерції в середньостроковій перспективі будуть зростати в усіх сегментах, в тому числі в розвинених, високо конкурентних. При цьому ріст буде зумовлений як зовнішніми чинниками (стабілізація економіки, розвиток 3G і логістики) та і внутрішніми – у всіх провідних компаніях йде постійна модернізація процесів, доуточнение бізнес-моделі; 2) окремим чинником є впровадження в електронній комерції РРО (реєстраторів розрахункових операцій). Крім підвищення собівартості операцій, що ця юридично недосконала ініціатива держави може призвести в окремих сегментах до перерозподілу ринку, і консолідації операторів ринку; 3) недосконаліть чинної нормативної бази вимагає спланованих дій щодо її покращення.

Отже, безсумнівно, електронний бізнес в Україні розвивається швидкими темпами, і у майбутньому, із значною вірогідністю, досягне середньосвітових показників. Для удосконалення державного регулювання бухгалтерського обліку та звітності для підприємств Е-бізнесу в Україні доцільно:

1) запровадити використання Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності для підприємств зазначеної галузі;

2) дозволити використання найбільш розповсюджених у світі платіжних систем, у тому числі використання е-грошей та імплементувати вимоги міжнародного законодавства щодо бухгалтерського обліку даного виду активів у вітчизняне законодавство;

3) регламентувати торговельну діяльність із використанням мобільних телефонів та інших девайсів та внести відповідні зміни в облікове законодавство.

Законодавчою основою застосування МСФЗ є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». На даний час суб'єктами господарювання, які обов'язково мають застосовувати МСФЗ є: з 2012 року публічні акціонерні товариства, банки, страховики; з 2013 року підприємства, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення, а також здійснюють недержавне пенсійне забезпечення; з 2014 року підприємства, які провадять допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування. Всі інші суб'єкти господарювання, до яких можуть відноситися і підприємства Е-бізнесу, мають право добровільно перейти на застосування МСФЗ.

До стримуючих факторів, що можуть уповільнити запровадження МСФЗ вітчизняними підприємствами відносять: 1) незаінтересованість менеджменту і власників; 2) непрозорість бізнесу; 3) недостатня пропозиція на ринку висококваліфікованих спеціалістів-практиків бухгалтерів; 4) слабкі конкурентні позиції вітчизняного сегменту аудиторських фірм; 5) низький рівень базової професійної освіти.

Для підприємств Е-бізнесу не всі, із перелічених факторів є актуальними.

По-перше, власники підприємств зацікавлені у переході на міжнародні стандарти, оскільки це передбачає полегшення відносин підприємств Е-бізнесу із іншими підприємствами Е-бізнесу різних країн (наприклад, якщо мова йде про торгівельне підприємство, розміщене на території України, що співпрацює із підприємствами-перевізниками інших країн при реалізації товарів за межами України).

По-друге, усі підприємства Е-бізнесу використовують автоматизовану форму бухгалтерського обліку із застосуванням різних програмних продуктів. Такий підхід до ведення бухгалтерського обліку забезпечує реєстрацію усіх господарських операцій в інформаційній системі та прозорість відображення інформації щодо стану та результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності.

Останні три, із перелічених факторів, впливають на діяльність усіх вітчизняних підприємств незалежно від галузі. Проте, враховуючи прибутковість підприємств Е-бізнесу, можна говорити про можливість залучення висококваліфікованих спеціалістів-обліковців із належною оплатою. При проведенні аудиту, доцільним, для підприємств Е-бізнесу є використання послуг міжнародних аудиторських компаній (наприклад, PricewaterhouseCoopers).

Впровадження зазначених рекомендацій у вітчизняне законодавство забезпечить подальший розвиток підприємств електронної комерції в Україні та дозволить їм ефективно працювати у різних країнах світу.

Список використаних джерел:

1. Електронна комерція: звіт за 2015. – Режим доступу: https://www.ecommerce-europe.eu/facts-figures/free-light-reports
2. Електронна комерція в Європі: як забезпечити права та свободи онлайн-покупців при здійсненні торговельної діяльності. – Режим доступу: http://www.ecommerce-europe.eu

Куцарєва А.М., наук.кер. Сеннікова Т. С., ст. викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ВІДОБРАЖЕННЯ ВАРТОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Основні засоби як матеріальна основа процесу виробництва потребують такої організації їх обліку, яка б сприяла підвищенню контрольних функцій обліку, стимулювала відновлення основних засобів, а також давала об'єктивну інформацію для аналізу ефективності використання основних засобів та джерел їх відтворення. Тому питання, пов'язані з відображенням в бухгалтерському обліку основних засобів, є в даний момент одними із найбільш актуальних.

Також, в Україні, розвиток бухгалтерського обліку прагне до подібності з МСФЗ. Тому наразі це одне з головних питань обліку.

Незважаючи на те, що основні засоби як економічна категорія використовуються досить часто, питання методики їх обліку і аналізу залишаються дискусійними, що й обумовило дослідження цього питання. У розробку теоретичних і методичних проблем основних засобів значний внесок зробили українські вчені-економісти: А. Демічева, В. Грузінов, В. Раєвський, О. Волков, В. Скляренко, А. Верещагіна, Е. Бородін, І. Лисенко, В. Стражева. Проблеми обліку і аналізу основних фондів розглядали у своїх роботах Ф. Бутинець, В. Стоєв, Н. Тарасенко, Т. Шахрайчук, О. Покропивний та інші.

Метою даної статті є порівняння обліку основних засобів згідно П(С)БО та МСБО для визначення проблемних питань.

Одним із найбільш складних і трудомістких для виконання вимог П(С)БО 7«Основні засоби» є розділ, у якому викладено порядок проведення індексації та переоцінки основних засобів. Індексація і переоцінка основних засобів є ринковим механізмом, що дає можливість врахувати як інфляційні процеси, так і справедливу вартість основних засобів. Ці два процеси (індексації та переоцінки основних засобів) мають одну мету – збільшення вартості основних засобів, власного капіталу, але різну економічну сутність, по-різному відображаються в податковому і бухгалтерському обліку, мають різні передумови проведення. А в економіці України за весь час її незалежного розвитку виникали передумови проведення як індексації, так і переоцінки основних засобів.[1]

Проаналізувавши міжнародні та національні стандарти, ми помітили, що :

1. За МСБО 16 «Основні засоби» підприємство повинне передбачити своєю обліковою політикою одну з двох моделей подальшого обліку, це: модель собівартості або модель переоцінки.

Модель **собівартості** має на увазі, що після визнання активом об'єкт основних засобів обліковується за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопиченого збитку від знецінення;

Модель переоцінки має на увазі, що після визнання активом, об'єкт основних засобів, справедлива вартість якого може бути точно визначена, враховується по переоціненим вартості, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням накопиченої амортизації та накопиченого збитку від знецінення. Переоцінка повинна проводиться з достатньою регулярністю, з тим щоб на кінець звітного періоду не виникало суттєвої різниці між балансовою і справедливою вартістю. [2]

У ПСБО 7 сказано, що підприємство **може переоцінювати** об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель. [7]

2. Також, суттєво відрізняється і порядок відображення в обліку переоцінки накопиченого зносу об'єкта під час переоцінки об'єкта. У МСФО 16 передбачено два методи перерахунку суми зносу:

а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу. Визначається справедлива вартість, яка ділиться на залишкову вартість. Відповідно до отриманого коефіцієнту змінюється первісна вартість і амортизація;

б) сума зносу виключається з валової вартості активу. Спочатку списується вся сума амортизації на рахунок обліку основного засобу. Потім отримана вартість переоцінюється до справедливої, а накопичена амортизація обнуляється. Цей метод застосовується для будівель.

У П(С)БО 7 другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу.

3. Коли ж потрібно списати суму дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток, то у МСБО 16 чітко прописано, що після дооцінки об'єкта сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток у частині перевищення «нової амортизації», після переоцінки, над старою амортизацією, до переоцінки.

У П(С)БО 7 подібна теза є (п. 21), але її формулювання нечітке, і тому надає варіанти визначення суми до списання. Зокрема, вказано, що сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток «у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації».

4.У МСБО 36 «Зменшення корисності» міститься алгоритм відображення відновлення корисності активів у разі попередньої дооцінки (із використанням рахунку додаткового капіталу). У П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» такі деталі відсутні, хоча у П(С)БО 7 «Основні засоби» відповідне коригування внесене.

З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема, дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції.

При переоцінці основних засобів в основному враховуються інфляційні процеси. Коливання цін з часом являється результатом дії економічних і як загальних соціальних сил, так і специфічних. Перші можуть викликати зміну загального рівня цін і купівельної вартості грошей. Дія окремих специфічних сил, наприклад технологічні зміни, можуть призвести до зрушень в співвідношенні попиту і пропозиції, що потягне за собою значні зміни ціни. Однак, необхідно врахувати також вплив науково-технічного прогресу, який у відношенні до об'єктів нерухомості виражається в підвищенні капітальності споруд якості робіт, екологічних вимог. В умовах інфляції забувають про ці складові оцінки. Повна відновлювальна вартість об'єкту – це не ті кошти, які необхідно витратити для того, щоб відновити або замінити існуючі активи підприємства. Це саме та вартість, яка служить для амортизаційних, податкових, страхових нарахувань. Для правильного визначення відновлювальної вартості необхідне відображення в ній науково-технічного прогресу. Якщо будується споруда, то слід враховувати сучасні вимоги проектування.

В свою чергу, це не завжди доречно для сьогодення, адже в Україні спостерігається зріст інфляції і сума яка була амортизована раніше, не досить для покупки нового обладнання, току ,можна сказати, що облік дещо скривлений, і не відповідає реальній картині на підприємстві.

Порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у Примітках до річної фінансової звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 "Вплив інфляції". За значного рівня інфляції в державі, звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан у національній валюті без її перерахунку не є корисною. [8] Тому виникає необхідність здійснення перерахунку показників фінансової звітності. У системі МСФЗ прийнятий стандарт для визначення порядку коригування форм фінансової звітності за функціонування та складання підприємством звітності в умовах гіперінфляції - МСФЗ 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції", призначений для будь-якого підприємства, яке складає звітність у грошовій одиниці країни в умовах гіперінфляції. Не дозволяється подавати інформацію, яка підлягає висвітленню згідно з МСФЗ 29, у вигляді додатку до перерахованих фінансових звітів. Але, згідно з МСФЗ, необхідність здійснення перерахунку фінансових звітів за порядком, передбаченим цим стандартом, є питанням суджень.

Отже, адаптація практики використання міжнародних стандартів обліку та її обгрунтування відображення в П(С)БО в Україні – одна з актуальніших проблем реформування обліку в сучасних умовах. Вирішення цієї проблеми дасть змогу формувати достовірну інформативну базу, яка є основою прийняття ефективних управлінських рішень на всіх існуючих рівнях господарювання.

Таким чином, детально вивчивши положення, які містяться у МСБО та П(С)БО на підставі порівняльної характеристики, можна спостерігати ряд спільних рис. Проте між цими нормативними документами є і суттєві відмінності, оскільки міжнародні стандарти не враховують національні особливості ведення бухгалтерського обліку.

Для адаптації національної системи бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародної практики, в П(С)БО необхідно внести деякі зміни і доповнення, що дозволить подолати певні неузгодженості в обліку основних засобів і сприятиме підвищенню достовірності, прозорості та зрозумілості облікової інформації для іноземних користувачів.

Список використаних джерел:

1. Безверхий К. Особливості переоцінки основних засобів: міжнародний та український досвід / Костянтин Безверхий. // БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ. – 2016. – №1. – С. 11–15.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.minfin.gov.ua/file /link /320306/file/IAS%2036.pdf. – Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.adesolutions.com
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції»: від 28.02.02 р. № 147 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817 – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/file/link/ 360789/file/standardt28.pdf
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx.
8. Смоленюк П. С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання [Електронний ресурс] / П. С. Смоленюк // Хмельницький. – 2012. – Режим доступу до ресурсу: http://kheu.km.ua/m/PDF/Science%20and%20Economics%20-%202012,%20N.%201%20(25).pdf#page=108.

Кушнір І.І., наук. кер. Шпирко О.М. , к.е.н., доцент
Київська державна академія водного транспорту
імені Петра Конашевича-Сагайдачного, м. Київ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В КРАЇНАХ ЄС: порівняльний аспект

На сучасному етапі модернізаційного розвитку країн Європейського Співтовариства іде зближення стандартів різних юрисдикцій шляхом визначення єдиних оптимальних принципів і методів цих стандартів.

У всіх державах основним принципом оцінювання є оцінювання за ціною придбання або виробничою собівартістю. Крім того, в окремих державах вимагається або дозволяється застосовувати такі методи оцінки, як альтернативи історичної собівартості :

- метод відновлювальної вартості (Данія, Ірландія, Люксембург, Нідерланди, Швеція, Великої Британія);
- методи (інші, ніж відновлювана вартість), що враховують інфляцію (Люксембург, Португалія);
- переоцінювання активів (усі держави, крім Австрії, Німеччини та Італії)

Альтернативні методи оцінки можуть бути застосовані лише до окремих статей активів(табл. 1)

Таблиця 1

Альтернативні методи оцінювання статей активів

Стаття	Держава(метод)
Матеріальні основні активи	Бельгі,Данія(переоцінка); Франція,Ірландія(поточна собівартість,переоціненасума); Нідерланди,Португалія,Іспанія,Швеція(переоцінка); Велика Британія(поточна собівартіть,перецінена сума)
Нематеріальні основні активи(крім гудвілу)	Ірландія(поточна собівартість); Швеція(переоцінка); Велика Британія(поточна собівартість).
Фінансові активи	Бельгія,Данія(переоцінка).
Довгострокові фінансові інвестиції	Ірландія(переоцінена сума); Велика Британія(переоцінена сума).
Поточні фінансові інвестиції	Ірландія(переоцінена сума); Велика Британія(переоцінена сума).
Запаси	Бельгія(відновлювана вартість); Ірландія(поточна собівартість); Нідерланди(відновлювана вартість); Швеція(відновлювана вартість); Велика Британія(поточна собівартість).

Законодавство держав-членів визначає різні підходи до можливості складання скороченого балансу підприємствами. Не дозволяється складати скорочений баланс в Австрії, Данії та Швеції.

Існують певні розбіжності у підходах до оцінки основних активів. Зокрема, в Данії, Франції, Німеччині, Ірландії, Португалії та Великої Британії вимагається враховувати ліквідаційну вартість при визначенні щорічної суми амортизації.Аналогічний підхід дозволяється (але не вимагається) в Австрії, Фінляндії, Італії, Іспанії та Нідерландах.Але це не дозволяється в Бельгії, Греції, Швеції та Люксембурзі.Також, на відміну від інших держав, у Бельгії та Великій Британії не вимагається списання уцінки основних активів на рахунок прибутків і збитків.

У державах-членах зберігаються значні розбіжності щодо капіталізації витрат на нематеріальні активи, термінів амортизації капіталізованих витрат та методів відображення гудвілу у фінансових звітах.Капіталізація організаційних витрат дозволена законодавством

усіх держав-членів (крім Данії, Швеції та Великої Британії).Максимальний термін амортизації капіталізованих організаційних витрат в усіх державах становить 5 років.

В Австрії, Бельгії, Німеччині, Греції, Люксембурзі та Іспанії капіталізовані організаційні витрати відображаються окремою статею балансу, а в Фінляндії, Франції, Італії, Нідерландах та Португалії такі витрати включаються до складу статті «Нематеріальні активи».

При цьому існують різні вимоги щодо періоду списання капіталізованих витрат на дослідження та розробки.

В Ірландії та Великій Британії максимальний період списання (амортизації) капіталізованих витрат не встановлено, а в Португалії він залежить від витрат. В інших державах-членах максимальний термін списання таких витрат становить 5 років. Виняток допускається у Фінляндії (у виняткових випадках максимальний період становить 20 років, якщо термін корисного використання довшим за п'ять років) та Франції (періодом амортизації може бути термін корисного використання).

У країнах-членах ЄС існують певні розбіжності щодо визначення змісту окремих статей звіту про прибуток і збиток. У Данії, Італії, Люксембурзі, Нідерландах та Португалії вимагається наводити дохід від участі в капіталі окремою статею у звіті про прибуток і збиток. В інших державах-членах така вимога не застосовується.

Також існують розбіжності в підходах щодо визначення суми доходу від участі в капіталі. Зокрема, в Нідерландах і Португалії вимагається визначати дохід від участі в капіталі в сумі частки чистого прибутку об'єкта інвестування. В Данії, Італії та Люксембурзі поряд з таким підходом дозволяється визначати дохід від участі в капіталі в сумі дивідендів отриманих або таких, що підлягають отриманню. В інших державах-членах такі підходи не застосовуються.

Існують різні вимоги і щодо складання річного звіту малими підприємствами, які складають скорочений баланс. В Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Німеччині, Італії, Люксембурзі та Нідерландах такі підприємства можуть не складати річного звіту.

В інших державах-членах вимагається складання річного звіту малими товариствами.

У Португалії малі товариства не складають річного звіту, якщо вони не є об'єктом обов'язкового аудиту.

Директиви ЄС визначають загальні вимоги до складу, змісту та подання фінансових звітів, але зберігається багато розбіжностей щодо оцінки, подання та розкриття інформації в річних фінансових звітах товариств та консолідованих фінансових звітів.

Річна фінансова звітність товариства складається з балансу, звіту про прибуток і збиток та приміток до фінансових звітів.Разом з тим, держави-члени можуть дозволяти або вимагати:

- включення інших звітів до складу річної фінансової звітності;
- розкриття іншої інформації в річній звітності

Законодавством Бельгії, Данії, Фінляндії, Греції, Ірландії, Португалії, Іспанії, Швеції та Великої Британії вимагається складання і подання в складі річної звітності інших звітів, які не включено до сфери Четвертої Директиви ЄС :

1. Звіт про рух грошових коштів (Данія, Фінляндія, Ірландія, Португалія, Швеція, Велика Британія);
2. Звіт про загальні визнані прибутки та збитки (Ірландія, Велика Британія);
3. Узгодження з прибутками та збитками за історичною собівартістю (Ірландія);
4. Звіт про джерела та використання коштів (Іспанія);
5. Звіт про розподілення прибутку (Греція);
6. Соціальний звіт (Бельгія).

Головною вимогою до фінансової звітності є те, що вона має надавати правдивий та справедливий погляд на фінансове становище товариства та фінансові результати його діяльності. Законодавство держав-членів вимагає застосування єдиних принципів оцінювання статей фінансових звітів:

- припущення безперервності діяльності;

- послідовність застосування методів оцінювання;
- оцінювання на основі розсудливості;
- відображення в звітності доходів і витрат звітного періоду незалежно від дати надходження або витрати коштів, пов'язаних з цими доходами та витратами;
- роздільне оцінювання статей активів і зобов'язань;
- баланс на початок фінансового року повинен кореспондувати з балансом на кінець попереднього року.

Фінансова звітність, що належним чином затверджена, а також річний звіт, разом із висновком аудиторів, повинні оприлюднюватися в порядку, передбаченому законодавством держав-членів.

Річний звіт товариства разом з фінансовими звітами повинен містити об'єктивний огляд розвитку бізнесу товариства та її становища разом з описом основних ризиків. Такий огляд повинен:

1. Бути збалансованим і комплексним дослідженням розвитку та ведення бізнесу товариства та її становища, сумісним з розміром та складністю бізнесу;
2. Включати як фінансові, так і, якщо це доцільно, нефінансові показники діяльності, які стосуються даного бізнесу, зокрема інформацію стосовно питань довкілля та праці.

Одже, в країнах ЄС існують суттєві розбіжності у підходах до складання річної звітності, застосування альтернативних методів оцінювання її статей, обліку нематеріальних активів, витрат на дослідження і розробки, методів відображення гудвілу та інші.

Сучасні міжнародні стандарти фінансової звітності є динамічною системою, яка спрямована на уніфікацію принципів і методів визнання, оцінювання і розкриття інформації у фінансовій звітності на основі зближення зі стандартами світового бухгалтерського обліку.

Список використаної літератури:

1. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. – К. – 2011. – 522 с.
2. Кочерга С.В., Пилипенко К.А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. – К. – 2012. – 216 с.
3. Бойл П. Міжнародне зближення стандартів бухгалтерського обліку й аудиту / П. Бойл // Школа професійного бухгалтера. – 2010. – № 2. – С. 3–5.
4. Голов С. Облік і звітність в іноземних валютах / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 2–7, № 11. – С. 10–14, № 12. – С. 14–23.
5. Голов С. Ф. Підготовка та подання фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 7–18.

Кушнір Т.В., наук. кер. Волкова Н.А., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Актуальність дослідження: Власний капітал є важливою економічною категорією, яка вказує на платоспроможність та ефективність діяльності підприємства, правильність обліку має велике значення для засновників і учасників товариства. Крім того власний капітал є не лише одним із джерел фінансових ресурсів підприємства, а і визначальним чинником прийняття управлінських рішень. Тому особливого значення набувають питання методології обліку власного капіталу та вдосконалення системи його управління.

Проблемам обліку власного капіталу присвячені праці таких провідних вітчизняних науковців та практиків, як Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Гладких, О. О. Терещенко, М.М. Мосійчук, Г. А. Ямборко, В.М. Пархоменко, В. В. Сопко, Н.Д. Прокопенко та інших. Проте, не

дивлячись на те, що в цьому напрямку обліку була проведена велика кількість різноманітних досліджень, потреба вдосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу існує і сьогодні.

Метою статті є визначення проблемних питань з обліку власного капіталу, пошук шляхів їх вирішення, а також розробка шляхів удосконалення обліку власного капіталу.

В економічній літературі існують різні підходи до визначення поняття «власний капітал». Кожен автор намагається найбільш повно розкрити поняття «власний капітал», вказавши джерела його створення, складові, цілі використання та ін.

Н. Білова та А. Бобро дають таке визначення: «Власний капітал – це внутрішні активи підприємства, які дісталися йому від власників (засновників, учасників, акціонерів), вкладників або зароблені самостійно; це активи, які можуть бути використані підприємством на власний розсуд в рамках його стратегічних завдань і цілей» [1, с. 593].

На думку Бутинця Ф.Ф., власний капітал – це загальна вартість засобів підприємства, які належать йому на правах власності і використовуються ним для формування його активів [2, с. 40].

А Шатило Н.В. вказав, що власний капітал – це власні джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками або залишені ними на підприємстві з оподатковуваного прибутку [3, с. 403]

Відповідно до Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал - частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [4].

Яровенко Т.С. та Свистільник К.П. вважають, що доцільно буде замінити існуюче визначення власного капіталу у НП(с)БО 1 на більш повне, тому що воно не розкриває повної економічної сутності даної категорії [5]. На нашу думку, дані автори праві. Ми вважаємо, що найбільш чітке буде визначення власного капіталу як фінансові засоби окремого суб'єкта господарювання, які належать йому на правах власності і використовуються для формування певної частини його активів.

Ще одним недоліком в організації обліку власного капіталу є відсутність окремого стандарту для обліку власного капіталу, а також відсутність нормативно-методичних рекомендацій щодо обліку власного капіталу. На нашу думку, власний капітал – це дуже важливий об'єкт обліку, тому він потребує створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за власним капіталом підприємства.

Т. С. Яровенко, К. П. Свистільник пропонує спростити структуру власного капіталу, виділивши основні складові, а саме: початково-створений (зареєстрований) та додатково створений капітал. На рисунку 1 представлено структуру, розроблену авторами статті.

До початкового зареєстрованого капіталу належить капітал, який вноситься засновниками (власниками) при створенні підприємства та вказується в установчих документах. Початковим його слід називати тому, що його створення є основою та початком діяльності будь-якого підприємства.

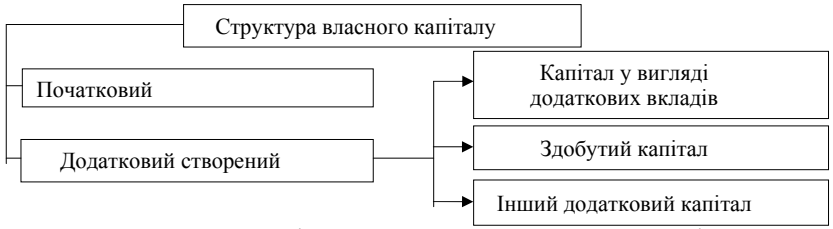


Рис.1. Структура власного капіталу за розробками Яровенко Т.С. та Свистільник К.П

Додатковий створений капітал включає до себе такі складові, як: капітал у вигляді додаткових вкладів засновників, здобутий капітал та інший додатковий капітал.

Капітал у вигляді додаткових вкладів засновників являє собою збільшення початкового зареєстрованого капіталу підприємства за рахунок додаткових вкладів засновників.

Здобутий капітал – це капітал, отриманий в результаті емісійної діяльності (продажу акцій власної емісії), а також резервний капітал та нерозподілений прибуток. Якщо існують непокриті збитки, то їх сума зменшує власний капітал підприємства.

Інший додатковий капітал являє собою суму дооцінки необоротних активів, вартість безоплатно одержаних необоротних активів та інші джерела формування [5]. Проте на нашу думку, для контролю та аналізу зручніше мати біль розгорнуту інформацію.

Також вони пропонують до рахунку 43 «Резервний капітал» дописати такі субрахунки: 431 – «Резерв на покриття збитків суб'єкта господарювання», 432 – «Резерв на виплату боргів у разі ліквідації підприємства», 443 – «Резерв на виплату дивідендів», 434 – «Резерв на інші цілі, передбачені законодавством чи засновницькими документами».

До рахунку «Вилучений капітал»: 451 – «Вилучені акції з метою перепродажу», 452 – «Вилучені акції з метою розповсюдження серед своїх працівників», 453 – «Вилучені акції з метою анулювання». До рахунку «Неоплачений капітал»: 461 – «Заборгованість по внесках засновників-резидентів (у національній валюті)» і 462 – «Заборгованість по внесках засновників-нерезидентів (в іноземній валюті)» [5].

На нашу думку, дані заходи приведуть до вдосконалення аналітичного обліку на підприємстві.

Удосконалення обліку власного капіталу насамперед зумовлено неточностями типових кореспонденцій рахунків, запропонованих методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах, зокрема його формування та нарахування дивідендів. Виходячи з цього, Гаука Д. та Лазоришин М. пропонують ведення аналітичного обліку за рахунком 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»: 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами резидентам» і 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами нерезидентам», якщо на підприємстві є акціонери резиденти та нерезиденти. Для підприємств, акціонерами яких є лише резиденти, пропонуються наступні розрізи аналітики: 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями», 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями». Якщо в акціонерному товаристві випускають акції іменні та на пред'явника: 67111 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за іменними привілейованими акціями», 67112 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями на пред'явника», 67121 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими іменними акціями», 67122 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями на пред'явника» [6].

Аналіз наявної фінансової звітності підприємства свідчить, що дані форми № 1 "Баланс" та форми № 4 «Звіт про власний капітал» у недостатній мірі забезпечують отримання інформації про власний капітал та його складові. Таким чином, проблема полягає в тому, що встановлені форми фінансової звітності не забезпечують керівництво необхідною інформацією, а форми внутрішньої звітності, які б могли надати таку інформацію, не розроблені. Розв'язання цієї проблеми полягає у розробленні системи внутрішньої звітності про капітал (дані про вилучені акції за номіналом та за фактичною (ринковою) ціною, звітність переоцінки необоротних активів, звіт про резервний капітал, звіт про неоплачений капітал, звіт про компенсаційні виплати в зв'язку із виходом засновника). Така звітність буде містити більш ширші дані і дасть змогу, відповідно, розрахувати більшу кількість показників порівняно з регламентованою фінансовою звітністю.

Джерелами інформації для заповнення наведених вище форм виступають дані, отримані із рахунків бухгалтерського обліку та запропонованих внутрішніх. Форми внутрішньої звітності мають бути побудовані таким чином, щоб спрогнозувати структуру власного капіталу та не допустити порушення у формуванні та структурі власного капіталу. Забезпечення такою інформацією дає змогу керівництву простежити за джерелами формування власного капіталу, виявити прострочені джерела неоплаченого капіталу. Пропонується в наказі про облікову політику зазначити оптимальне співвідношення між

статутним і резервним капіталом та порядок розподілу майна у зв'язку із виходом учасників, що дозволить забезпечити мінімальний розмір статутного капіталу в умовах економічної кризи [7]

Висновок: На сьогодні облік операцій з власним капіталом є недостатньо врегульованим. На основі проведених досліджень виявлено основні шляхи вдосконалення методологій обліку, які дозволять вирішити нагальні проблеми з обліку власного капіталу, та завдяки яким підвищиться якість ведення бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Справжній бух облік/Н.Білова, А. Бобро, Д. Винокуров [та ін.].- Вид. 4-те, перероб. І доп. – Х.: Фактор, 2012. – 1200 с.
2. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред.. проф.. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., перероб. І доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001.-672 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Шатило; [навч. посіб. для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"]. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 768 с. – (Фінансовий облік; частина 3).
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
5. Яровенк Т. С. Удосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу у сучасних умовах [Електронний ресурс] / Т. С. Яровенк, К. П. Свистільник. – 2013. – Режим доступу до ресурсу: http://vestnikdnu.com.ua/archive/201372/yaroveko-svistilnik1.html
6. Гаука Д.,. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку формування та змін власного капіталу [Електронний ресурс] / Гаука Д.,, Лазоришин М. – Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/17 AND 2011/Economics/ 7 89446.doc.htm.
7. Кадничанський М. В. Удосконалення обліку власного капіталу як інформаційної бази прийняття управлінських рішень [Електронний ресурс] / М. В. Кадничанський, М. Є. Хромченко – Режим доступу до ресурсу: http://eprints.kname.edu.ua/32149/1/25.pdf.

Лазаришина І.Д., д.е.н., професор, Лазаришин А.В., аспірант
Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

ВПЛИВ СУЧАСНИХ ТЕОРІЙ УПРАВЛІННЯ НА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ В ОБЛІКУ ТА ЕКОНОМІЧНОМУ АНАЛІЗІ

У практиці економічних відносин суб'єкти управління, відповідно до своїх потреб і можливостей, формують відповідні запити щодо обліково-аналітичного забезпечення. Тобто за практичним підходом саме виконавці управлінських функцій визначають, яка економічна інформація за кількісними та якісними параметрами повинна надаватись підсистемами бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

За методом аналогій у наукових підходах визначальним чинником появи та розвитку тих чи інших концептуальних підходів в обліку та в економічному аналізі є існування та еволюція відповідних шкіл управління.

Результатом еволюції та удосконалення наукових підходів до управління у XX столітті стала поява та розробка багатьох вчень – шкіл управління. До їх числа дослідники історії менеджменту О.С.Віханський та А.І.Наумов відносять: наукове управління; школу людських відносин; біхевіористське вчення; теорію „X" та теорію „У"; організаційні теорії; концепцію управління за цілями; ситуаційні теорії управління; системні концепції менеджменту; теорію „Z" [1].

Американські вчені М.Х.Мескон, М.Альберт, Ф.Хедоурі [2] важають, що існує чотири школи управління: школа наукового управління; класична (адміністративна) школа в управлінні; школа психології та людських стосунків; школа науки управління (кількісна). І.І.Семенова [3, с.27] вважає, що для сучасного етапу розвитку науки і практики управління, характерного бурхливим розвитком малого, середнього та великого бізнесу, а також прискоренням науково-технічного прогресу, притаманними є три основних підходи до управління: процесний; системний; ситуаційний.

Відповідно до процесного підходу всі функції управління слід вважати взаємопов'язаними. В основі системного підходу покладено спосіб дослідження зацікавлених сторін щодо вирішення управлінських проблем, пов'язаних зі станом та ефективним використанням ресурсів під впливом зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства. Ситуаційний підхід, з одного боку, також є способом мислення стосовно управління, а з іншого – передбачає використання процесного підходу до кожної господарської ситуації.

Кожний з підходів щодо управління, сформульованих науковцями, обумовлює беззаперечний вплив на розвиток теорії та методології, появу нових та удосконалення існуючих методик економічного аналізу як елементів загальної системи управління.У зв'язку з тим, що за процесним підходом всі функції управління є взаємопов'язаними, чітко не розмежованими, спостерігається делегування або реалізація окремих процесів, прийомів, операцій, процедур, традиційно характерних для одних функцій, іншими. Наприклад, в обліку та контролі часто застосовується аналітичний прийом порівняння.

Наслідком кожного з підходів стало зростання уваги до якісних характеристик корисності економічної інформації, що обслуговує потреби системи управління та її елементів. Однак, відслідковуючи функціональну та стохастичну залежність напрямків та особливостей розвитку методології та організації економічного аналізу від еволюції підходів до управління, доцільно використовувати більш систематизовані концепції.

Співставлення наведеного переліку підходів, класифікації шкіл менеджменту О.С. Віханського, А.І. Наумова, М.Х. Мескона, М.Альберта, Ф. Хедоурі, І.І.Семенової з концептуальними підходами до бухгалтерського обліку та економічного аналізу у кінці XX та на початку XXI століття дозволяє виокремити пріоритетні потреби системи управління та можливості їх реалізації через підсистеми бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Науково-технічна революція, подальше вдосконалення трудових відносин, застосування економіко-математичних методів для формалізованого опису процесів, явищ, операцій, пов'язаних з управлінням, мали наслідком появу багатьох нових теорій, концепцій, моделей, доктрин, які узагальнено зображено на рис. 1.

Як видно з рис. 1, сучасний етап розвитку теорії управління пов'язаний з існуванням: школи психології та людських стосунків; школи наук про поведінку; школи науки управління. Використання теоретичних надбань кожної з цих шкіл зумовило виокремлення: біхевіористичного, соціологічного, системного, ситуаційного та процесного наукових підходів в обліку та економічному аналізі як інформаційних підсистемах системи управління.

Школа біхевіоризму в управлінні (започаткована в кінці XIX – на початку XX століття) зумовила біхевіористичний підхід до бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Школи людських стосунків та психології, теорії „X", „У" та „Z" (започатковані у 20 – 30 рр. XX століття) вирішували назрілі управлінські проблеми з точки зору міжособистісних стосунків і групової поведінки. Також вони забезпечили появу та розвиток біхевіористичного та соціологічного підходів в аналізі. Концепція управління як соціотехнічної системи (започаткована у 30-х – 40-х рр.. XX століття) також мала наслідком розробку соціологічного підходу в економічному аналізі. Ситуаційні теорії управління (початок розробки відноситься до кінця 60-х років XX століття) мали безпосередній вплив на виникнення ситуаційного підходу до економічного аналізу, стали першопричиною появи такого виду економічного аналізу як ситуаційний, хоча методично він практично не забезпечений.

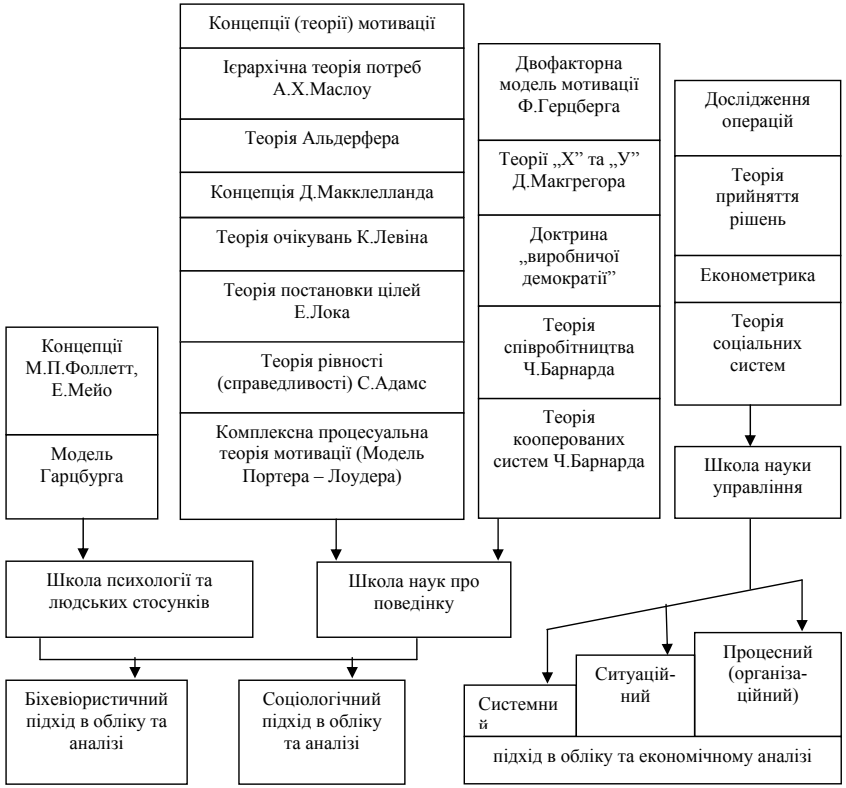


Рис. 1. Модель впливу сучасних теорій управління на концептуальні підходи в обліку та економічному аналізі

Системні, ситуаційні та процесні концепції менеджменту узагальнені представниками школи науки управління (кількісної школи), сформованої на початку 50 – х років XX століття. Дослідження вчених [3, с. 127] показали, що у концепціях цієї школи, які ефективно застосовуються і зараз, слід виділяти два основних напрямки:

1) виробництво розглядається як „соціальна система" з використанням системного, процесного та ситуаційного підходів;

2) дослідження проблем управління на основі системного аналізу, теорії інформації, включаючи застосування математичних методів та електронно-обчислювальної техніки.

Процесний підхід, за визначенням М.Х.Мескона, М.Альберта, Ф.Хедоурі [2, с.692], – це підхід, що базується на концепції, згідно з якою управління – це безперервна серія взаємопов'язаних дій або функцій. Кореспондуючий вплив цього підходу на економічний аналіз проявляється у вигляді методики аналізу грошових потоків та потоків фондів (за визначенням американських вчених). Також безперечним є вплив процесного підходу на удосконалення організації економічного аналізу з огляду на необхідність забезпечення поточних та стратегічних потреб суб'єктів господарювання.

Як свідчать проведені дослідження, у економічному аналізі не надається необхідна увага організаційному підходу як наслідку впливу школи наукового управління. Хоча уможливити реалізацію ефективного системного, процесного та ситуаційного управління

реально лише за умови високої організаційної культури суб'єктів господарювання. Отже, враховуючи потреби сучасного менеджменту, необхідно розглядати у складі пріоритетних концептуальних підходів у обліку та економічному аналізі й організаційного, оскільки система управління логічно потребує його.

Остання (за часом створення) школа науки управління, як видно з рис. 1, узагальнює економічний, організаційний, соціологічний та біхевіористичний підходи у три багатофункціональні та інформаційно більш досконалі підходи: ситуаційний, системний та процесний. Вони, у свою чергу, вимагають зміщення пріоритетів в сторону підвищення ефективності інформаційного забезпечення через дотримання якісних характеристик корисності економічної інформації та реалізації відповідних форм організації економічного аналізу.

Ключовою в економічному аналізі залишається традиційна концепція „раціонального прийняття рішень", яка зумовлює необхідність використання аналітичної інформації з заданими якісними характеристиками корисності.

Застосування у практиці обліку та аналізу наведених підходів є однією з умов отримання конкурентних переваг підприємства.

Список використаних джерел:

1. Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент: человек, стратегия, организация, процес. – М.: МГУ, 1995.
2. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента : Пер. с англ. – М.: Дело, 1996. – 704с.
3. Семенова И.И. История менеджмента: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ – ДАНА, 1999. – 222 с.

Легенчук С.Ф., д.е.н., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

ОБЛІК КОМЕРЦІАЛІЗАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЗА ДОПОМОГОЮ SAAS СЕРЕДОВИЩА: CAPEX VS OPEX

Постіндустріалізація світової економіки змінює існуючі підходи до управління підприємствами, внаслідок чого перед дослідниками в сфері бухгалтерського обліку з'являється цілий ряд проблемних питань, що потребують вирішення.

Однією із основних задач, яка потребує розв'язання в умовах сьогодення, є адаптація облікової системи до появи значної кількості різних видів нематеріальних активів в структурі власності підприємства, та забезпечення адекватного і якісного облікового відображення операцій, пов'язаних з ними. На відміну від активів матеріальної природи, нематеріальні активи, виходячи з їх економічної сутності, досить складно оцінити, до того ж, їх вартість може змінюватись під впливом зовнішніх факторів, врахування яких на сьогодні не може повною мірою забезпечити чинна облікова система.

Іншою важливою проблемою, яка викликана широким використанням нематеріальних активів в господарській діяльності підприємств, є їх комерціалізація, тобто процес одержання економічних вигід від тих нематеріальних активів, що перебувають в користуванні у підприємства. Актуальність вирішення даної проблеми посилюється здатністю нематеріальних активів до тиражування, що є досить нетиповою ситуацією для облікової системи і яка потребує обґрунтування можливих шляхів її вирішення.

Розвиток ринку програмного забезпечення, поширення Інтернет та поява нових технічних засобів призвели до виникнення нової форми комерціалізації комп'ютерних програм – шляхом забезпечення доступу до SaaS середовища. SaaS середовище дозволяє забезпечити одночасний доступ до комп'ютерної програми, розміщеної на спеціальному сервері як для її розробників, так і для зовнішніх користувачів, при цьому все обслуговування її функціонування покладається на розробника (вендора). Одержання

доступу до комп'ютерної програми через SaaS середовище є прикладом оренди нематеріальних активів, в результаті якої власник нематеріального активу одержує орендні платежі.

Однак, стосовно того, як ці платежі слід відображати в обліку орендатора нематеріального активу, серед науковців відсутня єдність в поглядах. Як відмічає з цього приводу М. Джентл, проблема капіталізації або списання на витрати доступу до комп'ютерних програм через хмарні технології породжує безліч дискусій, більшість з яких може бути пояснена низькою фінансовою грамотністю більшості IT-персоналу [2]. Окремі дослідники пропонують обирати необхідний варіант їх обліку виходячи із впливу такого варіанту на показники діяльності компанії та цілі, які ставить перед собою менеджмент підприємства. На нашу думку, вибір з двох даних варіантів облікового відображення орендних платежів за використання комп'ютерної програми через SaaS середовище (CAPEX or OPEX) має бути закріплений і обгрунтований в обліковій політиці підприємства, оскільки формування чіткого правила (капіталізувати або не капіталізувати) не дозволяє врахувати специфіку підприємств, які використовують такі програмні продукти в своїй діяльності.

Проблему відображення витрат з оренди комп'ютерної програми через SaaS середовище окремі дослідники взагалі не вважають проблемою, а називають ефективним інструментом "перекачування" капітальних інвестицій в витрати періоду [1], що дозволяє впливати на результати діяльності підприємства. Відповідно, існування можливості вибору способу доступу до комп'ютерної програми (звичайним способом чи через SaaS середовище) та різних підходів до їх облікового відображення створюють альтернативні варіанти побудови бізнес-процесів підприємства та їх облікового відображення, що є засобом управління результатами діяльності підприємства.

Обгрунтовано, що порядок облікового відображення орендних платежів за використання комп'ютерної програми через SaaS середовище має бути закріплений і обгрунтований в обліковій політиці підприємства. Прийняття рішення щодо капіталізації або включення до складу витрат таких платежів має бути прийняте на основі врахування специфіки підприємств, що використовують даний нематеріальний актив в своїй діяльності.

Перспективою подальших досліджень є аналіз особливостей комерціалізації окремих видів нематеріальних активів (торговельних марок, комп'ютерних програм, об'єктів промислової власності, що охороняються патентами тощо), виділення специфічних характеристик даного процесу та визначення їх впливу на порядок облікового відображення комерціалізації таких нематеріальних активів.

Одним із актуальних напрямів досліджень з позиції теорії бухгалтерського обліку є обгрунтування ролі методики бухгалтерського обліку як відправного пункту для прийняття рішень щодо порядку здійснення господарської діяльності підприємства, що було виявлено на прикладі існуючих варіантів обліку (капіталізації або включення до складу витрат) орендних платежів за використання комп'ютерної програми через SaaS середовище.

Список використаних джерел:

1. Gardner J. CAPEX vs. OPEX? Convincing the C-Suite on Cloud Computing / Jake Gardner // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.logicworks.net/blog/2013/10/capex-vs-opex/
2. Gentle M. Capitalizing software development costs – waterfall, agile and cloud / Michael Gentle // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://itprojectfinancials.com/insights/2011/06/05/capitalizing-software-development-costs-from-sdcl-to-agile/

Лозовська К. С., наук. кер. Кубік В. Д., ст. викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ РУХУ ТОВАРІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

На сучасному етапі розвитку національної економіки роздрібна торгівля як форма торговельної діяльності набула широкого розповсюдження. В зв'язку з цим, облік товарів, реалізація яких є основною діяльністю таких підприємств, можна вважати однією з найголовніших ділянок обліку.

Актуальність правильної організації обліку руху товарів на підприємствах роздрібної торгівлі полягає в тому, що від того, наскільки правильно і точно ведеться облік в деякій мірі залежить фінансовий результат господарської діяльності підприємства. Крім того, рух товарів безпосередньо пов'язаний з виникненням податкового кредиту та зобов'язань з податку на додану вартість, доходів та витрат, отже знаходиться під пильною увагою контролюючих органів. Все це зумовлює необхідність ретельного аналізу нормативних документів, чіткого дотримання методології в обліку товарів. Тому що побудова та функціонування бухгалтерського обліку на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, розроблених органами, на які покладається керівництво обліком. [4]

Отже, роздрібна торгівля - це сфера підприємницької діяльності з реалізації товарів або надання послуг на підставі усного чи письмового договору купівлі-продажу безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання. В свою чергу, товари включаються до складу оборотних активів та формують запаси підприємств торгівлі. Таким чином, товари знаходяться на ключовій позиції в структурі оборотних активів торговельного підприємства, оскільки саме процеси товароруху забезпечують основну частку прибутку підприємства від операційної діяльності. Найважливішою ж функцією управління товарними ресурсами в сучасних умовах господарювання є бухгалтерський облік, в якому формується методична та інформаційна база для прийняття оптимальних управлінських рішень [2, с. 157].

Проблеми обліку торгівельних запасів в умовах реформування економіки набувають особливої актуальності у зв'язку з потребою отримання точної та достовірної інформації.

Наявність товарних запасів на підприємствах торгівлі має свої як позитивні, так і негативні сторони. Основними причинами накопичення товарних запасів на підприємстві в сфері збуту є: необхідність безперервного обслуговування клієнтів в умовах сезонного коливання попиту та раптового підвищення обсягів продажу; можливість економії на транспортних витратах; необхідність розміщення запасів у центрах споживання для скорочення терміну виконання замовлення.

До негативних наслідків наявності товарних запасів на підприємстві можна віднести те, що в них заморожуються значні фінансові ресурси і обсяги товарно-матеріальних цінностей, які могли б бути використані суб'єктами підприємництва на інші цілі, наприклад, інвестиції в нові технології, маркетинг, підвищення продуктивності праці; великі рівні запасів товарних запасів гальмують покращення її якості, так як підприємства, фірми перш за все зацікавлені в їх реалізації до інновацій в якість; наявність значних запасів в постачанні, виробництві і збуті є перепоною для впровадження інтегральної парадигми логістики і концепції загальних витрат, так як ізолює групи ланок логістичної системи (ЛЛС) і стадії бізнесу один від одного [5, с. 8].

Під час обліку товарів виникає багато проблем. Насамперед це пов'язане з тим, що на багатьох підприємствах їх облік ведеться паралельно трьома підрозділами з різною метою: 1) на складі в натуральному виразі враховується все, що там фізично знаходиться. Основна мета складського обліку – збереження товарів; 2) у торговому відділі формується й аналізується інформація про рух і залишки товарів з метою ефективного продажу; 3) у бухгалтерії облік запасів ведеться з використанням встановлених П(С)БО 9 методів для формування фінансової та податкової звітності.

Виходячи з вищезазначеного, часто виникають ситуації, коли за даними одного підрозділу залишок запасів є (наприклад, у торговому відділі), а в обліку іншого (наприклад, бухгалтерії) – залишків немає.

На практиці найбільш поширені три причини розбіжностей в обліку: по-перше, пересортування, яке може бути викликане як об'єктивними, так і суб'єктивними причинами. До суб'єктивних причин належить і людський фактор, тобто помилки співробітників, викликані не недостатньою кваліфікацією бухгалтера чи комірника та браком знань у галузі товарознавства. Через це інформація з одного й того ж документа може бути неоднаково відображена в обліку різних підрозділів; по-друге, некоректний облік переходу права власності. Наприклад, товар проданий, але й далі знаходиться на складі підприємства на відповідальному зберіганні. У бухгалтерії та торговому відділі він списаний, а на складі продовжує враховуватись у картках складського обліку без змін [1]; по-третє, використання різних програмних забезпечень різними підрозділами в межах одного підприємства. Наприклад, у бухгалтерії використовується програма «1С: Підприємство», яка охоплює всі ланки обліку на торгівельному підприємстві – від обліку товарних запасів до формування фінансової звітності, у той час коли на складі часто використовують більш спрощене та дешевше програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться виключно облік товарних запасів і лише в натуральному вимірнику. При такому методі організації обліку відсутня централізована система обліку в результаті чого бухгалтерія не може оперативно реагувати на виникнення помилок в процесі ведення складського обліку. Іншою стороною даної проблеми є розбіжності у номенклатурному найменуванні одиниць товарних запасів. Наприклад, у бухгалтерському обліку товар іменується як «цитрусові фрукти», а в складському обліку даний товар зазначений як «апельсини».

Також слід зазначити, що особливість сучасного стану обліку товарів у підприємствах України полягає у тому, що у зв'язку із частими змінами цін на товари, що пов'язані з коливанням цін на відповідні товари на світовому ринку, підвищенням тарифів на імпорт, зміною податкової політики, їх оцінка набуває особливої актуальності. Тому проблемою в цьому випадку виступає вибір того методу, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки діяльності [3]. Попри це, в процесі ведення обліку руху товарів на підприємствах роздрібної торгівлі виникають труднощі з відображенням торгової та правильністю списання собівартості реалізованих товарів. Адже, до продажної (роздрібної) ціни товарів входять, крім первісної вартості товарів, суми податку на додану вартість, сплачені постачальникам, та суми торгової націнки на покриття витрат і отримання доходу від торгівлі.

В свою чергу, товари повинні списуватися з кредиту рахунка 28 «Товари» на дебет рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» за фактичною собівартістю. Фактична собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки, яка за розрахунком до них відноситься. Об'єднання на рахунку 28 «Товари» активних субрахунків для обліку товарів і тари з контрактивним пасивним регулюючим субрахунком 285 «Торгова націнка» призводить до плутанини в бухгалтерських записах товарних операцій.

У результаті розгляду проблем теорії обліку товарів нами зроблено наступні висновки та розроблені пропозиції:

1. Одним із найважливіших завдань організації фінансового обліку є необхідність раціональної організації облікової номенклатури на підприємстві. Забезпечення раціональної організації обліку товарів пропонується здійснювати у чотири етапи: класифікація і кодування товарів; перехід до обліку запасів за кодами, а не найменуваннями; організація документообороту; проведення інвентаризацій. Застосування зазначених етапів дасть можливість забезпечити науково обгрунтоване визначення об'єктів аналітичного обліку запасів та здійснити раціональне узгодження процесу фінансового та складського обліку.

2. Забезпечення комплексності систем автоматизованої обробки фінансово-розрахункових задач, що передбачає використання єдиної бази даних, яка формується з нормативної, вхідної та вихідної інформації.

3. Застосування методу середньозваженої собівартості, який полягає в тому, що при багаторазовому надходженні товарів по різним цінам находять їх середню, і вже по цій величині розраховують собівартість реалізованих товарів. Це дозволить одержати більш реальну оцінку активів в умовах постійних коливань цін на товари, врівноважити витрати на здійснення торговельної діяльності та ефективніше управляти вартісною формою руху товарів.

4. Об'єднання на рахунку 28 «Товари» активних субрахунків для обліку товарів і тари з контрактивним регулюючим субрахунком 285 «Торгова націнка» з точки зору теорії та практики бухгалтерського обліку недоцільно. У зв'язку з цим було б на краще у робочому плані рахунків підприємств роздрібної торгівлі для обліку торгових націнок використати резервний код рахунка 29 в класі рахунків 2 «Запаси». Або ж доцільно було б суму торгової націнки, яка відноситься по розрахунку до реалізованих товарів, списувати так: Дт 285, Кт 902 – на зменшення продажної вартості реалізованих товарів або рівнозначним записом способом сторно: Дт 902, Кт 285 – на зменшення дебетового обороту субрахунку 902, де врахована продажна вартість товарів [3]. Такий підхід до обліку товарів і торгових націнок не лише дає можливість спростити синтетичний і аналітичний облік, а й сприяє об'єктивному відображенню в бухгалтерському обліку та звітності фактичної собівартості реалізованих товарів, залишків товарів, а також фінансових результатів торговельних підприємств і організацій.

Таким чином, запропоновані шляхи удосконалення обліку операцій з продажу товарів сприятимуть більш повному та об'єктивному відображенню торгових операцій у бухгалтерському обліку підприємств роздрібної торгівлі, а саме від цього залежить ефективність та оперативність прийняття рішень щодо стратегії і тактики розвитку підприємства.

Список використаних джерел:

1. Голубенко В. Кілька кроків до порядку в обліку запасів // Дебет-Кредит. – 2003. – № 37.
2. Зябченкова Г.В., Жеребятникова І.Ю. Проблеми бухгалтерського обліку товарних запасів // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (18-20 лютого 2008 р.). – Київ, – 2008. – 157с.
3. Калініченко А. В., Нарижна О. С. Проблемні питання обліку операцій з продажу товарів в роздрібній торгівлі та шляхи їх вирішення. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.confcontact.com
4. Кубік В. Д. Облікова політика підприємства та її роль в організації обліку / В. Д. Кубік // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торгівельно-економічного інституту. Серія: Економічні науки. – Хмельницький: ХКТЕІ, 2015. – № 9. - С. 201-204. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/3619
5. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / За ред. І. Б. Садовська - К.: ЦУЛ. - 2013. - 688 с.

Лоханова Н.О., д.е.н., професор
завідувач кафедри обліку і аудиту
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ПОДАЛЬШОГО РЕФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ НА ПІДСТАВІ МСФЗ

В умовах процесу глобалізації, з яким приходиться стикатися вітчизняним підприємствам, дуже важливим стає пошук подальших напрямів реформування облікової системи, оскільки саме від неї багато в чому залежить стан інформаційного забезпечення управління в цілому і підтримки достатнього рівня конкурентоспроможності всіх господарюючих суб'єктів. Проблеми реформування системи бухгалтерського обліку в Україні розглядаються в працях цілого ряду дослідників. Так, ним присвячено праці: В.М. Пархоменка, Л. Г. Ловінської, С. Ф. Голова, М.І. Бондаря, А. В. Озеран, Р.В. Кузіної та багатьох інших авторів.

На даний час відбулося багато знакових подій, які в цілому визначають загальний вектор реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, зокрема закладені інституціональні підстави для запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності і здійснено перші кроки на цьому шляху, внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», прийнято оновлений Податковий кодекс України, який максимально зорієнтований на використання бухгалтерської інформації для цілей розрахунку податку на прибуток, розроблено нове Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", яке замінило собою раніше діючі П(С)БО 1-5 тощо.

Мета дослідження полягає в тому, що чітко з'ясувати питання – якими мають бути наступні інституційні кроки в реформуванні облікової системи вітчизняних підприємств?

До числа наступних кроків, на наш погляд, можуть бути віднесені такі. Насамперед, необхідно чітко визначитися, яким шляхом у реформуванні обліку піде Україна та її господарюючі суб'єкти: чи це буде, як і зараз, шлях паралельного застосування національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Міжнародних стандартів фінансової звітності для окремих груп суб'єктів, чи, можливо, за основу повністю будуть взяті МСФЗ, як для великих підприємств, так і МСФЗ для суб'єктів малого бізнесу. Вважаємо, що другий шлях є в перспективі більш ефективним, оскільки він дозволить створити максимальні інституціональні засади для формування такої інформаційної системи вітчизняних підприємств, яка була б здатна готувати інформацію обліку і звітності в зрозумілому для всіх потенційних користувачів форматі із необхідними розкриттями показників. Шлях паралельного застосування національних П(С)БО і МСФЗ, на нашу думку, менш вдалий, враховуючи, що він передбачає постійний процес оновлення національних П(С)БО з урахуванням внесення змін до МСФЗ.

Однак, якщо за основу буде взятий другий шлях, це ставить завдання як найшвидшого оновлення і узгодження національних П(С)БО, по-перше, з МСФЗ, по-друге, їх гармонійної ув'язки між собою. Звернемо увагу, наприклад, на ситуацію, що сталася з національними П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість", 11 "Зобов'язання", 12 "Фінансові інвестиції", 13 "Фінансові інструменти". Як відомо, в системі МСФЗ відповідні об'єкти обліку і звітності потрапляють під дію таких МСФЗ, як: 7 "Фінансові інструменти" і 9 "Фінансові інструменти: розкриття інформації". І дійсно, всі перелічені об'єкти постають саме як фінансові інструменти, однак, у вітчизняній системі обліку і звітності порядок нормативного регулювання їх відображення розкиданий між низкою стандартів, які в ряді випадків по різному підходять до визначення методик обліку таких економічних об'єктів. Отже, на рівні нормативного забезпечення доцільно найближчим часом здійснити упорядкування норм цих стандартів, привести їх у відповідність до МСФЗ. Доцільно відмінити відповідні П(С)БО 10, 11, 12 і повністю переглянути П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" з урахуванням норм оновлених МСФЗ 7 і 9. У даному випадку наведено лише один приклад необхідності перегляду діючих П(С)БО, однак, перелік таких прикладів

можна продовжити. Доцільно лише звернути увагу на П(С)БО, якими регламентовано облік доходів і витрат – П(С)БО 15 "Доходи" і П(С)БО 16 "Витрати". Давно відомо, що аналогу П(С)БО 16 в пакеті МСФЗ немає, а відносно П(С)БО 15 слід зазначити, що він розроблений як аналог МСБО 18 "Виручка", однак, у даний час з'явився новий МСФЗ 15 "Виручка по договорах з покупцями", в якому передбачені взагалі нові критерії визнання доходів, отже, й в національній обліковій практиці слід передбачити можливість застосування нових підходів, тобто є необхідними зміни в діюче П(С)БО 15 і чітке з'ясування, чи доцільно зберігати в існуючому вигляді П(С)БО 16. Отже, питання упорядкування інституційних засад у вигляді національних П(С)БО, як норм, що регулюють облік і звітність в Україні, постає нагальною потребою у випадку, якщо національні П(С)БО будуть зберігатися як інструмент нормативного регулювання обліку більшої частини вітчизняних підприємств.

Також хотілося б звернути увагу на ще один аспект інституційного характеру.

У роботі Д.Норта «Розуміння процесу економічних змін» акцентовано увагу на двох функціях, які виконують інститути: створення обмежень і створення стимулів [1, с. 104; 2]. Аналіз дій інститутів, які відносяться до системи обліку в Україні, дозволяє зробити висновок, що розвиток вітчизняної облікової системи більшою мірою базується на аспекті обмежень. Це пояснюється тим, що в Україні є чітко регламентована система ведення обліку, і хоча в останні роки робляться спроби дещо зменшити регламентуючу роль державних інститутів, а також надати більше прав підприємствам стосовно ведення обліку (для прикладу наведемо скасування нормативного регулювання обов'язкового складу субрахунків), однак рівень регламентації залишається високим. У цілому, на жаль, розвиток всього інституціонального середовища, в якому нині доводиться функціонувати бізнесу, здійснюється саме за рахунок створення системи обмежень, регламентів і заборон. Це стосується як сфери регулювання бухгалтерського обліку в цілому, так і його співвідношення з оподаткуванням. При цьому стимулююча роль інститутів, яку вони мають виконувати поряд із обмежувальною, часто не забезпечується. Наприклад, стосовно ситуації із запровадженням МСФЗ в Україні маємо зміни в нормативній базі, які передбачили застосування системи обмежень, точніше чітко встановлених зобов'язань здійснювати складання звітності за МСФЗ для публічних компаній, і залишили поза увагою стимулюючу роль. Що має бути стимулом для підприємства при запровадженні складної облікової системи на підставі вимог МСФЗ? Ці стимули нормативними актами не передбачені. Підприємства, що потрапили в перелік тих, для кого є обов'язковим застосування МСФЗ, змушені це робити, але ніякої державної підтримки і стимулів при цьому не передбачено. Що стосується неформальних інститутів, то й тут із стимулами також прогалина, оскільки об'єктивний запит на якісну фінансову звітність за МСФЗ з боку користувача існує дуже в незначної кількості вітчизняних підприємств, що мають наміри виходити на світові чи європейські ринки. Отже, через створення системи стимулів може бути змінено підхід від запровадження формальних і малодієвих інституціональних змін до реальних процесів покращення облікової системи за рахунок поєднання й розвитку формальних і неформальних «правил гри». Слід зазначити, що подальші кроки у реформуванні облікової системи вітчизняних підприємств мають полягати в тому, що необхідно сформувати запит на якісну фінансову інформацію з позицій потенційного і реального власника.

Список використаних джерел:

1. Норт Дуглас. Понимание процесса экономических изменений / пер. с англ. К. Мартынова, Н.Эдельмана; Гос. ун-т. – Высшая школа экономики. – М.: Изд. Дом гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 256 с.
2. Балацкий Е. В. Дуглас Норт: когнитивно-институциональный теоретический синтез // Капитал страны. Федеральное интернет-издание. – 15.03.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kapital-rus.ru/articles/article/182691.

Мазіна О.І., к.е.н., доцент
кафедри обліку і аудиту ВНЗПО «Статус», член ФПБАУ, Київ

ФАХОВА ПІДГОТОВКА З ОБЛІКУ І АУДИТУ: ВИКЛИКИ І МОЖЛИВОСТІ

Як показують дослідження, рівень підготовки фахівців з бухгалтерського обліку, їх професійні навички є дуже важливими складовими не тільки в кар'єрному становленні окремого фахівця, але і в ступені організації бухгалтерського обліку на підприємстві як складової системи управління підприємством загалом. В той же час облікова система, охоплюючи всі без винятку підприємства, генерує інформацію про стан економіки держави в цілому, а, отже, рівень фахової підготовки з бухгалтерського обліку впливатиме на прийняття економічних рішень і на рівні держави.

Отже, значна увага повинна бути приділена проблемам підготовки фахівців з бухгалтерського обліку у вищих навчальних закладах та підтримки їх професійного рівня в динамічному середовищі регуляторної політики України.

Аналізуючи причини існування незадовільного стану освіти у напрямі бухгалтерського обліку, слід зазначити, що їх можна назвати багато. Однак є причини, на які слід звернути особливу увагу, оскільки без їх усунення подолання негативних тенденцій може виявитися неможливим.

Перш за все це відсутність виваженої та послідовної стратегії розвитку бухгалтерського обліку на державному рівні, що повинна включати і вимоги до розвитку професії.

Сьогодні в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відсутні вимоги як до особи, яка здійснює діяльність у сфері бухгалтерського обліку, так і особи, яка має право займати посаду головного бухгалтера. Законом, також повністю ігноруються регуляторні можливості громадських професійних організацій, які втілюють у своїй діяльності найвищі вимоги до професії.

При цьому, існує досвід багатьох країн Східного партнерства, які зробили багато рішучих кроків у становленні професії бухгалтера саме шляхом впровадження змін в законодавство. Так в законі про бухгалтерський облік Молдови [1] встановлено два види регулюючих органів:

державні органи (Парламент, Міністерство Фінансів, Національна комісія по цінним паперам і фінансовому ринку, Служба фінансової звітності при Національному бюро статистики);

професійні асоціації, метою яких є удосконалення і розвиток бухгалтерського обліку.

Також і законодавство Білорусі [2], Грузії [3] і інших країн Східного партнерства визначилися з роллю професійних організацій у становленні професій бухгалтера і аудитора.

Оскільки країни пострадянського простору, у тому числі і Україна, реалізують стратегії входження до єдиного економічного простору з ЄС і критичним стає транспарентність інформації, яка генерується системою бухгалтерського обліку, що вимагає не тільки використання єдиних правил і методик формуванні інформації, але і єдиних правил і методик підготовки фахівців, слід більш уважно дослідити вимоги міжнародних стандартів освіти професійних бухгалтерів. Тому, що саме професійність бухгалтера є основоположним фактором довіри до інформації бухгалтерського обліку та звітності і, водночас, запорукою досягнення її соціальної місії.

Найбільш апробованими в історичному аспекті та визнаними у світі громадськими організаціями, що взяли на себе відповідальність за формування вимог щодо ведення бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності, здійснення аудиту та вимог до освітньо-кваліфікаційного і етичного рівнів відповідних фахівців, вважаються Американський інститут дипломованих публічних бухгалтерів (AICPA) та Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA, Великобританія).

AICPA – це американська громадська професійна організація, заснована у 1887 році, що розробляє загальноприйняті аудиторські стандарти, здійснює випуск коментарів з

основних питань обліку, несе відповідальність за етичне керівництво професією. Сьогодні членами цієї організації є понад 350 тис. фахівців, зайнятих у бізнесі, державному регулюванні, включаючи студентські спілки і міжнародних партнерів.

ACCA - заснована в 1904 р., налічує біля 180 тисяч членів і 320 тисяч студентів в 170 країнах світу. Асоціація має розгалужену мережу офісів і екзаменаційних центрів, які забезпечують підтримку кар'єрного розвитку своїх членів і дотримання ними встановлених професійних та етичних стандартів.

Підтвердженням високого рівня знань і навичок в бухгалтерському обліку є кваліфікації ACCA, такі як DipFM, DipIFR і ACCA Professional Scheme. Повне членство в асоціації передбачає успішне складання 14 екзаменів на англійській мові по фінансовому обліку, фінансовій звітності, аудиту, стратегічному плануванню, підприємницькому праву, податкам, етиці та ін. Присвоєння цієї кваліфікації засвідчує здатність дипломованого бухгалтера працювати у сфері обліку і фінансів будь-якого бізнесу, зазвичай на керівних посадах [4].

Роль об´єднуючої професійної організації взяла на себе Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) - International Federation of Accountants (IFAC). МФБ – це всесвітня організація, заснована у 1977 році, головним завданням якої є служіння суспільним інтересам, шляхом сприяння розробці, прийняттю та впровадженню високоякісних міжнародних стандартів, підтримці розвитку сильних професійних організацій бухгалтерів, поширенню у всьому світі розуміння цінності професійних бухгалтерів та визначення суспільно значимих проблем, у яких досвід професії бухгалтера є найбільш доречним. До складу МФБ входять 167 її дійсних і асоційованих членів зі 127 країн світу, які представляють близько 2.5 млн. практикуючих бухгалтерів [5; 6, с. 6.]

Авторитет МФБ зумовлений не лише тим, що в ній представлені організації багатьох країн світу, а й високим професійно-етичним рівнем членів організацій, які особисто віддані ідеї утвердження якості, компетентності і доброчесності в бухгалтерській професії. МФБ розробляє та ініціює стандарти які повинні базуватися на концептуальній основі гармонізованій в глобальних масштабах для задоволення дедалі зростаючих міжнародних вимог, що висуваються до бухгалтерської професії чи то з боку бізнесу або освіти, чи то з боку організацій державного сектору.

З метою поширення в усьому світі програм підготовки бухгалтерів Комітет з освіти МФБ розробляє Міжнародні стандарти освіти, визначаючи критерії щодо підготовки фахівців з обліку і аудиту. Передбачається, що всі організації – члени МФБ мають дотримуватися цих стандартів, у яких розкривається процес фахової підготовки кваліфікованих професійних бухгалтерів, а також актуальні проблеми їхнього постійного професійного розвитку [5].

Професійні організації світу прагнуть приєднатися до високої місії МФБ та, виконуючи вимоги високих стандартів професії, закладених у статуті організації, стають її асоційованими і повними членами. Так ACCA, будучи до 2008 року асоційованим членом, виконала всі вимоги і стала дійсним членом МФБ.

Серед вітчизняних професійних організацій, яких в Україні нараховується сім, єдиним дійсним членом МФБ є Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України (ФПБАУ) [7].

В документах, які розробляє МФБ встановлюється і універсальне тлумачення терміну професійного бухгалтера, як фахівця, діяльність якого є гарантією успішного використання усіх розроблених стандартів, не залежно від національних, законодавчих та галузевих особливостей.

Професійний бухгалтер - це особа, яка, завдяки формальній освіті та практичному досвіду, є експертом у сфері бухгалтерського обліку, що демонструє і підтримує компетентність, відповідає кодексу етики, дотримується високих професійних стандартів і діяльність якої регулюється через професійну організацію бухгалтерів або інший механізм регулювання.

Професійність бухгалтера формується шляхом проходження декількох етапів становлення фахівця, де на першому етапі формується особа, яка починає свій розвиток, на

другому етапі – особа, яка розвивається у професійному плані, на третьому – розвинена особа, а четвертий етап – це етап безперервного розвитку, що досягається навчанням протягом всього життя для підтримки належного професійного рівня. На кожному з цих етапів встановлюються свої вимоги як до професійних знань та етики так і практичного досвіду [5].

Згідно вимог МСО (Міжнародних стандартів освіти), відповідальність за професійний розвиток, починаючи з вхідних умов до початкового розвитку і закінчуючи періодом безперервного розвитку, покладається на професійні організації, які є членами МФБ. Ними ж розробляються і вхідні критерії входження в процес початкового розвитку, одним з яких може бути, наприклад, наявність диплому про вищу освіту.

Крім того, слід зазначити, що процес професійного розвитку від початку до повної завершеності, коли фахівця визнають як професіонала і повного члена професійної організації, займає значний період часу (до 10 років) і вартість навчання та складання іспитів становить суттєві суми (до $ 10 000) [8].

Отже, чим раніше особа, що обирає спеціальність, пов´язану з обліком і аудитом, розпочне етап професійного розвитку, тим швидше суспільство отримає фахівця, якому можна довіряти формувати інформаційне забезпечення прийняття економічних рішень.

В пришвидшенні процесу проходження всіх етапів професійного розвитку полягають і особисті інтереси осіб- фахівців з обліку і аудиту, адже зменшення часової дистанції від початку розвитку до розвиненої особи, дозволить не тільки скоротити час, але і зменшити фінансові витрати, не зашкодивши при цьому кваліфікаційному рівню.

Такий процес вбачається можливим лише за умови навчання у вищих навчальних закладах за програмою професійної організації, якій надається право встановлювати вимоги до входження в процес початкового розвитку та вимоги проходження всіх етапів професійного розвитку.

Отже забезпечення сучасних викликів в підготовці фахівців з бухгалтерського обліку і аудиту можливе у двох основних напрямах:

перший - визначення стратегії розвитку професії і ролі професійних організацій на законодавчому рівні;

другий -поєднання зусиль вищих навчальних закладів та професійних організацій у напрямі формування кваліфікаційних та етичних вимог до освітніх програм і їхньої реалізації.

Список використаних джерел:

1. О бухгалтерском учете. Закон Nr 113 от 27.04.2007. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: бу http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=324098&lang=2
2. Обухгалтерском учете и отчетности. Закон Республики Беларусь №57-З от 12.06.2013 г. [Електронний ресурс]. – режим доступу: http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=2/2055
3. Об аудите бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Закон Грузии №6598-რს от 29. 06. 2012 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://matsne.gov.ge/ru/document/download/1698895/4/ru/pdf
4. ACCA [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.accaglobal.com/gb/en.html
5. IFAC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ifac.org/
6. Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів. Пер. з англ. за ред. Зубілевич С.Я. ФПБАУ, 2014. – 172 с.
7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua
8. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.accaglobal.com/russia/ru/students/new-students.html

Малишкін О.І., д.е.н., професор,
Київська державна академія водного транспорту, м. Київ

БАЛАНС КОМПАНІЇ В ЄВРО ФОРМАТІ: ВІДМІННСТІ ВІД ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ

З набуттям чинності Директиви 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради та скасовує Директиву Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС» (далі - Директива 2013/34/ЄС або Директива) з'явилася можливість більш конкретного аналізу формату і складу показників балансу компанії (підприємства). Це стосується тих компаній, які планують подавати фінансову звітність за євро форматом. До таких можна віднести відкриті (публічні) акціонерні компанії як євро союзних країн, так і України. Тим більше, що Угода про асоціацію України і ЄС від 2014 року зобов'язує нашу країну поступово імплементувати норми європейського законодавства в різних сферах, у тому числі, в галузях фінансової, статистичної звітностей, оподаткування, аудиту [1, с. 13].

Відтепер в європейському законодавстві доволі детально представлена структура балансу компанії. Горизонтальна розбивка балансу наведена у додатку ІІІ до Директиви 2013/34/ЄС, вертикальна – у додатку ІУ. Загальні вимоги щодо балансу підприємства представлені у наступних статтях Директиви: стаття 9 «Загальні положення про баланс», стаття 10 «Надання балансу», стаття 11 «Альтернатива надання балансу», стаття 12 «Особливі положення у визначенні статей балансу», стаття 14 «Спрощення для малих і середніх підприємств» [2].

Нижче подано укрупнено горизонтальна та вертикальна розбивка балансу (табл. 1, 2) на рівні розділів балансу, яка суттєво відрязняється від вітчизняної практики формату звітності.

Таблиця 1

Горизонтальна розбивка балансу відповідно до додатку ІІІ Директиви 2013/34/ЄС

Актив	Капітал, резерви і зобов'язання
A. Зареєстрований несплачений капітал	A. Капітал і резерви
B. Організаційні витрати	B. Забезпечення (резерви)
C. Необоротні активи	C. Кредиторська заборгованість (довго і коротко строкова відображаються окремо)
D. Оборотні активи	D. Нараховані зобов'язання і доходи майбутніх періодів
E. Передоплата й нараховані доходи	-

До особливостей горизонтального формату балансу за Директивою 2013/34/ЄС можна віднести: розділи позначені літерами; відсутній підсумок активу і пасиву; для мікро підприємств означені позиції будуть статтями балансу.

Таблиця 2

Вертикальна розбивка балансу відповідно до додатку ІУ Директиви 2013/34/ЄС

Актив / пасив	Приклад статей розділу
A. Зареєстрований несплачений капітал	Оголошений, проте не сплачений капітал
B. Організаційні витрати	Згідно національного законодавства
C. Необоротні активи	Нематеріальні активи, основні засоби
D. Оборотні активи	Запаси, аванси надані
E. Передоплата й нараховані доходи	Згідно національного законодавства
F Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом одного року	Кредиторська заборгованість перед банками, постачальниками, бюджетом
G.Чисті поточні активи /	

зобов'язання	
H. Разом активи мінус поточні зобов'язання	Підсумок активу за мінусом поточні зобов'язання
I. Кредитори: суми, що підлягають погашенню протягом більше одного року	Позики , борги кредитним організаціям
J. Забезпечення (резерви)	Резерви сплати податків, пенсійних зобов'язань
K.Нараховані зобов»язання і доходи майбутніх періодів	Згідно національного законодавства
L. Капітал і резерви	Зареєстрований капітал, прибуток/збиток за фінансовий рік

До особливостей побудови горизонтального формату балансу за Директивою 2013/34/ЄС можна віднести: розділи позначені літерами; відсутній підсумок пасиву; підсумок активу відображається за мінусом короткострокових зобов'язань; в розділі капіталу окремими рядками фіксуються суми прибутку/збитку за звітний фінансовий рік та наростаючого підсумку; для мікро підприємств означені позиції можуть бути статтями балансу. Відзначені особливості свідчать про надання переваги в євро форматах балансу змістовній, а ні формальній збалансованості статей активу і пасиву.

Слід звернути увагу на вимоги п. 1 статті 9, який вимагає лишати незмінним з року в рік формат балансового звіту. Відхилення від цього принципу допускаються у виняткових випадках для забезпечення достовірного і об'єктивного уявлення про активи, зобов'язання, фінансовий стан та прибутки або збитки підприємства. Будь-яке таке відхилення та його обґрунтування слід розкривати у примітках до фінансової звітності [3, с. 11].

Важливою, на наш погляд, є норма статті 11 «Альтернативне подання балансового звіту», яка дозволяє підприємствам або певним класам підприємств подавати статті, виходячи з відмінностей між поточними та не поточними статтями, у формах, відмінних від наведених у Додатках III і IV, за умови, що надається інформація, яка, як мінімум, еквівалентна тій, що подається відповідно до Додатків III і IV.

Аналогічно до вітчизняних вимог, для кожної статті балансового звіту слід наводити відповідний їй показник за фінансовий рік балансового звіту, а також відповідний їй показник за попередній фінансовий рік. У разі непорівнянності цих показників держави-члени можуть передбачити необхідність коригування показника за попередній фінансовий рік. У примітках до фінансової звітності необхідно розкривати кожній факт непорівнянності або будь-яких коригувань показників з відповідними поясненнями [4, с. 8].

Важливим для розуміння зв'язку форм фінансової звітності є норма пункту 6 статті 9, якою передбачено, що держави-члени можуть дозволити або вимагати проведення адаптації форм балансового звіту та звіту про прибутки та збитки з метою включення до них даних про розподіл прибутку або порядок обліку збитків. Отже, до балансу може включатися як окремі статті суми розподіленого або нерозподіленого прибутку, а також прибуток суми прибутку (збитку) за звітний рік. У вітчизняній практиці до балансу включається сума нерозподіленого прибутку (не покритого збитку), яка є результатом згортання сум з рахунків звітного періоду (рахунок 79) і наростаючого підсумку з рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (не покритий збиток)».

В європейських країнах малий бізнес є основною рушійною силою в розвитку економіки держав-члені ЄС. Особливо це стосується нових країн-членів – Польщі, Угорщини, Латвії, Литви, Естонії. Тому важливими є кроки європейських урядових структур, спрямованих на спрощення у подачі і оприлюднення звітності для малих і середніх підприємств. Зокрема, згідно статті 14 Директиви, малі та середні компанії, адаптуючи Директиву на національному рівні, матимуть можливість використовувати скорочені формати звітів як для надання, так і для оприлюднення. У даному випадку використовується норма пункту 1 статті 14 Директиви - держави-члени можуть дозволити малим підприємствам складати скорочений балансовий звіт, у якому відображаються лише статті, пронумеровані у Додатках III та IV літерами і римськими цифрами, розкриваючи окремо інформацію, що вимагається в дужках в D (II) розділу «Активи» та C розділу

«Капітал, резерви та зобов'язання» у Додатку III, але зазначаючи лише загальну суму по кожній статті; або інформацію, що вимагається в дужках в D (II) Додатка IV. Приклад такого подання показано у табл. 1 (горизонтальна розбивка балансу) і у таблиці 2 (вертикальна розбивка балансу).

Список використаних джерел:

1. Малишкін О.І. Щодо адаптації положень з обліку і звітності в умовах Угоди про асоціацію України та ЄС /О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2/2016. С. 12-18.
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, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance [електронний ресурс]: http://www.eur-lex.europa.eu/
3. Голов С. Регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в ЄС та виклики для України /С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 10/2014. С. 5-15;
4. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Зубилевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 7/2014. С. 3-17;

Малишкін О.І., д.е.н., професор, Денисюк М.
Київська державна академія водного транспорту, м. Київ

МАЛИЙ БІЗНЕС: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА МСФЗ ДЛЯ МСП І ЗАКОНУ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПОЛЬЩІ НА ТЛІ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС

В українському законодавстві доволі обмежено розкриваються положення щодо облікової політики підприємства. В статті 1 закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність наведено лише поняття «облікова політика» - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. В П(С)БО 6 додатково зазначено, коли облікова політика може змінюватися і яким чином відображати такі зміни у звітності. Окремих умов для малих підприємств не зазначено.

Разом з тим, в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" не згадується про облікову політику в загалі і не зазначено певних особливостей її положень в секторі малого підприємництва.

У той же час, у Міжнародних стандартах фінансової звітності для малих і середніх підприємств (далі - МСФЗ для МСП) цьому приділяється значна увага. Порівняльний аналіз положень МСФЗ для МСП та норм Закону про бухгалтерський облік Республіки Польща (далі - Закон) не показав значних розбіжностей щодо основних положень облікової політики. Правила відрізняються лише ступенем повноти розкриття. Спільним є однаковий набір основних положень політики. Зокрема, це – поняття «Облікова політика», критерії вибору облікової політики, застосування облікової політики, зміна облікової політики, розкриття інформації щодо зміни облікової політики. Проте нормативне визначення цих понять відрізняється (табл.). З аналізу наведених термінів стає очевидним, що про ідентичне визначення понять не йдеться.

Проте по більшості позицій законодавство Польщі дає більш розлогу характеристику положень облікової політики. Це порівняння також вказує на складність та багато вимірність облікової політики як інструменту менеджменту суб'єктів малого бізнесу.

Таблиця

Відповідність облікової політики для малих підприємств за МСФЗ і Законом про бухгалтерський облік Польщі

№	Положення облікової політики	МСФЗ для малих і середніх підприємств [1]	Закон про бухгалтерський облік Польщі [2]
1	Поняття «Облікова політика»	Конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів (п. 10.4).	Вибрані і використовувані підприємством рішення, дозволені законом, у тому числі викладені в МСФЗ, які забезпечують відповідну якість фінансової звітності (п. 3.11).
2	Критерії вибору облікової політики	Власна оцінка підприємства в процесі прийняття рішень, для того щоб користувачі отримали корисну інформацію (п. 10.7).	Необхідність забезпечення відображення в обліку всіх подій, істотних для оцінки майнового та фінансового стану, а також фінансового результату підприємства, зберігаючи при цьому правило обережності (п. 8.1).
3	Застосування облікової політики	Застосування в узгодженому порядку відповідно до аналогічних операцій, подій або умов, якщо цей стандарт не допускає іншого поділу позицій, при яких може бути доцільним застосування іншої політики (п. 10.8).	Застосування в безперервному режимі, зробивши в наступні роки групування господарських операцій, оцінки активів і зобов'язань, визначення фінансового результату та складання фінансової звітності, так щоб інформацію за наступні роки можна було спів ставити (п. 5.2).
4	Зміна облікової політики	Підприємство вносить зміни в облікову політику, якщо: а) це потрібно через зміни в стандарті; б) ця зміна призведе до надання достовірної і доречнішої інформації (10.8).	Підприємство вносить зміни для чіткого уявлення про стан підприємства, починаючи з першого дня фінансового року, незалежно від дати прийняття рішення змінити облікову політику на іншу передбачену законом (п. 8.2).
5	Розкриття інформації щодо зміни облікової політики	За фінансовий рік, в якому відбулись зміни, підприємство повинно розкрити інформацію: а) характер зміни в обліковій політиці; б) суму коригування кожної статті фін звітів на яку це випливає за відображений поточний період та кожний відображений попередній період, в міру можливості; в) суму коригування пов'язану з періодами, що передують відображеним, в міру можливості; г) пояснення, чому неможливо визначити суми, які слід розкрити згідно з пунктами б) чи в) (п. 10.13).	Згідно з законодавством слід розкрити наступну інформацію: а) причини змін; б) чисельний вплив змін на фінансовий результат в) забезпечення порівняння з фінансовою звітністю року що передує тому, в якому відбулися зміни (п. 8.3).

Слід зазначити, що у Польщі доволі розвиненим є малий бізнес і законодавство надає преференції мікро і малим підприємства в організації обліку у бік його спрощення. Зокрема, більше ніж два мільйони польских фірм реєструють операції лише для податкових цілей . При цьому, не ведуться реєстри фінансового обліку і не складається фінансова звітність. Такі підприємства називаються суб'єктами податкового обліку. Податковий облік у Польщі ведеться у двох аспектах: суб'єктів фінансового обліку - визнання (становлення) і реєстрація податкових даних в облікових книгах відповідно до податкового і фінансового права; у суб'єктах податкового обліку – визнання (становлення), підрахунок і реєстрація господарських операцій, що вимагається лише для встановлення податкових зобов'язань (у платників податку на дохід фізичних осіб, що займаються господарською діяльністю) [3, с. 70].

Відповідно до п. 4. 1 закону Польщі підприємства зобов'язані застосовувати прийняті принципи (політики), істинно і справедливо уявлення про фінансовий стан і фінансові показники. Для істинного і достовірного уявлення про фінансовий стан і фінансовий результат підприємство зобов'язується надати будь-яку додаткову інформацію в примітках. Якщо у виняткових випадках застосування конкретного положення закону не допускає істинного і достовірного уявлення про фінансовий стан і фінансовий результат, підприємство не застосовує це положення, а також додаткову інформацію, виправдовує причини своєї відмови і визначає вплив операцій на фінансовий результат.

Польське законодавство передбачає два способи реєстрації господарських операцій: повну бухгалтерську реєстрацію (книгу розрахункову) і спрощену реєстрацію для податкових цілей [3, с. 71]. Отже, для другого типу підприємств норми МСФЗ для МСП не діють.

Підприємства Польщі, як країни-члена ЄС, зобов'язані дотримуватись вимог Директив ЄС, зокрема, облікової Директиви 2013/34/ЄС (далі – Директива 34). Остання встановлює послаблення у сфері звітності для малого бізнесу. Так, стаття 14 «Спрощення для малих і середніх підприємств» встановлює, що держави-члени можуть дозволити малим підприємствам складати скорочений баланс и скорочений звіт про прибутки и збитки, відображаючи лише статті, пронумеровані літерами і римськими цифрами в додатках III і IV до Директиви 34 [4]. Тобто по розділах звіту без деталізації по статтях.

Відносно публікації фінансових звітів, що відповідає такому положенню облікової політики як «Розкриття інформації»), стаття 31 Директиви 34 «Спрощення для малих и середніх компаній» дозволяє звільнити малі компанії від обов'язку публікувати свої звіти про доходи і витрати, а також звітність про управління. Крім того, держава-член може дозволити середнім компаніям публікувати скорочений баланс, відображаючи лише пункти, пронумеровані літерами і римськими цифрами в додатках III і IV. Отже, Директива 2013/34/ЄС регламентує лише окремі положення облікової політики компаній, у тому числі, спрощений підхід до малих підприємств.

Такий підхід означає можливість малому підприємству складати балансовий звіт і звіт про прибутки і збитки у скороченому форматі. Зокрема, в балансі відображаються лише статті, пронумеровані літерами і римськими цифрами у Додатках III та IV до Директиви, розкриваючи окремо інформацію у примітках що вимагається в дужках в розділі D (II) активу та розділу С у пасиві («Капітал, резерви та зобов'язання»). Це дає можливість спростити у таких підприємств не лише поточний облік, а й складання звітності, зменшує обсяги обліково-звітних робіт, що відповідає вимогам преамбули Директиви 34 щодо пріоритетності сектору малого і середнього бізнесу для країн ЄС.

Список використаних джерел:

1. IFRS for SMES (2009): The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, IASB, London 2009.
2. Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. 2002 Nr 76, poz. 694, ze zm.
3. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник. - К.: Знання, 2006. - 311 с. - (Вища освіта XX століття).
4. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain

types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance [електронний ресурс]: http://www.eur-lex.europa.eu/

Матюха М.М., к.е.н., доцент
Київський національний університет технологій та дизайну, м. Київ

МЕТОДИКА ВИКЛАДАННЯ ОБЛІКОВИХ ПРОЦЕСІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ІЗ ВИКОРИСТАННЯМ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ «1С: ПІДПРИЄМСТВО»

Під час викладання облікових дисциплін слухачі вивчають облік процесів господарської діяльності, яка складається із взаємопов'язаних процесів: обліку постачання, обліку виробництва, обліку реалізації. У процесі постачання здійснюється придбання основних засобів, виробничих запасів і товарів, необхідних для забезпечення виробництва або реалізації. У процесі виробництва здійснюється виготовлення нового продукту, надання послуг або виконання робіт, витрачаються основні засоби, виробничі запаси, використовується робоча сила, калькулюється собівартість продукції. У процесі реалізації продають готову продукцію або товари, одержують виручку, виявляють фінансовий результат – прибуток або збиток [1, 2]. Облік процесів між собою пов'язані, один випливає з іншого, і разом вони становлять оборот господарських засобів та джерел їх утворення, які відображаються у звітності.

Послідовність викладення навчального матеріалу по обліку господарських процесів викликає необхідність дотримуватись аналогічної послідовності і при вивченні інформаційних систем обліку на прикладі 1С: Підприємство.

Викладення матеріалу слухачам при ознайомленні з програмою 1С: Підприємство можна розпочати із основ обліку господарських процесів підприємства. Сам облік господарських процесів має бути знайомим слухачам із вивченого теоретичного матеріалу і практики. Доцільно попросити студентів навести приклади первинних документів, які застосовуються для паперового обліку окремих операцій. Доцільно скласти таблиці відповідності первинних документів із електронними формами аналогічних документів системи 1С: Підприємство.

Паралельно необхідно навести приклади способів розрахунків, що здійснюються між контрагентами залежно від першої події. Обговоривши на таких прикладах деякі загальні властивості моделей розрахунків, можна буде перейти до відображення операцій в інформаційній моделі (Рис.1).

Відповідно до моделі викладання облікових процесів із використанням інформаційної системи 1С Підприємство можна включити:

1. загальну схему обробки інформації.
2 завдання обробки інформації.
3. проведення аналогії між теоретичним матеріалом практикою відображення операцій в обліку та системою 1С: Підприємство.
4. скласти та використати таблиці відповідності між первинними документами та їх аналогами електронних форм у системі.
5. використовувати алгоритм створення документів залежно від хронологічної послідовності введення документів.
6. здійснювати контроль ведених документів із визначенням їх впливу на формування звітних документів.

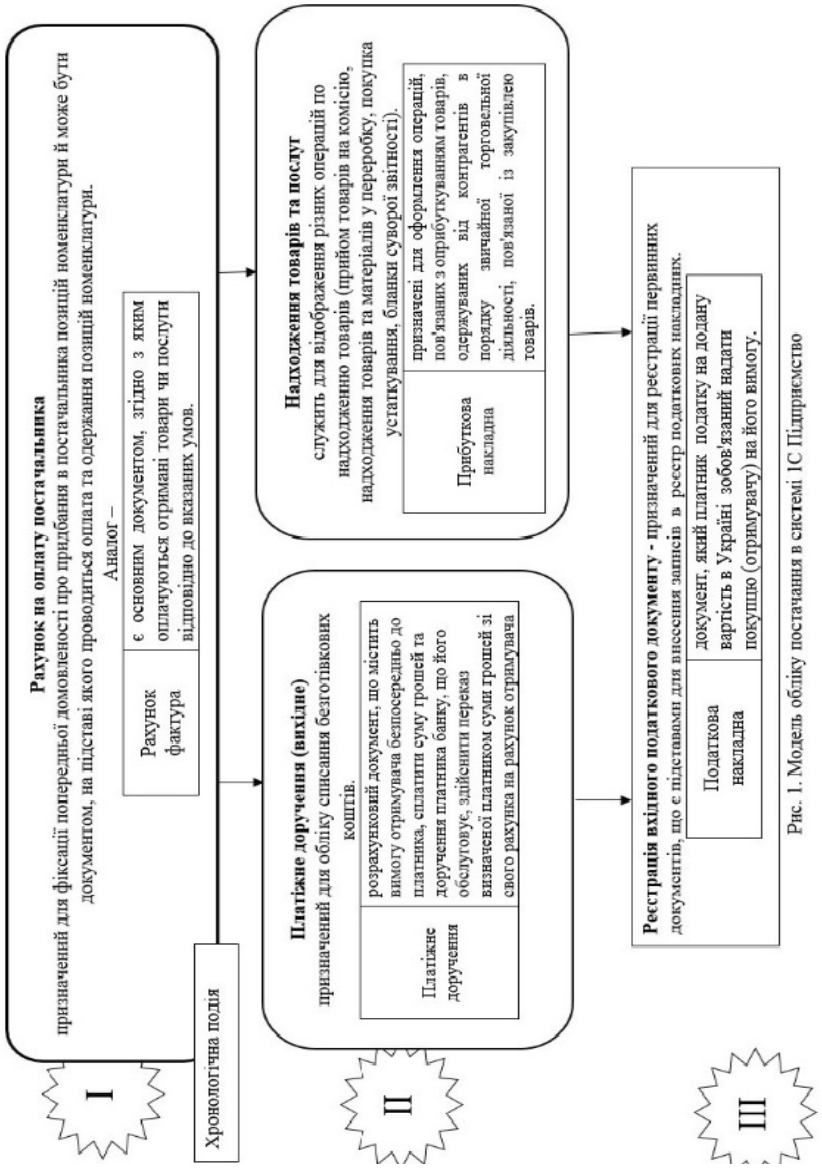


Рис. 1. Модель обліку постачання в системі 1С Підприємство

Список використаних джерел:

1. Максімова В. Ф. Бухгалтерський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 6.050100 «Облік і аудит» – Одеса: ОНЕУ, 2012.– 670 с.
2. В.І. Ждан, Є.Б. Хаустова, І.В. Колос, О.С. Бондаренко. Теорія бухгалтерського обліку. Навчальний посібник/ — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 384 с.

Меденицька О.В., наук. керівник Кузіна Р.В., к.е.н., доцент
Одеский національний економічний університет, м. Одеса

ВІДМІННОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ ТА П(С)БО В ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні є доволі дискусійним питанням на сьогоднішній день. Але попри всі дискусії законодавчо-нормативне регулювання вітчизняної облікової системи, Україна продовжує рухатись до мети - впровадження Міжнародних стандартів. В першу чергу це сприятиме підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для інвесторів інших стран.

Одним із найважливіших елементів, що забезпечує ефективне функціонування діяльності підприємства в державі є основні засоби. Вони є основною складовою балансу, правильність ведення їх в обліку та безпосередньо застосування міжнародного досвіду є необхідним, не тільки для отримання позитивного фінансового результату діяльності підприємства, а й залучення іноземних інвестицій, що значно підвищить загальний рівень економіки в країні та бути конкурентоспроможними на ринку.

Складаючи фінансову звітність за міжнародними стандартами вперше,керівники підприємств та бухгалтерські служби можуть стикнутися з рядом проблем основними з яких є наступні:

– відсутність кваліфікованих фахівців, які можуть розуміти і застосовувати МСФЗ. Причому мова йде не лише про підготовку звітності, а й про використання і розуміння її.

– виникнення додаткових витрат внаслідок потреби у придбанні нового програмного забезпечення, за допомогою якого складання звітності значно полегшило роботу персоналу та зменшило можливість допущення помилок;

– необхідність у зборі додаткової інформації, яку вимагають МСФЗ;

– складність окремих стандартів.

Найбільш важкі для сприйняття на сьогодні елементи МСФЗ – стандарти, присвячені відображенню у звітності фінансових інструментів, зокрема вкладень у цінні папери, похідних інструментів, дебіторської та кредиторської заборгованості. [5]

Існують певні відмінності обліку основних засобів, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Основні засоби». МСФЗ 16 поширюється на всі види активів, які відповідають цьому визначенню, крім біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською продукцією та прав на корисні копалини, розвідування та видобування корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідтворюваних ресурсів. Важливим питанням узгодженості П(с)БО 7 з МСФЗ 16 є визнання основних засобів та визначення складу їх об'єктів.

Згідно з МСФЗ 16 активи передусім слід поділити на такі, що підлягають амортизації, та активи, за якими амортизація не нараховується. Доцільно також окремо вести облік окремих компонентів основних засобів, які мають різні терміни корисної експлуатації або різними способами забезпечують вигоди для підприємства. При цьому варто об'єднувати в один об'єкт групу однорідних основних засобів, які надійшли одночасно та мають однаковий термін корисної експлуатації. МСФЗ 16 не містить вимоги щодо класифікації основних засобів, але передбачає їх розподіл на класи.

Згідно з МСФЗ 16 «Основні засоби», передбачено три основні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, виробничий, зменшення залишкової вартості. [6]

Згідно із стандартами, розробленими Міністерством фінансів України в П(с)БО 7 «Основні засоби» передбачено, крім перелічених в МСФЗ 16, ще такі методи: нарахування амортизації об'єктів основних засобів, як кумулятивний та прискореного зменшення залишкової вартості. Відмінні риси між П(с)БО та МСФЗ можна пояснити тим, що МСФЗ

носять загальний рекомендаційний характер та не враховують національних особливостей ведення бухгалтерського обліку. [7]

З метою уніфікації П(с)БО 7 «Основні засоби» до МСФЗ 16 «Основні засоби» слід вирішити такі завдання :

- узгодити критерії визнання основних засобів та склад їх об'єктів;

- передбачити в П(с)БО 7 «Основні засоби» такі методи нарахування амортизації основних засобів, а також терміни початку та закінчення нарахування амортизації, які зазначені в МСФЗ 16 «Основні засоби». Вирішення вищезазначених проблем дозволить гармонізувати національну систему обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. [9]

Згідно з П(С)БО 7 виділяють кілька критеріїв віднесення об’єктів до основних засобів: об’єкт бухгалтерського обліку повинен бути визнаний активом; використовуватися для чітко визначених цілей; мати очікуваний строк корисного використання більше одного року або операційного циклу; мати фізичну форму – бути матеріальним активом. Такі критерії відповідають критеріям, наведеним у Міжнародному стандарті фінансової звітності 16 “Основні засоби” [4]. Однак існують також деякі відмінності. Так, відповідно до МСБО 16, основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям: а) є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов’язані з об’єктом, надійдуть до суб’єкта господарювання; б) собівартість об’єкта можна достовірно оцінити.

Також, МСБО 16 передбачена можливість об'єднання окремих незначних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів тощо) в один об'єкт основних засобів, національні ж стандарти таку можливість виключають.

Облік витрат на поліпшення основних засобів в бухгалтерському обліку відбувається з урахуванням впливу таких робіт на майбутні економічні вигоди від використання поліпшеного об’єкта. Так, відповідно до П(С)БО №7 «Основні засоби» [1] та Методичних рекомендацій №561 [8] витрати, в результаті здійснення яких відбулось збільшення очікуваних майбутніх економічних вигід від поліпшеного об’єкта основних засобів, включаються до первісної вартості такого об’єкта. Збільшення економічних вигід передбачає дотримання наступних умов:зростання очікуваного терміну корисного використання об’єкта; зростання кількості та/або якості продукції, що виробляється даним об’єктом; зменшення первісно оцінених виробничих витрат.

У п.30 Методичних рекомендацій № 561 [8] зазначено, що витрати на капітальний ремонт основних засобів визнаються витратами звітного періоду. Такі витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремим амортизованим компонентом основних засобів, або якщо ціна придбання активу вже відображає необхідність підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний до використання. До робіт, що пов’язані з поліпшенням основних засобів, у зазначених нормативних документах віднесено: модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо. Витрати з технічного огляду, нагляду, обслуговування та ремонту включаються до складу витрат звітного періоду. У доповненні до п. 14 П(С)БО №7 [1] передбачено збільшення первісної або переоціненої вартості основних засобів в результаті витрат на поліпшення та ремонт згідно порядку, що встановлений податковим законодавством. Для з’ясування питання, за яких додаткових умов ремонтні роботи відносяться до первісної (переоціненої) вартості об’єкта, а коли списуються на витрати, потрібно розглянути положення Податкового кодексу України.

Одним з основних критеріїв віднесення об’єктів до основних засобів у відповідності з національним законодавством є їх матеріальність, тобто наявність фізичної форми. З цим критерієм необхідно погодитися. Оскільки з розвитком суспільства виникають різні об’єкти обліку, зокрема такі об’єкти обліку, як нематеріальні активи, фінансові активи, їх слід розмежовувати і до основних засобів включати лише матеріальні.

З’являється ще одна суперечність, оскільки для віднесення матеріального об’єкта до основних засобів об’єкт повинен бути визнаний активом, то він може приносити економічні вигоди в майбутньому. У затверджених на сьогодні П(С)БО не

наведено поняття “економічна вигода”, на відмінно від МСБО 16. Відсутність законодавчого визначення поняття “економічна вигода” призводить до непорозумінь і суперечностей, що, у свою чергу, ускладнює бухгалтерський облік основних засобів.

Отже, можна зробити висновок, що між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має місце ряд спільних положень. Та все ж у аспекті оцінки,переоцінки основних засобів, визнання їх первісної вартості, амортизації та вибуття є вагомі відмінності. Відмінні риси між П(С)БО 7 та МСБО 16 можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку. Із метою уніфікації П(С)БО 7 до МСБО 16 слід вирішити такі завдання: узгодити критерії визнання основних засобів та склад їх об’єктів у П(С)БО 7 з МСБО 16;визначити в П(С)БО 7 критерії визнання витрат на придбання об’єктів основних засобі, які мають незначну вартість і списуються згідно з МСБО 16 в момент їх придбання;передбачити в П(С)БО 7 такі методи нарахування амортизації основних засобів, які включено до МСБО 16 чітко сформулювати в П(С)БО 7 дії при списанні суми дооцінки об’єкта на нерозподілений прибуток.

Перехід до МСФЗ дасть нам можливість зменшити ризики для інвесторів та кредиторів, забезпечити прозорість та зрозумілість інформації, підвищити зростання довіри до показників фінансової звітності, поглибити міжнародну кооперацію в галузі бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 “Основні засоби” Затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92
2. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік в галузях економіки – К.: Знання, 2010. – 243
3. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, №13-14, ст.112). - http://zakon.rada.gov.ua
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу:// http://minfin.gov.ua.
5. Проблеми та перспективи застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.//Міжнародний збірник наукових праць.//[Електронний ресурс]. – Режим доступу: pbo.ztu.edu.ua/article/download/43237/39993.pdf
6. Порівняльний аналіз обліку основних засобів за міжнародними та національними стандартами.// Науковий клуб.//[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2015_03_27/sekcija_2_2015_03_27/porivnjalnij_analiz_obliku_osnovnikh_zasobiv_za_mizhnarodnimi_ta_nacionalnimi_standartami/83-1-0-1244
7. МСБО 16 «Основні засоби» в контексті національних стандартів і податкового законодавства. // Відкрита Міжнародна інтернет-конференція "МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація"// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/msbo-16-osnovni-zasobi-v-konteksti-nacionalnix-standartiv-i-podatkovogo-zakonodavstva/
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України №561 від 30.09.2004 р.
9. Проблеми відображення основних засобів підприємства в системі національних та міжнародних стандартів обліку // Стаття автора В.Д. Кубік // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/ 2330/1.pdf

Метла О.С., ассистент
Полоцкий государственный университет, г. Новополоцк, Республика Беларусь

МЕТОДИКА АНАЛИЗА РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦИАЛА ОРГАНИЗАЦИЙ ГОРНОДОБЫВАЮЩЕЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Согласно Стратегии развития геологической отрасли и интенсификации освоения минерально-сырьевой базы Республики Беларусь до 2025 года в целях обеспечения эффективности использования минерально-сырьевых ресурсов в первую очередь следует повышать инвестиционную привлекательности геологоразведочных проектов и увеличивать инвестиции на геологическое изучение недр и освоение месторождений. На сегодняшний день одной из самых актуальных задач, непосредственно связанной с повышением эффективности использования минерально-сырьевых ресурсов и инновационным развитием геологоразведочной и горнодобывающей деятельности, является проведение анализа использования минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). Ее решение позволит не только планомерно подойти к вопросам рационального, экономически обоснованного освоения имеющихся минеральных ресурсов, но и к вопросам расширения производственных мощностей действующих и строительства новых горнодобывающих предприятий.

Для экономики страны с позиции перспектив долгосрочного развития приобретает огромное значение определение потенциала минерально-сырьевых ресурсов как основы будущего устойчивого развития общества. В связи с этим необходим анализ использования минерально-сырьевых ресурсов по таким параметрам, как наличие экономического потенциала минеральных ресурсов, интенсивность освоения и уровень их истощения.

Рассмотрим основные направления развития методики анализа ресурсного потенциала горнодобывающих организаций.

Оценка ресурсного потенциала организации является ключевым этапом стратегического анализа. Исследуя факторы производства (разведки и добычи запасов полезных ископаемых) как в совокупности, так и обособленно, принимаются соответствующие управленческие решения по вопросам развития минерально-сырьевой базы, определяются пути рационального использования минеральных ресурсов, а также возможность организации добывающей промышленности к эффективному функционированию в условиях интенсификации минерально-сырьевой базы Республики Беларусь.

Оценку ресурсного потенциала организации добывающей промышленности можно рассматривать в двух направлениях: доходности ресурсного потенциала и затрат на его привлечение. При этом в состав ресурсного потенциала будут включаться минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых) как принадлежащие, так и не принадлежащие на праве собственности. Таким образом, при оценке ресурсного потенциала добывающей организации будем применять одновременно все используемые минеральные ресурсы по фактическим затратам на их привлечение в экономическую деятельность субъектов хозяйствования и по текущей рыночной стоимости, поскольку отдельно друг от друга они не могут дать объективного результата.

В таблице 1 представим показатели, позволяющие оценить ресурсный потенциал добывающих организаций по двум направлениям.

Коэффициенты для оценки ресурсного потенциала организаций добывающей промышленности показывают обеспечена ли компания уровнем запасов полезных ископаемых, необходимым для поддержания добычи, занимается ли она поиском и разведкой новых месторождений, а также показывают стоимость вложенных инвестиций для восполнения своего ресурсного потенциала в необходимом объеме.

Таблица 1.

Показатели для оценки ресурсного потенциала

Название показателя	Расчет показателя	Возможность расчета	
		в рамках применения предлагаемых методик бухгалтерского учета минеральных ресурсов	в существующих условиях (в рамках действующей системы бухгалтерского учета)
Абсолютное изменение объема инвестиций в ресурсный потенциал, приносящий доходы	Изменение стоимости активов по фактической себестоимости	+	+
Абсолютное изменение объема инвестиций в минеральные ресурсы, приносящие доходы	Изменение стоимости минеральных ресурсов по фактической себестоимости	+	-
Абсолютное изменение экономического потенциала ресурсов	Изменение текущей рыночной стоимости минеральных ресурсов	+	-
Коэффициент истощения минеральных ресурсов	Истощение минеральных ресурсов / Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости	+	-
Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала	Истощение минеральных ресурсов / Прирост минеральных ресурсов по текущей рыночной стоимости по результатам разведки	+	-
Коэффициент обеспеченности добычи минеральными ресурсами	1 / Коэффициент интенсивности освоения ресурсного потенциала	+	-
Природная ресурсоотдача	Выручка от реализации / Истощение минеральных ресурсов	+	-
Коэффициент сопоставимости инвестиций в ресурсный потенциал и эффекта от их вложений	Минеральные ресурсы по текущей рыночной стоимости / Минеральные ресурсы по фактической себестоимости	+	-

Источник: собственная разработка.

Таким образом, анализ ресурсного потенциала на основании представленных в таблице показателей и коэффициентов позволит планомерно его использовать для эффективного функционирования производства, определения долгосрочных целей и обеспечения их реализации.

Миролюбенко О.В., наук. кер. Радова О. В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПОТОЧНІ БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ

Сільське господарство є особливою сферою виробничої діяльності, оскільки в процесі виготовлення готової продукції, поряд з фінансовими, матеріально-технічними та трудовими ресурсами, використовуються ще й природні ресурси: земля та живі організми. Порядок обліку і аналізу наявності та руху таких ресурсів досить складний, адже вони постійно змінюються - рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості і та ін. Процес якісних і кількісних змін таких активів отримав назву біологічних перетворень.

Інтеграція економіки України у світовий економічний простір обумовлює необхідність подальшого удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку сільського господарства з метою створення належної інформаційної системи адекватної потребам відкритої ринкової економіки.

Серед вчених і практиків відбувається широка дискусія з питань ведення обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції. У ній брали активну участь В. М. Пархоменко, В. М. Гаврилюк, М. Ф. Огійчук, В. М. Жук та інші вчені.

З 1 січня 2007 року було введено в дію П(С)БО 30 "Біологічні активи", згідно з якими тварини або рослини, які в процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди визначені як біологічні активи [4]. Тобто біологічним активом може бути будь-яка тварина чи рослина, яка утримується або вирощується на підприємстві. Відповідно до МСБО 41 "Сільське господарство" визнання та облік біологічних активів починається, коли підприємство отримує контроль над активом або пов'язаними з ним майбутніми економічними вигодами та може надійно оцінити його собівартість або справедливу вартість [2]. Порядок обліку і аналізу наявності та руху таких ресурсів досить складний, адже вони постійно змінюються - рослини проходять певні фази розвитку, тварини набирають вагу, набувають вікової зрілості і т.ін. Процес якісних і кількісних змін таких активів отримав назву біологічних перетворень.

При огляді наукових джерел щодо теоретичних аспектів обліку біологічних активів вченими виділено ряд проблемних питань, що потребують обговорення у наукових працях. Зокрема, в процесі проведених досліджень Скирпан О. П. і Остапчук О. В. виділяють, що в теоретичному плані нові методологічні підходи до організації обліку передбачають вирішення наступних питань:

• уточнення об’єктів обліку;

• застосування принципів оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції;

• удосконалення документування господарських операцій в сучасних організаційно-правових формах господарювання та при застосуванні комп’ютерних технологій обробки економічної інформації;

• формування доходів, витрат і визначення фінансових результатів; удосконалення статистичної та бухгалтерської звітності;

• звітність і регістри синтетичного та аналітичного обліку.

Для правильної організації обліку, в першу чергу,важливо чітко визначити об’єкти обліку. Об’єктами бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва є види тварин на вирощуванні і відгодівлі: молодняк великої рогатої худоби, свині, вівці, птиця, звірі, бджоли або однорідні групи цих біологічних активів [2].

Важливим джерелом аналізу є фінансова звітність, в якій на звітну дату відображається майно підприємства та джерела його утворення, фінансовий стан та результати діяльності. В Балансі підприємства (ф. № 1) оборотні біологічні активи відображаються в розділі II Активу по статтях "Поточні біологічні активи" та "Незавершене виробництво". Зокрема по статті „Поточні біологічні активи" відображають справедливу чи

первісну вартість дорослих тварин на відгодівлі і в нагулі, птиці, звірів, кролів, дорослих тварин, вибракуваних із основного стада для реалізації, молодняка тварин на вирощуванні і відгодівлі, а також справедливу вартість зернових, технічних, овочевих та інших культур. По статті "Незавершене виробництво" поряд з витратами на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), вартістю напівфабрикатів власного виробництва, відображають первісну вартість поточних біологічних активів рослинництва. Додаткові біологічні активи (крім тварин на вирощуванні і відгодівлі) відображаються за статтею "Готова продукція" [5].

Щодо організації оперативного аналізу біологічних активів, доцільно виділити такі напрями як поточний аналіз (за день, тиждень, декаду, місяць, квартал), пооперацiйний (за окремими технологічними операціями з вивченням їх планової та фактичної послідовності і тривалості, а також строків виконання), та ситуаційний (у разі виникнення непередбачених ситуацій). Це забезпечить можливість виявлення небажаних процесів і вживання запобіжних заходів, від своєчасності яких залежать кінцеві показники використання біологічних активів у господарській діяльності. Аналіз інформації, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності не дає повної уяви про якісні та кількісні характеристики біологічних активів та їх зміну. Тому необхідно створити таку обліково-аналітичну інформаційну систему, в якій інформація буде оперативно формуватись і аналізуватись керівниками виробничих підрозділів, спеціалістами агрономічної та зоотехнічної служб, оскільки вони безпосередньо приймають участь у виробничих процесах, пов'язаних з біологічними перетвореннями рослин і тварин.

Узагальнюючи результати досліджень можна зробити висновок, що зумовлені П(С)БО 30 зміни ще більше ускладнили облік та процес складання звітності, показники Звіту про фінансові результати мало інформативні, а отже, всі проблеми практичного ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві негативно впливають на економіку вцілому. Щоб зупинити цей процес, необхідно, насамперед переглянути існуюче законодавство щодо обліку господарської діяльності в Україні, що орієнтується на світовий досвід господарювання. Варто пам'ятати, що не все, запозичене із-за кордону, є прийнятним для ефективного розвитку української економіки.

Список використаних джерел:

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. //www.minfin.gov.ua
2. МСФО 41 "Сільське господарство"//www.minfin.gov.ua
3. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник /За ред. Жука В.М. - К.: Видавництво ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. - 368 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. //Все про бухгалтерський облік. - 2007. - № 18. - С. 103-106.
5. Рижикова О. Баланс //Все про бухгалтерський облік. - 2008. - № 6. - С. 6-19.

Мисюк В.О., наук. кер. Бардаш С.В., д.е.н., професор
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ

ВПЛИВ МАРКЕТИНГОВИХ КОМУНІКАЦІЙ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОЇ ПІДСИСТЕМИ МЕДІЙНИХ КОМПАНІЙ

Поступова інтеграція України в світовий ринковий простір супроводжується міжгалузевим наповненням національного ринку інструментами, які, як вважається, активно працюють у провідних країнах світу. Це зумовлено перш за все тим, що на ринку представлена значна кількість дочірніх компаній успішного світового бізнесу. Таким чином, стратегія діяльності таких компаній на різних ринках визначається материнською компанією. Насичення національного ринку іноземними філіями зумовлюється не тільки бажанням розширити бізнес, таке рішення може прийматися під впливом зовнішніх факторів, таких як договірні відносини різногалузевих материнських компаній.

Провідний світовий бізнес базується на довірливих партнерських відносинах, суб'єкти яких намагаються їх підтримувати в різних куточках світу, не залежно від того де розташована дочірня компанія. Для прикладу значна кількість світових лідерів галузі торгівлі, працюють тільки з одним рекламним агентством, з тим яке визначене материнською компанією та відповідними внутрішніми документами. Вважається, що політики такого агентства повністю кореспондують політикам його материнській компанії. Саме тому, однією з основних причин бурхливого розвитку маркетингово-комунікаційного ринку України протягом останіх років є отакі інтеграційні процеси. Більше того, національний медійний ринок працює в умовах монополістичної конкуренції, де спостерігається збільшення невеликих фірм, що провадять свою діяльність в медійній галузі, а насправді одні з них функціонують в особистих цілях, а інші ж просто не здатні створити конкуренцію провідним медійним лідерам.

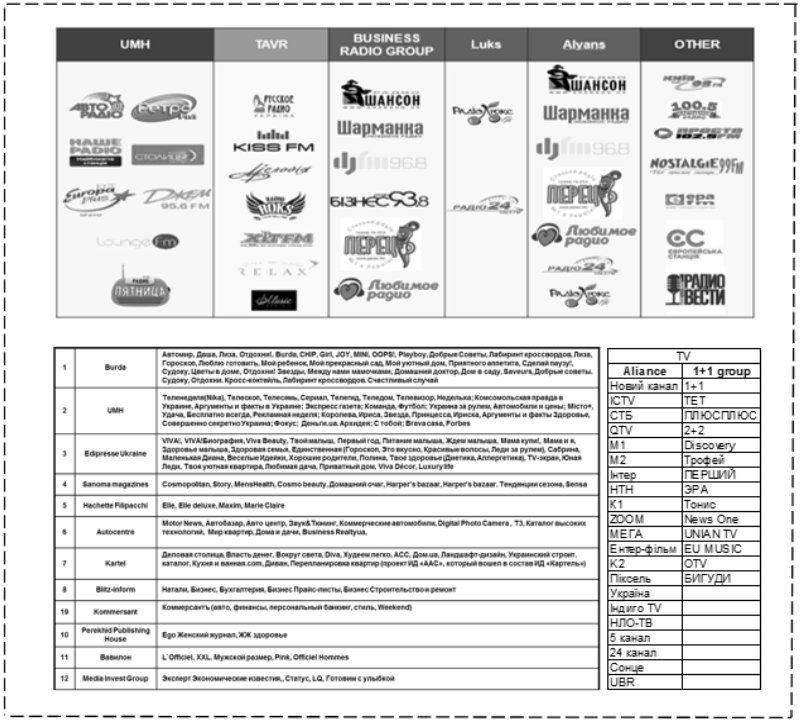
Останім часом, саме серед медійних компаній, спостерігається значна активізація маркетингово-комунікаційної діяльності, що може носити проконкурентну та анти конкурентну позиції. Антиконкурентна позиція полягає в тому, що медійні холдинги мають достатньо ресурсів, щоб дозволити собі рекламні заходи, яких значно менші представники цього ринку не використовують. Таким чином, це ще один інструмент боротьби з потенційним конкурентом, для якого такі дії можуть слугувати перешкодою входження на ринок. З іншої ж позиції, активне використання комунікативних заходів, які поширюють інформацію про компанію та її послуги, може бути використано конкурентами з цілю створення послуги-субституту, яка може бути значно дешевшою.

На сьогодні, медійний ринок України знаходиться під егідою холдингів ТВ, преси та радіо (рис.1). Інші ж компанії, які надають маркетингово-комунікаційні послуги, мають значно простішу організаційну структуру.

Різноманіття видів маркетингово-комунікативної активності компаній, специфіка їх галузі та обсяги діяльності, вимагають формування інформації, якій можна довіряти. Саме тому, адаптація умов організації обліку та контролю до природи такої діяльності, є об'єктивною необхідністю (рис.2), адже будь-які зміни в господарському процесі суб'єкта господарювання повинні супроводжуватися адаптацією до них систем бухгалтерського обліку та фінансового контролю.

В свою чергу, адаптація системи бухгалтерського обліку повинна забезпечити повне відображення всіх господарських операцій в обліку з метою подальшого використання її не тільки для обчислення фінансових результатів, але і для управлінського обліку, адже інформація може не мати вартісного вираження, але бути цінною для прийняття управлінських рішень.

Система ж фінансового контролю повинна бути адаптованою в рамках використання процедур контролю до даного об'єкта та розширення критеріїв оцінки якості такої системи. Таким чином, враховуючи зростаючі обсяги витрат на рекламно-комунікаційну діяльність підприємств та їх організаційно-правову форму, власники таких суб'єктів господарювання проявляють прямий інтерес до того, з якою ефективністю витрачаються ці кошти, чи існують шляхи оптимізації таких витрат та чи вся інформація щодо них, яка існує в системі господарювання, охоплюється повністю управлінським персоналом. В межах цих питань актуальності набирає аудит таких витрат, який цілком і повністю може проводитися як внутрішніми аудиторами, бути плановим, так і зовнішніми – бути ініціативним. В той же час, перед спробами якнайшвидше адаптуватися до змін ринку, перед підприємствами постає проблема системного дослідження маркетингово-комунікативної діяльності підприємства, в цілому. Таке дослідження необхідне в першу чергу для того, щоб адаптація систем управління базувалася на реальних показниках, які важливо структурувати за цілями обліку, а вже після цього проводити їх адаптацію



1	Burda	Автомир, Даша, Лиза, Отдохни!, Burda, CHIP, Girl, JOY, MINI, OOPS!, Playboy, Добрые Советы, Лабиринт кроссвордов, Лиза, Гороскоп, Люблю готовить, Мой ребенок, Мой прекрасный сад, Мой уютный дом, Приятного аппетита, Сделай паузу!, Судоку, Цветы в доме, Отдохни! Звезды, Между нами мамочками, Домашний доктор, Дом в саду, Seventeen, Добрые советы. Судоку, Отдохни. Кросс-кэтчвель, Лабиринт кроссвордов, Счастливый случай
2	UMH	Теленеделя(Nika), Телескоп, Телесемь, Сериал, Телепід, Теледом, Телевизор, Неделька; Комсомольская правда в Украине, Аргументы и факты в Украине; Экспресс газета; Команда, Футбол; Украина за рулем, Автомобили и цены; Місто+, Удача, Бесплатно всегда, Рекламная неделя; Королева, Ириса, Звезда, Принцесса, Ириска, Аргументы и факты Здоровье, Совершенно секретно Украина; Фокус; День.ua, Аргидея; С тобой; Brava casa, Forbes
3	Edipresse Ukraine	VIVA!, VIVA!Биография, Viva Beauty, Твой малыш, Первый год, Питание малыша, Ждем малыша, Мама купит, Мама и я, Здоровый малыш, Здоровая семья, Единственная (Гороскоп, Это вкусно, Красивые волосы, Люди за рулем), Сабрина, Маленькая Диана, Веселые Идейки, Хорошие родители, Полина, Твое здоровье (Диетика, Аллергитека), TV-экран, Юная Леди, Твоя уютная квартира, Любимая дача, Приватный дом, Viva Décor, Luxury life
4	Sanoma magazines	Cosmopolitan, Story, MensHealth, Cosmo beauty, Домашний очаг, Harper's bazaar, Harper's bazaar. Тенденции сезона, Sensa
5	Hachette Filipacchi	Elle, Elle deluxe, Maxim, Marie Claire
6	Autocentre	Motor News, Автобазар, Авто центр, Звук&Техник, Коммерческие автомобили, Digital Photo Camera , ТЗ, Каталог высоких технологий, Мир квартир, Дома и дачи, Business Realtyua,
7	Kartel	Деловая столица, Власть денег, Вокруг света, Diva, Худеем легко, ACC, Дом.ua, Ландшафт-дизайн, Украинский строит. каталог, Кухня и ванная .com, Диван, Перепланировка квартир (проект ИД «ААС», который вошел в состав ИД «Картель»)
8	Blitz-inform	Натали, Бизнес, Бухгалтерия, Бизнес Прайс-листы, Бизнес Строительство и ремонт
19	Kommersant	Коммерсантъ (авто, финансы, персональный банкинг, стиль, Weekend)
10	Perekhid Publishing House	Ego Женский журнал, ЖЖ здоровье
11	Вавилон	L`Officiel, XXL, Мужской размер, Pink, Officiel Hommes
12	Media Invest Group	Эксперт Экономические известия,, Статус, LQ, Готовим с улыбкой

TV	
Aliance	1+1 group
Новий канал	1+1
ICTV	ТЕТ
СТБ	ПЛЮСПЛЮС
QTV	2+2
М1	Discovery
М2	Трофей
Інтер	ПЕРШИЙ
НТН	ЭРА
К1	Тонис
ZOOM	News One
МЕГА	UNIAN TV
Ентер-фільм	EU MUSIC
К2	OTV
Піксель	БИГУДИ
Україна	
Індиго TV	
НЛО-ТВ	
5 канал	
24 канал	
Сонце	
UBR	

Рис.1. Склад лідерів медійного ринку України

Необхідність забезпечення інформаційних запитів учасників цього процесу потребує формування дієвої системи документообороту на підприємстві та удосконалення первинної та звітної документації.

При формуванні системи документообороту потрібно враховувати організаційно-виробничу структуру компанії та таку особливість рекламного процесу як системність, що потребує налагодження внутрішньо комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами, а також з підрядниками.

Процес підготовки продукту потребує залучення та налагодженої роботи всіх структурних підрозділів, що ускладнює процес визначення калькуляційний статей витрат, що несуться на кожному переділі, потребує формування методів розподілу накладних витрат тощо. Особливу роль це відіграє в управлінському обліку.

Особливості діяльності медійних компаній передбачають виробництво та розміщення продуктів за виконанням кожного замовлення, що зумовлює застосування позамовного методу калькулювання розрахунку та відображення понесених витрат.

Калькулювання за замовленням - це система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів. У цій системі калькулювання об'єктом обліку є окреме замовлення на виготовлення одного виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу послуг. На підставі замовлення клієнта бухгалтерія підприємства відкриває виробниче замовлення, тобто замовлення певним виробничим підрозділам на виконання відповідних операцій або їх стадії. Кожному замовленню присвоюють свій код, що вказують в усіх документах, пов'язаних із

виконанням робіт та витрачанням ресурсів [1, с. 134].

Учасники процесу маркетингово-комунікаційної діяльності
- медійне підприємство, виробник реклами, розповсюджувач, цільова та потенційна аудиторії

Абстратний підхід до розуміння поняття маркетингові комунікації
- інструмент, який є інформацією, але не є обєктом бухгалтерського обліку. Витрати на їх реалізацію відображаються на різних рахунках бухгалтерського обліку, що зумовлює невизначеність

Складність договірного процесу
- великий обсяг та різновид робіт супроводжується розширеним колом договорів з підрядниками, що може зумовлювати плутаниту при ідентифікації елеменів обліку

Поетапність виконання замовлень
- виконання замовлень може припадати на кілька періодів, що вимагає від системи обіку позамовного методу калькулювання

Медійні компанії можуть виступати як рекламодавцем так і розміщувати рекламу
- суміщення субєктів виконання процесу потребує уваги під час визанчння та розподілу витрат

Творчий характер
- цей вид діяльності носить творчий характер, що ускладнює днійснення оюєктивної оцінки. обіку та контролю обсягу наданих послуг

Співпраця іж субєктами медійної галузі
- Під час реалізації комунікацій одним медіа в іншому, важливо прослідкувати за усіма деталями, оскільки можлива бартерна форма розрахунку за розміщення реклами

Рис.2. Особливості маркетингово-комунікативної діяльності та її вплив на організацію обліково-контрольної системи

Відповідно до прийнятого порядку облікового відображення понесених витрат за кожним замовленням формується первина та звітна документація, що фіксує фактичні витрат та дозволяє визначити його собівартість. Сформована калькуляція витрат за замовленням є підставою для визначення ціни за послугу у разі, якщо ціноутворення ґрунтується на показниках понесених витрат.

Отже, в результаті дослідження особливостей розвитку медійного ринку України, визначено особливості діяльності його субєктів та напрями організації бухгалтерського обліку процесів створення, виробництва та розміщення маркетингово-комунікаційних продуктів.

Список використаних джерел:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. - К. : Лібра, 2003. - 704 с.
2. Закон України "Про рекламу" від 03.07.1996 р. № 270/96-ВР [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua.

Михайлуца А.В., наук. кер. Сагарьова Д.О., к.е.н., викладач
Одеський національний економічний університет, м.Одеса

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ З ВИКОРИСТАННЯМ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Заробітна плата є основним джерелом доходів працівників і найсильнішим мотиватором трудового потенціалу більшості населення. Облік оплати праці - одна з найважливіших і складних ділянок роботи, що потребує точних та оперативних даних. Як відомо, заробітна плата виступає важливим економічним важелем управління економікою.

Сьогодні інтеграція України в європейський простір вимагає впровадження нового організаційно-економічного механізму регулювання оплати праці, що повинен базуватися на Міжнародних стандартах фінансової звітності. Необхідним являється чітке дослідження усіх аспектів регламентації обліку за міжнародними стандартами по кожному об’єкту

бухгалтерського обліку і, акцентуючи увагу на зобов'язаннях підприємств, зумовлених нарахуванням заробітної плати та інших виплат працівникам, слід визначити спільні та відмінні риси між положеннями (стандартами) ведення бухгалтерського обліку в Україні та міжнародними стандартами фінансової звітності, які регламентують питання оплати праці, а також обгрунтувати доцільність трансформації обліку відповідно до міжнародних норм.

Порядок ведення бухгалтерського обліку оплати праці працівників та відображення інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності підприємства відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності визначається МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам». Питання обліку пенсійного забезпечення визначається в МСБО (IAS) 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення».

Між МСФЗ та національними П(с)БО існують значні відмінності, які насамперед випливають при складанні звітності за міжнародними та національними стандартами. Хоча, теоретично, міжнародні стандарти та національні стандарти тотожні між собою [5].

Порівнюючи національні та міжнародні стандарти, необхідно відмітити те, що відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам», виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками. При цьому, працівник може надавати послуги підприємству на основі повного або неповного робочого дня, постійної або періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. А згідно П(с)БО 26 «Виплати працівникам» конкретного визначення «виплати працівникам» (безпосереднього тлумачення назви положення) немає, проте розглянуто дефініцію «поточні виплати працівникам» – виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу [1].

Отже, можна відмітити, що МСБО 19 «Виплати працівникам» є більш ширшим, ніж П(с)БО 26 «Виплати працівникам», однак вони є максимально наближеними.

Доцільним буде навести дану характеристику виплат працівникам відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам» [2] в таблиці 1.

В якій аналіз категорій виплат працівникам показує, що в міжнародному стандарті більш ґрунтовно регламентуються питання визнання, оцінки, облікового відображення та відображення у фінансовій звітності усіх можливих виплат працівникам зі сторони суб'єктів господарювання. У національній регламентації обліку зобов'язань з оплати праці, на жаль, відсутня така деталізація, і, попри наявність багатьох норм обліку оплати праці, вони не є систематизовані та рекомендовані для єдиного загальнодержавного рівня використання в системі обліку оплати праці.

Таблиця 1.

Характеристика виплат працівникам

Види виплат працівникам	Характеристика	Особливості обліку виплат
1	2	3
1.Короткострокові виплати працівникам	- забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг).	При нарахуванні короткострокових винагород в обліку і звітності, згідно міжнародних стандартів, визнаються зобов'язання і витрати. Проте витрати визнаються лише в тому випадку, якщо у відповідності з іншими міжнародними стандартами дані суми не включаються у собівартість активу, наприклад, відповідно до МСБО 2 «Запаси» суми оплати праці включаються в вартість запасів, якщо вони безпосередньо пов'язані зі створенням цих запасів. Дані зобов'язання не дисконтуються.

2. Виплати по закінченні трудової діяльності	- пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.	Зобов'язання даної групи оцінюються за дисконтованою вартістю. Обліковий механізм виплат по закінченню трудової діяльності є досить складним, і тому вимоги та інструкції стосовно них розроблені також в окремому міжнародному стандарті - МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення».
3.Інші довгострокові виплати працівникам	- включають додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони підлягають сплаті після завершення дванадцяти місяців після закінчення періоду або пізніше.	Сума, визнана як зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам, відповідно до міжнародних стандартів, повинна бути чистим підсумком, що складається з таких сум: теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою на кінець звітного періоду мінус справедлива вартість на кінець звітного періоду активів програми (за їх наявності), якими безпосередньо мають бути здійснені розрахунки за зобов'язаннями. Для оцінки даної категорії зобов'язань застосовується дисконтована вартість.
4. Виплати при звільнені	- виплати пов'язані із закінченням роботи працівника, а не з її продовженням. Закінчення трудових відносин може бути здійснене як за ініціативою працівника, так і роботодавця.	Підходи до оцінки зобов'язань відрізняються, в залежності від умов припинення роботи працівника. Якщо виплати підлягають сплаті через більш ніж 12 місяців після завершення звітного періоду, їх слід дисконтувати. Якщо звільнення відбувається внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.

Відмінною рисою міжнародних стандартів є те, що у якості короткострокових виплат для працівників можуть бути застосовані не тільки грошові пільги (у формі надання житла працівникам, робочого автомобіля, медичне обслуговування тощо), а також участь у прибутках підприємств (такі випадки можуть бути прописані на рівні підприємств за допомогою колективно-договірного регулювання, але П(С)БО 26 не розглядає таких випадків) [4].

Крім того, у відповідності з МСБО 19, до складу короткострокових виплат працівникам, крім заробітної плати входять також внески на соціальне страхування. В системі обліку України, Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3] передбачено окремі рахунки 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та 65 «Розрахунки за страхуванням», які передбачають розмежування зобов'язань з виплат персоналу та соціальних відрахувань як окремих видів виплат. Тобто можна зробити висновки, що загальноприйняті стандарти нарахування та виплати заробітної плати та інших виплат працівникам разом із нарахуванням єдиного соціального внеску у порівнянні з міжнародною практикою у деякій мірі є досить складними та потребують подальшого удосконалення та міжнародної уніфікації.

Отже, порівнявши вимоги стосовно ведення обліку розрахунків з оплати праці відповідно до П(с)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам», можна зробити висновок, що необхідне змістовне зближення даних документів, а також розширення та удосконалення нашого національного П(с)БО 26 для більшої точності та зрозумілості у використанні.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03.
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс].–Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011/page.
3. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.
4. Голов, С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування [Текст] / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - № 11. - С. 43-48.
5. Хілл, Б. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: програма фінансового навчання : проект USAID «Розвиток ринків капіталу» / Б. Хілл. – Київ, 2010. – 37 с.

Москалюк Г.О., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ЗВІТНОСТІ У СФЕРІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Останнім часом можна спостерігати багато наукових досліджень щодо звітності в сфері сталого розвитку, зокрема таких науковців як: Аграмакова Н.В., Байрактар Ю.П., Боцян Т.В., Васильчук І.П., Воробей В., Гончарова С.Ю., Горохова Т.В., Довга Т., Ільченко Н.В., Касич А.О., Король С., Курінько Р., Петренко С.М., Проданчук М.А., Саприкіна М., Шигун М.М. тощо.

Слід зауважити, що інтере наукової спільноти цілком оправданий, оскільки сьогодні перед керівництвом державою, підприємствами, громадянами України та країною загалом стоїть дуже гостра проблема, пов'язана із, необхідністю забезпечення сталого розвитку, підтримки соціальної відповідальності діяльності, запобіганням погіршення якості навколишнього середовища, вичерпанням природних ресурсів, несприятливою демографічною ситуацією тощо.

Соціальна відповідальність суб'єктів господарювання та підвищення інформаційної відкритості бізнесу передбачає необхідність звітування щодо економічний, екологічного, соціального та іншого впливу, який здійснюється на суспільство внаслідок їх ділової активності. У зв'язку з цим перед українськими підприємствами, особливо в умовах євроінтеграційних перетворень, стоїть нелегка задача подальшого розвитку впровадження звітності у сфері сталого розвитку.

Звітність у сфері сталого розвитку повинна впроваджуватись підприємствами добровільно, з дотриманням принципів державної свідомості та соціальної орієнтованості бізнесу.

На нашу думку, при досягненні поставленої мети підприємствам слід впроваджувати використання найбільш авторитетного Керівництва Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) в процесі підготовки нефінансової звітності. Даний посібник містить принципи і рекомендації щодо організації процесу звітування, а також стандартні елементи звітності, що передбачають розкриття інформації про стратегії і характеристики організації, її підходи в області управління та показники в сфері сталого розвитку.

У світі з року в рік зростає кількість компаній, які готують нефінансові звіти відповідно до GRI. За даними дослідження KPMG у 2014 році 78% компаній, які звітують, посилаються на GRI.

Після 31 грудня 2015 року всі звіти, підготовлені за стандартами GRI, повинні відповідати версії G4.

Керівництво G4 пропонує єдиний підхід до підготовки звітності, розповсюджений в усьому світі. Методика дозволяє забезпечити таку ступінь прозорості і послідовності, що необхідна для того, щоб звітна інформація стала корисною і заслуговувала довіру ринків і суспільства. Керівництво G4 містить вказівки про порядок подання інформації, що розкривається по сталому розвитку в звітах різного формату: в самостійних звітах по сталому розвитку, інтегрованих звітах, річних звітах, звітах про дотримання певних міжнародних норм або онлайн звітності [1, с. 3-4].

До числа ключових особливостей G4 можна віднести: більшу зручність для компанії, що звітує, доступність для тих, хто вперше приступає до підготовки публічної звітності у сфері сталого розвитку, а також гармонізацію Керівництва з вимогами інших важливих міжнародних керівництв, зокрема Міжнародного стандарту інтегрованої звітності.

В Керівництві по застосуванню GRI G4 представлена процедура, рекомендована для використання підприємствами для того, щоб прийняті рішення відповідали принципам підготовки звітності. Так, усі принципи поділяються на дві групи:

- принципи визначення змісту звіту описують процедуру, яка застосовується для визначення того, яким має бути зміст звіту даної організації, враховуючи її діяльність, вплив, а також основні очікування і інтереси її зацікавлених сторін. Вони повинні використовуватися в поєднанні один з іншим.

- принципи забезпечення якості звіту використовуються для забезпечення якості інформації, що розкривається у звіті в галузі сталого розвитку, і її належного представлення. Якісна інформація – необхідна умова того, щоб зацікавлені сторони могли коректно й обгрунтовано оцінювати діяльність організації і вживати відповідні заходи [1, с. 17].

До принципів першої групи відносять:

1. Взаємодія із зацікавленими сторонами. Підприємство, що готує звіт, повинно виявити сторони, зацікавлені в його діяльності, та пояснити у звіті, яким чином їх розумні очікування та інтереси були враховані при підготовці звіту.

2. Контекст сталого розвитку. Звіт повинен представляти результати діяльності підприємства в широкому контексті сталого розвитку.

3. Істотність. Звіт повинен охоплювати аспекти, які відображають суттєві впливи підприємства на економіку, навколишнє середовище та суспільство, або роблять істотний вплив на оцінки і рішення зацікавлених сторін.

4. Повнота. Охоплення суттєвих тем і показників, а також межі звітності повинні бути достатні для того, щоб відобразити істотний вплив на економіку, навколишнє середовище та суспільство, а також дати зацікавленим сторонам можливість оцінити результати діяльності підприємства за звітний період.

До принципів другої групи відносять:

1. Збалансованість. Звіт повинен відображати позитивні та негативні аспекти результативності підприємства, для того, щоб зробити можливою обгрунтовану оцінку загальної результативності.

2. Порівнянність. Питання та інформація повинні бути відібрані, систематизовані та включені у звіт одноманітно. Інформація, що розкривається у звіті повинна бути наведена таким чином, щоб дозволити зацікавленими сторонам аналізувати зміни в результативності підприємства і дати можливість проведення аналізу в порівнянні з іншими підприємствами.

3. Своєчасність. Звітність здійснюється на основі регулярного графіка, а інформація доступна вчасно, таким чином, щоб зацікавлені сторони могли приймати поінформовані рішення.

4. Точність. Інформація, подана у звіті, повинна бути досить точною і докладною для того, щоб зацікавлені сторони могли оцінити результати діяльності підприємства, що

підготувало звіт.

5. Ясність. Інформація повинна публікуватися у зрозумілій і доступній формі для зацікавлених сторін, які використовують звіт.

6. Надійність. Інформація та процеси, використані при підготовці нефінансового звіту, повинні бути зібрані, документовані, складені, проаналізовані та розкриті таким чином, щоб уможливити вивчення та забезпечення якості і суттєвості інформації підприємства.

Принципи підготовки звітності в сфері сталого розвитку мають величезне значення для забезпечення прозорості нефінансової звітності та, відповідно, повинні застосовуватися всіма підприємствами при її підготовці.

При досліджені змін, що відбулися і були втілені у новій версії стандарту GRI G4 порівняно з попередніми версіями G3 та 3.1, у [2, с. 337] ми наголошували, що у G4 забезпечується гармонізація даного Керівництва з вимогами інших важливих міжнародних настанов, включаючи десять Принципів Глобального Договору ООН, Керівні принципи Організації економічного співтовариства та розвитку (ОЕСР) для багатонаціональних підприємств, а також Керівні принципи ООН у сфері бізнесу та прав людини.

Дотримання розглянутих принципів дозволить якісно виконати усі етапи підготовки звітності в сфері сталого розвитку, які було детально розглянуто Ю.П. Байрактар Так, до основних етапів підготовки нефінансового звіту авторка відносить такі [3, с. 58-60]:

1. Планування процесу
2. Взаємодія із зацікавленими сторонами
3. Розробка змісту звіту
4. Збір і перевірка даних
5. Написання та оформлення звіту
6. Аудит та верифікація звіту

Усі етапи вкрай важливі та вимагають від підприємств наявності підготовлених кадрів для їх реалізації.

Поділяємо думку багатьох спеціалістів в сфері формування нефінансової звітності, які рекомендують підприємствам, в тому числі українським, починати готувати нефінансові звіти з спрощеного варіанта GRI, поступово поширюючи сферу його використання. Однак головне все ж таки почати це робити! Складання нефінансової звітності за міжнародними стандартами (GRI, AA1000, ICO 26000:2010 тощо) або навіть у довільній формі виступає важливим елементом впровадження Стратегії сприяння розвитку корпоративної соціальної відповідальності бізнесу в Україні на період до 2020 року.

Таким чином, можна зробити такі загальні висновки.

1. Для підготовки якісного нефінансовго звіту рекомендуємо використовувати міжнародні стандарти звітності у сфері сталого розвитку, до числа найбільш авторитетнішого з яких відноситься Керівництво GRI (версія G4). У ньому розкриті основні принципи підготовки нефінансової звітності.

2. Усі принципи поділяють на 2 групи: принципи визначення змісту та принципи забезпечення якості звіту. Кожна група принципів містить важливі положення та правила, рекомендовані для використання підприємствами.

3. Процес підготовки нефінансової звітності є дуже складним, і тому передбачає побудову такої системи, в межах якої стійко відбуватиметься планування, взаємодія з зацікавленими сторонами, збір та аналіз інформації, формування звітності тощо. Створення такої системи повинно ґрунтуватися на принципах підготовки звітності в сфері сталого розвитку, а також здійснюватися при сприянні вищого керівництва підприємства, активній участі працівників різних підрозділів і рівнів (формування міжфункціональної команди), чіткому розподілі відповідальності між учасниками і підрозділами та наявності ресурсів.

Список використаних джерел:

1. Руководство GRI по отчетности в области устойчивого развития G4 // Global Reporting Initiative. – 2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf.

2. Москалюк Г. О. Нефінансова звітність у реалізації концепції сталого розвитку в Україні / Г. О. Москалюк // Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації: монографія / під ред. В. Ф. Максімової. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – С. 323-373.
3. Байрактар Ю. П. Нефінансова звітність підприємств та етапи її формування / Ю. П. Байрактар // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2015. – Т. 20. – Вип. 1/1. – С. 57-61.

Одинак Т.А., аспірант, наук. кер. Бруханський Р.Ф., д.е.н., доцент
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль

ОБЛІКОВА ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ: МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА

Україна є аграрною державою, а землі сільськогосподарського призначення є її національним багатством. Правильне проведення оцінки землі необхідне для раціонального та ефективного використання земель та визначення реальної вартості активів підприємства. Для здійснення ефективної оцінки земель сільськогосподарського призначення в Україні необхідно дослідити закордонний досвід.

Метою роботи є дослідження міжнародної практики облікової оцінки земельних ресурсів та можливість її впровадження в вітчизняну практику оцінки.

Важливим елементом методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого одержують узагальнені показники про господарські активи і процеси, є оцінка господарських засобів. Від правильної їх оцінки залежить достовірність облікової інформації щодо ресурсного забезпечення та результативної діяльності аграрних підприємств. За кордоном інститут грошової оцінки земель існує давно. Його виникнення тісно пов'язане із загальними процесами формування ринкових економічних відносин, приватною власністю на землю та майно, формуванням правових засад існування ринку нерухомості. [1]

Під час розгляду облікової оцінки земельних ресурсів найбільшу увагу слід звернути на оцінку земель сільськогосподарського призначення. Тому що саме вони використовуються для вирощування продуктів харчування, які необхідні для всього людства.

На сьогодні ні на світовому, ні на європейському рівні відсутні єдині підходи і методи оцінки земельних ділянок. Вивчення сучасного світового досвіду оцінки земельних ресурсів показує, що практично у всіх розвинених країнах світу вона є завданням державного масштабу.

Однією із великих аграрних країн є Білорусь, тому важливо дослідити досвід оцінки земель сільськогосподарського призначення у цій державі. У Білорусі оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення базується на основі бонітування ґрунтів, що визначає відносну їх придатність для вирощування сільськогосподарських культур, і технологічних властивостей землі як засобу виробництва з розрахунком нормативного чистого доходу з 1 га, який капіталізується. Таким чином, оцінка земель сільськогосподарського призначення проводиться в два етапи: перший етап – агрокліматична оцінка, другий – економічна оцінка.

У Польщі біонтування та економічна оцінка проводиться Міністерством сільського господарства на основі таких ознак: механічний склад, потужність орного горизонту, структура і домішки, кислотність, водні властивості ґрунтів, рельєф, врожайність сільськогосподарських культур, особливості меліорації, а також природні умови, що перешкоджають повноцінному використанню земель. Для економічних порівнянь і визначення земельного податку Інститутом агрохімії і добрив в Пулавах були запропоновані перекладні коефіцієнти бонітування ґрунтів та перерахунку гектарів.

Для впровадження в Україні ефективних методів оцінки землі, доцільно дослідити досвід деяких найбільш розвинених країн світу, таких як Великобританія, Франція, Німеччина, США та інших.

Аналізуючи процес оцінки земель у Великобританії, можна підсумувати, що система оцінки земель у цій країні ділиться на два етапи. Спершу проводиться агрокліматична оцінка, в якій досліджується місце знаходження ґрунтів, якість ґрунтів та відмінності в кліматичних умовах. Після цього етапу здійснюється економічна оцінка, яка базується на показнику стандартної чистої продукції. Цей показник визначається як вартість продукції, що властива для цих земель і може бути отримана при середньому рівні догляду та застосуванні добрив при вирощуванні. Оцінка земель у Великобританії проводиться кожні 5 років, що дозволяє переводити землі до більш високого класу у разі усунення обмежуючих чинників за допомогою використання досягнень сільськогосподарської науки та техніки. [2]

Завершальним етапом оцінки окремих земельних ділянок є розподіл їх за класами, інформація про які розміщується у спеціальних таблицях – кадастрових матрицях. В останні роки у Франції землі класифікуються на геоморфологічній основі, яка ґрунтується на інвентаризації земель у великому масштабі з виділенням територій, придатних для вирощування різних сільськогосподарських культур. Як зазначає М. Г. Ступень [2], основною одиницею оцінки земель у Франції є парцела. На парцели поділяють сільськогосподарські угіддя, а також земельні ділянки, зайняті будівлями та промисловими спорудами. Не поділяються на парцели землі, які не дають доходу. Продуктивність парцел сільськогосподарського призначення визначається за врожайністю сільськогосподарських культур. В останні роки у Франції землі класифікуються на геоморфологічній основі, яка ґрунтується на інвентаризації земель у великому масштабі з виділенням територій, придатних для вирощування різних сільськогосподарських культур, лісорозведення, розміщення пасовищ, земель природоохоронного призначення тощо.

У Німеччині значну увагу приділяють оцінці земель сільськогосподарського призначення. Оцінювання вартості сільськогосподарських земель там здійснюється у два етапи: агрокліматична та економічна оцінка, на основі яких визначається так звана «виробнича можливість» земельних ділянок. Для цього використовуються відносні оцінки земельних ділянок. Спершу визначають еталонну ділянку, а потім оцінки в балах відображають відносну родючість ділянки відповідно до еталонної ділянки, тобто до ділянки з оцінкою в 100 балів. Потім отримані бали відносно земельної ділянки уточнюються відповідно до економічних і організаційно-виробничих чинників. Ця вартість, яка має назву «стандартна податкова вартість», ураховує також якість ґрунтів та інші природні та економічні параметри. У Німеччині основою для оцінки вартості землі є оцінка реальної вартості ділянки За результатами оцінки, землі там поділяються на сім основних груп: перша група – кращі землі, друга – дуже добрі землі, придатні для вирощування усіх вимогливих культур, третя – добрі землі, придатні для вирощування цукрових буряків і пшениці, четверта – землі, середньої якості, місцями придатні для вирощування пшениці, проте переважно для жита, вівса, п’ята – землі, задовільної якості, придатні для вирощування жита, вівса, кормових буряків, картоплі, шоста – погані, землі, придатні для жита і картоплі, сьома – найгірші землі, придатні для жита і люпину.

Аналогічно Великобританії та Німеччині, проводиться оцінка земельних ділянок у Канаді. Вона здійснюється у два етапи. Такі чинники, як клас придатності земель для сільськогосподарського використання, характер і інтенсивність використання землі у фермерському господарстві та місцезнаходження земель відображається у спеціальних польових картках, потім на основі даних цих карток проводиться розрахунок вартості земельної ділянки сільськогосподарського призначення.

Дещо інший підхід до оцінки земель існує в Іспанії. Там оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення здійснюється у три етапи. На першому етапі, на рівні регіону проводиться визначення списку вирощуваних культур і оцінка різних класифікацій. На наступному етапі розроблена попередньо шкала оцінки вирощуваних культур і інтенсивності виробництва доводиться до рівня муніципалітету з урахуванням його специфічних природніх умов. А останній третій етап, відповідає індивідуальній оцінці земельних ділянок.

Основою для економічної оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення в США є агрокліматична оцінка, у межах якої проводиться економічна

класифікація земель, критеріями якої є природні чинники та економічні показники. До економічних показників відносять: структуру землекористування, розмір господарства, рівень інтенсифікації, місце розташування господарства на одиницю площі, витрати праці і т. д. при цьому потрібно звернути увагу на те, що основним критерієм економічної оцінки землі в США є оцінка по чистому доходу, який, в свою чергу, розраховують як різницю між вартістю валової продукції і витратами виробництва на одиницю площі відповідної землі. Відмінності в оціночній вартості і в ціні на землю існують між окремими регіонами країни, між містами та їх передмістями і відображають їх різну суспільну корисність або споживчу вартість. Наприклад, з метою виявлення земель, що володіють найбільшою продуктивністю, проводиться економічна класифікація земель.

Основою для проведення оцінки продуктивних земель служать: ґрунтова карта, яка відображає результати бонітування, дані про рівень врожайності сільськогосподарських культур на різних ґрунтах, рівень виробничих витрат, сформовані ціни на отриману сільськогосподарську продукцію, віддаленість земельної ділянки від об’єктів інфраструктури та місць реалізації, попит продукції.

Досліджуючи облікову оцінку земель сільськогосподарського призначення було виявлено, що оцінка землі має важливе значення не лише при укладанні угод оренди, або купівлі-продажу, а й допомагає визначенню реальної вартості активів підприємства, у складі яких можуть бути земельні ділянки. Дослідивши зарубіжний досвід оцінки земель сільськогосподарського призначення, можна зробити висновок, що у більшості розвинених країн світу процес оцінки проходить у два етапи: перший – агрокліматична оцінка земель, другий – економічна оцінка земель.

Список використаних джерел:

1. Акіншева В.М. Проблеми оцінювання земель Акіншева В.М. Проблеми оцінювання земель сільськогосподарського призначення в Україні / В.М. Акіншева // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/ Soc_Gum/Npchdu/Economy/ 2009_96/96-22.pdf
2. Ступень М.Г. та ін. Теоретичні основи державного земельного кадастру/ Навч. посібник / М.Г. Ступень, Р.Й. Гулько, О.Я. Микула та ін.; За заг. ред. М. Г. Ступеня. – 2-ге видання, стереотипне. – Львів: «Новий Світ-2000», 2006. – 336 с
4. Заяць В. Оцінка сільськогосподарських ділянок методичним підходом урахування витрат на земельні поліпшення [Текст] / В. Заяць // Землевпорядний вісник. – 2011. – № 1. – С. 17–22.
5. Гривнак К. Застосування нормативно-грошової оцінки землі як бази оподаткування / К. Гривнак // Вісник Міністерства і зборів України. – 2012. – № 30 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.visnuk.com.ua/ua/magazine/id/71
6. Дивнич А. В. Формування ринкової вартості земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств [Текст] / А. В. Дивнич // Технологический а удит и резервы производства —2012. – № 11(3). – С. 17–22.
7. Кілочко В.М. Науково-методичні засади грошової оцінки земель : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.08.01 «Економіка природокористування і охорони навколишнього середовища» / В.М. Кілочко. – К., 2004. – 20 с., с. 10
8. Федоров М.М. Економічні проблеми земельних відносин у сільському господарстві (теорія, методологія, практика) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.07.02 «Економіка сільського господарства і АПК» / М.М. Федоров. – К., 1998. – 41 с., с. 22

Озерова О.Г., викладач
Київський коледж будівництва, архітектури та дизайну, м. Київ

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ ЩОДО ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

Загальновиробничі витрати в діяльності підприємств будівельної галузі складають значну питому вагу у структурі собівартості будівельно-монтажних робіт, тому раціональна організація обліку даного об'єкта повинна забезпечувати користувачів обліку і звітності повною, достовірною та неупередженою інформацією для прийняття рішень.

Основним елементом організації обліку загальновиробничих витрат є облікова політика, яка представляє собою сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1].

На сучасному етапі облікова політика підприємств будівельної галузі в цілому, і особливо в частині організації та методики обліку загальновиробничих витрат формується з рядом недоліків, а саме:

- положення розпорядчого документа наведено лише формально і в багатьох аспектах дублюють норми нормативно-правових актів;
- розпорядчі документи не переглядаються з врахуванням змін законодавства;
- при виборі методів та процедур обліку головний бухгалтер керується простотою обчислень, але не використовує раціональний підхід до їх вибору з врахуванням специфіки діяльності підприємства;
- ряд організаційних, методичних та технічних процедур взагалі не знаходять відображення в розпорядчому документі;
- не розробляється облікова політика щодо управлінського обліку витрат тощо [2, с. 52].

Так, згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств, наказ про облікову політику повинен містити наступну інформацію щодо організації та методики обліку загальновиробничих витрат, як: перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу [3]. Так, поза увагою даного нормативного-акту залишається обов'язковість визначення показника нормальної виробничої потужності для розрахунку розподілу постійних загальновиробничих витрат. Але практикою ведення обліку доведена необхідність її розкриття у розпорядчому документі.

Необхідність формування раціональної облікової політики в частині загальновиробничих витрат пояснюється потребами надання прозорості та інформативності фінансовій звітності, забезпечення внутрішніх користувачів інформацією управлінського характеру, а також, не в останню чергу, формування показників податкового обліку з метою визначення оподатковуваного прибутку та обчислення податку на прибуток.

Підприємства будівельної галузі повинні забезпечити організацію обліку загальновиробничих витрат в частині наступних елементів (табл. 1).

Таблиця 1

Облікова політика в частині загальновиробничих витрат підприємств будівельної галузі

№ з/п	Положення наказу про облікову політику	Варіант обліку
1	2	3
1.	Склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Наводиться перелік витрат, які включаються до складу змінних та постійних загальновиробничих витрат з врахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств будівельної галузі.
		Рекомендовано сформувати додаток до наказу про облікову політику із зазначеною номенклатурою витрат
2.	Розмір нормальної виробничої потужності	Визначається розмір нормальної виробничої потужності виробничих підрозділів, ділянок, тобто очікуваний середній обсяг діяльності що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності піж підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва
3.	База розподілу загальновиробничих витрат	Визначається обрана база (бази) розподілу загальновиробничих витрат. При виборі бази розподілу слід враховувати особливості організації будівельного процесу
4.	Порядок включення загальновиробничих витрат до складу виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт	Визначається склад статей витрат які формують собівартість виконаних будівельно-монтажних робіт. Загальновиробничі витрати можуть бути включені до собівартості у складі витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів, а також комплексною статтею
5.	Робочий план рахунків в частині обліку загальновиробничих витрат	В якості додатку до наказу про облікову політику підприємства наводиться склад субрахунків до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у розрізі статей витрат
6.	Організація аналітичного обліку загальновиробничих витрат	В якості додатку до наказу про облікову політику підприємства наводиться форма регістру аналітичного обліку загальновиробничих витрат (відомість) яка ведеться у розрізі статей витрат

Отже, облікова політика в частині загальновиробничих витрат впливає на побудову та ефективність функціонування системи управління обліком, що надає можливість не тільки фіксувати та узагальнювати дані щодо витрат, але й виконувати управління діяльністю підприємства, адже загальновиробничі витрати впливають на показники собівартості будівельно-монтажних робіт, прибутку, що в свою чергу надає можливість оцінити повноту та достовірність розрахунків з бюджетом, а також фінансовий стан підприємства.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14
2. Гаценко-Колумбет О.П., Кургінян А.З. Формування облікової політики підприємства щодо витрат виробництва. – Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. - №4 (62). – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 52-54
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств від 27.06.2013р. Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1

Осадча Т.С.
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

ВОДНА РЕНТА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

На сучасному етапі соціально-економічного розвитку суспільства важливою проблемою науки та практики є формування управління обмеженими природними

ресурсами, спрямованого на підвищення рівня еколого-економічної ефективності їх використання, створення умов для сталого розвитку територій, забезпечення умов для стримування негативних тенденцій, що виникають у процесі інтенсивного освоєння та використання природних ресурсів, шляхом проведення природоохоронних заходів. При цьому управління доходами в частині ренти, сформованої природними ресурсами, потребує особливої уваги щодо визначення суми такої ренти, її розподілу та використання в тому числі на заходи з охорони та відновлення екологічного стану природних ресурсів.

На сьогодні, метою державної політики водокористування є досягнення балансу екологічних й економічних інтересів суспільства, пов'язаних з використанням водних ресурсів, а також гарантування безпеки у водноресурсній сфері [4, С. 513]. Особливо гостро стоять проблеми трансформації системи водного господарства в умовах формування відносин власності та рентних відносин [3].

В сучасних умовах розвитку економіки країни назріла необхідність переходу на більш високий рівень економічних відносин в системі природокористування. Внаслідок цього потребують невідкладного вирішення такі питання, як формування інформаційного забезпечення для управління водною рентою, встановлення способів розрахунку, розподілу та використання водної ренти.

Зростання обсягів залучення водних ресурсів у технологічні процеси та підвищення водомісткості сучасного виробництва, а також необмеженість і унікальність природних фізико-хімічних властивостей водних ресурсів, неможливість заміни води іншими хімічними речовинами доводить її цінність і є об'єктивними причинами виникнення абсолютної та диференційної водних рент [5].

Природні та екологічні умови водних ресурсів досить різнорідні, тому і доходи підприємств, які використовують водні ресурси, значно диференціюються залежно від умов використання відповідних водних ресурсів, ступеня їхнього залучення до господарського обороту та рівня авансування капіталу. У результат дослідження встановлено, що водна рента сформована у результаті використання у виробництві водних ресурсів та віл передачі в оренду водного об'єкта є об'єктом бухгалтерського обліку.

Особливу увагу слід зосередити на вартісному вимірюванні операцій з водною рентою, що здійснюється за допомогою оцінки. Оцінку можна охарактеризувати як процес визначення вартості об'єкта, за якою повинні визначатися і відображатися статті у фінансовій звітності.

Саме величина рентного доходу і є еквівалентом оцінки потенційних можливостей водних ресурсів. При розрахунку водної ренти враховується вид цільового та функціонального використання, місцезнаходження та статус, якісний стан і екологічне значення водних ресурсів.

Визначення суми водної ренти при використанні водних ресурсів повинно відбуватися з урахуванням вилучення рентного доходу, одержаного при використанні водних ресурсів, що відрізняються як за природними, так і за економічними властивостями. Отже, водна рента поділяється на абсолютну та диференційну першого та другого роду.

Величину диференціальної водної ренти II В.М. Мандзик [2] пропонує визначати як різницю між фактичним прибутком підприємства-водокористувача та нормальним прибутком, які забезпечують розвиток даного виробництва в ринкових умовах господарювання:

$$Р_{дифII} = П_ф - П_н, \quad (1)$$

де $Р_{дифII}$ – диференціальна водна рента II роду, грн.;

$П_ф$ – фактичний прибуток підприємства-водокористувача від реалізації, грн.;

$П_н$ – нормальний прибуток підприємства, що забезпечує розширене відтворення та водокористування відповідно до положень концепції сталого розвитку, грн.

Підтримуючи позицію В.М. Мандзика [2], вважаємо, що водна рента відображає диференціацію об'єктивних умов водокористування й отримання користувачами водних ресурсів додаткових доходів, а отже, її сума для відображення в бухгалтерському обліку

може бути визначена як різниця між фактичним і нормальним прибутком підприємства-водокористувача, як зазначено у формулі 1.

Розмір водної ренти також залежить від функціонального призначення (виробниче або соціальне [1]) водних ресурсів. Основна функція водних ресурсів виробничого призначення – створення сприятливих умов для розвитку матеріального виробництва у різних галузях економічної діяльності. Щодо водних ресурсів соціального призначення, то вони створюють важливі умови для розширеного відтворення через зростання продуктивності праці, що впливає на процес виробництва.

Розмір водної ренти тим більший, чим ефективніше використовуються водні ресурси. При цьому слід враховувати екологічний стан водних ресурсів до та після їх використання. При збереженні та відновленні екологічного стану водних ресурсів суб'єкт господарювання буде отримувати більшу суму ренти через вище значення фактичного прибутку від реалізованої екологічно чистої продукції або послуг з дотриманням екологічних стандартів, виробництво яких відповідає положенням концепції стійкого розвитку.

Послідовність відображення на рахунках бухгалтерського обліку водної ренти як виду доходу підприємства, отриманого від використання водних ресурсів у виробництві, наведено у табл. 1.

Таблиця 1.

Облікове відображення операцій з формування водної ренти від використання водних ресурсів у виробництві

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д	К
1	Визнано дохід від реалізації готової продукції, отриманої з використанням водних ресурсів	36	701
2	Відображено ПДВ	701	641
3	Відображено собівартість реалізованої готової продукції	901	26
4	Віднесено на фінансовий результат собівартість реалізованої готової продукції	79	901
5	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації готової продукції, отриманої з використанням водних ресурсів	701	79
6	***Відображено суму водної ренти, (первинний документ – розрахунок водної ренти)****	***79***	***791.21 "Рента від використання водних ресурсів у виробничому процесі"***

*пропозиція автора

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку водної ренти, отриманої в результаті передачі в оренду водних ресурсів, наведено у табл. 2.

Таблиця 2.

Кореспонденції рахунків для обліку водної ренти, отриманої в результаті передачі в оренду водних ресурсів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Надано у користування водні ресурси	10.2	10.1
2	Нараховано орендну плату	377	713
3	Відображено суму ПДВ	713	641
4	Віднесено на фінансовий результат дохід від операційної оренди водних ресурсів	713	79
5	***Відображено суму водної ренти, отриманої в результаті передачі в оренду земельної ділянки (первинний документ – розрахунок водної ренти)****	***79***	***791.21 "Рента від передачі водних ресурсів в оренду"***

*пропозиція автора

Отже, для відображення в бухгалтерському обліку водної ренти пропонуємо використовувати рахунок 79 “Фінансові результати” з відкриттям таких аналітичних рахунків першого та другого порядку: 791.2 “Водна рента”, 791.21 “Рента від використання водних ресурсів у виробничому процесі”, 791.22 “Рента від передачі водних ресурсів в оренду”.

Таким чином, механізм обчислення розміру водної ренти є трудомістким, але його використання надасть системі бухгалтерського обліку більшої інформативності. Визначення суми водної ренти дасть змогу управлінському персоналу корегувати діяльність підприємства відповідно до стратегічних завдань розвитку підприємства щодо прибутковості та дотримання положень концепції сталого розвитку.

Список використаних джерел:

1. Зінь, Е.А. Регіональна економіка / Зінь Е.К. - К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 528с.
2. Мандзик, В.М. Особливості вилучення рентної складової у доходах економічних агентів / Мандзик В.М. // Ефективна економіка [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=26
3. Мандзик, В.М. Реферат циклу наукових праць “Рентні відносини в системі водного господарства України: теорія і практика” / Мандзик В.М. [електронний ресурс]. – Режим доступу: https://translate.google.com.ua/translate?hl=ru&sl=uk&u=http://www.kdpu-nt.gov.ua/sites/default/files/r21.docx&prev=search
4. Природно-ресурсна сфера України: проблеми сталого розвитку та трансформації: [монографія] / під заг. ред. член-кор. НАН України Б.М. Данилишина. – К.: ЗАТ «Ніч лава». – 2006. – 704 с.
5. Степушенкова, О.В. Водна рента як фактор вдосконалення економічного механізму водокористування: автореф. дис. на отримання наук. ступеня канд. екон. наук: спец 08.00.05 «Економіка і управління народним господарством» / О.В. Степушенкова. – М., 2008. – 23 с.

Палагута В.М., наук. кер. Волчек Р.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПОРІВНЯННЯ П(С)БО 15 ТА М(С)БО 18 “ДОХІД”: СПІЛЬНІ ТА ВІДМІННІ РИСИ

На сьогодні компанії, що прагнуть вийти на світові ринки, мають будувати таку систему бухгалтерського обліку, що відповідатиме принципам і вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також сучасним потребам ринкової економіки. Тому актуальним постає питання детального розгляду міжнародних стандартів та принципів побудови бухгалтерського обліку, їх порівняння з національними стандартами та пошук напрямів вдосконалення національної системи обліку та звітності у відповідності з міжнародними принципами.

Фінансовий результат кожного підприємства залежить від суми доходів, які воно отримує в процесі своєї діяльності. Отже, виникає необхідність порівняння національного положення бухгалтерського обліку − П(С)БО 15 та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку – М(С)БО 18 “Дохід”.

Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСБО досліджували такі науковці, як: Ф. Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші. Однак низка важливих питань методології й організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах залишаються не вирішеними повною мірою. Це стосується насамперед гармонізації ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами.

Метою дослідження є виявлення спільних рис та відмінностей визнання, класифікації та оцінки доходів за національними та міжнародними стандартами для правильного відображення і формування фінансової звітності.

Для формування інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності у вітчизняному бухгалтерському обліку застосовують П(С)БО 15 “Дохід”[1], а у зарубіжному – М(С)БО 18 “Дохід”[2]. Порівнюючи основні положення цих стандартів можна сказати, що структура М(С)БО 18 є значно ширшою, ніж П(С) БО 15 та існують також відмінності у змісті даних положень (табл.1).

Згідно із П(С)БО 15 “Дохід” (п. 5), доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників [1].

Згідно з М(С)БО 18 (п.7), дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу[2].

Тобто, визначення поняття “дохід” за М (С) БО не враховує збільшення активу та зменшення зобов’язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. А це може впливати на методику облікового відображення господарських операцій.

Відмінність класифікації доходів впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів діяльності, а також зумовлюють розбіжності в складанні Звіту про сукупний дохід і відображенні в ньому інформації про доходи.

Критерії визнання доходу збігаються за обома стандартами та передбачають ймовірне надходження економічних вигід. У М(С)БО 18 та П(С)БО 15 зазначено, що не визнаються доходами: суми податків і обов’язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітету. У П(С)БО 15 «Дохід» не визнаються також суми попередньої оплати праці, авансів у рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів [1].

Таблиця 1

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 “Дохід” та МСБО 18 “Дохід” щодо умов класифікації доходів

П(С)БО 15	М(С)БО 18
1	2
1) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг); 2) інші операційні доходи; 3) фінансові доходи; 4) інші доходи [1,7,8]	1) доход від реалізації товарів; 2) дохід від надання послуг; 3) відсотки, роялті, дивіденди [2]

Суми, що не визнаються доходами за П(С)БО, зменшують фінансовий результат діяльності суб’єктів господарювання. Відповідно сума фінансового результату, визначена за М(С)БО, відрізнятиметься від суми, визначеної за П(С)БО.

Спільною рисою П(С)БО та М(С)БО “Дохід” є те, що як у вітчизняному, так і в міжнародному обліку дохід має оцінюватись за справедливою вартістю. Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. В М(С)БО 18 “Дохід” також зазначається, що справедлива вартість отриманої компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень з використанням умовної ставки відсотка, яка буде найточніше визначена з двох наведених ставок:

1) домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою;

2) ставка відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструменту до поточної грошової ціни реалізації продукції [2].

Методологічні засади формування і відображення інформації про фінансові результати у звітності визначав в Україні до недавнього часу П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", який втратив чинність 19.03.2013 після прийняття Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [3]. У міжнародній практиці окремого стандарту немає, однак склад фінансової звітності визначає М(С)БО 1 "Подання фінансових звітів" [4].

Треба відмітити ще деякі відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо доходів підприємства:

- на відміну від національних положень, за М(С)БО при визнанні доходу враховується не лише юридична сутність господарських операцій (тобто, не тільки перехід права власності), але й економічний зміст (ризики та переваги володіння). Зокрема, якщо за М(С)БО підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається;

- національні стандарти не регламентують критерії визнання доходу після доставки товарів покупцю. М(С)БО розглядає ситуації, коли визнання доходу в момент поставки товару необхідно відкласти;

- невідповідність положень П(С)БО до М(С)БО виникає, коли товари продані з гарантією. Визнання доходу відбувається в день продажу за П(С)БО, хоча існує ймовірність майбутніх витрат по гарантіям;

- окремі операції за М(С)БО розглядаються як фінансування діяльності підприємства, тоді як за П(С)БО – це звичайна реалізація, що передбачає отримання доходу [5].

Останнім етапом порівняння П(С)БО та М(С)БО є розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності. Зазначені пункти в стандартах є однаковими, відрізняючись тільки в моментах класифікації за групами доходів у розрізі кожного з стандартів.

Отже, з вище наведеного порівняння можна зробити висновок, що П(С)БО 15 "Дохід" та М(С)БО 18 "Дохід" має досить значну кількість спільних рис, а саме: визнання доходів, оцінка та їх відображення, які трактуються подібно в обох стандартах. Однак, виявлено й низку відмінностей, які є досить несуттєвими, а саме: класифікація та обсяг висвітлення деяких із питань є різними. Дані порівняння дають змогу зробити висновок, що в М(С)БО більш конкретизовано певні положення, але й однойменний національний стандарт містить моменти, які, зокрема, зумовлені вітчизняними особливостями обліку. Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку. Аналіз змісту національних положень свідчить про необхідність їх постійного розвитку та удосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» - Офіц. текст із змін. станом на 9 серпня 2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» - Офіц. текст із змін. станом на 1 січня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU12029.html.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - Офіц. текст із змін. станом на 18 березня 2014 р.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/document/92418/МСБО_1.pdf.

5. Шипіна С.Б. Облікове відображення доходу від реалізації: відмінності МСФЗ (IAS) 18 "Виручка" та П(С)БО 15 "Дохід" / С.Б. Шипіна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2012, №2(60). – С. 165-170.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій - Офіц. текст із змін. станом на 8 люте 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dtkt.com.ua.
7. Волкова Н. А. Анализ финансовой безопасности предприятия / Н. А. Волкова // Materials of the XI International scientific and practical conference, "Conduct of modern science". Economic science. – Sheffield: Science and education LTD, 2015. - Volume 4. - P. 20-22.
8. Лоханова Н.О. Облік у системі управління економічною стійкістю підприємств: інституціональний підхід: автореф. дис. на здобуття наук.ступеня докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Н.О. Лоханова. - Одеса, 2013. – 38 с.

Патрикан М.В., наук. кер. Нікуліна Т.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ПОЛОЖЕНЬ МСБО-8 «ОБЛІКОВІ ПОЛІТИКИ, ЗМІНИ В ОБЛІКОВИХ ОЦІНКАХ ТА ПОМИЛКИ» ТА ЙОГО АНАЛОГУ В УКРАЇНСЬКОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ

Україна вже тривалий час прагне стати повноцінним членом Європейського Союзу. Це вимагає суттєвих змін, у першу чергу, у законодавстві країні. Особливу увагу, як на наш погляд, необхідно приділити інтеграції бухгалтерської системи до міжнародної. Саме тому було прийнято рішення наблизити національні стандарти до міжнародних, а згодом і взагалі перейти на Міжнародні стандарти фінансової звітності, що, безумовно, надасть українським підприємствам більшої відкритості, прозорості, зрозумілості у діяльності та сприятиме адекватності фінансової звітності іншим об'єктам економіки та міжнародним фінансовим ринкам з метою залучення іноземних інвесторів до України.

Отже, нами поставлено задачу визначити схожість і відмінності між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і звітності, порівняти інформацію, яка надається ними для вибору найбільш ефективного, дієвого та доцільного для української економіки стандарту. З цією метою нами зроблено спробу порівняти зміни в облікових політиках та помилках, згідно чинного законодавства та вимог МСБО.

Проблеми виправлення помилок в обліковій інформації та достовірності, правильності зміни облікової політики розглянуто у роботах багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених, а саме Томаса Мюллер-Маркеса Бергера, Джима Терлі, Ю.Б. Слободяник, В.І. Поповича, Т.С. Пісоченка, Ф.Ф. Бутинця та інших.

Порівняння П(С)БО-6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» з МСБО-8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» (надалі, відповідно, П(С)БО-6 та МСБО-8) ускладнено тим, що в Україні не існує єдиного нормативного документа, який би розкривав та врегульовував сутність облікової політики щодо внесення змін та виправлення помилок.

На даний час існує декілька нормативних документів, які відображують лише окремі аспекти облікової політики, а саме: Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", НП(С)БО 1"Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", але, нажаль, їх положення не повною мірою узгоджуються із міжнародними стандартами. Саме тому, при порівнянні МСБО-8 із П(С)БО–6 необхідно торкнутися ще низки національних положень. У більшості випадків між ними спостерігаються певні розбіжності, навіть, починаючи із глосаріїв, які використовуються у цих стандартах. Зокрема, у міжнародних стандартах надається чітке визначення, що ж собою являють «зміни в обліковій оцінці», «облікова політика», яким є

вплив перспективного та ретроспективного аналізу на зміни політики та оцінки. Щодо національного положення то в ньому чітко визначено лише деякі терміни, зокрема,«дата балансу», «облікова оцінка» та «подія після дати балансу». В той же час визначення цих термінів існує і в інших стандартах, але вони не завжди співпадають із зазначеними, що ускладнює розуміння самого терміну. Крім того, зроблено спробу у невеликому за розміром національному стандарті охопити одразу два міжнародних - МСБО-8 та МСБО-10 «Події після дати балансу».

Два стандарти, що розглядаються нами, мають спільну мету – визначення критеріїв, щодо обрання та змінювання облікових оцінок разом із змінами в обліковій політиці, розкриттям інформації, виправлення помилок. Обидва стандарти призначені для посилення доречності та достовірності фінансової звітності, а також досягнення можливості порівняння різних суб'єктів господарювання [1].

Згідно із МСБО-8, якщо немає конкретного стандарту, який можна застосувати до певної операції, події, то слід застосовувати визначенні судження для розробки та зміни облікової політики. Аналізуючи українське законодавство не можна не відзначити, що тут зазначаються лише вимоги до фінансової звітності і аж ніяк не до облікової політики

Таблиця 1

Порівняльний аналіз вимог і принципів формування облікової політики і фінансової звітності МСБО-8 і НП(С)БО-1

МСБО-8 «Облікова політика, зміни у розрахункових оцінках та помилки»	НП(С)БО-1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
- послідовність; - доречність; - надійність; - чесне представлення результатів компанії; - відображення економічного змісту подій, а не тільки їх юридичної форми; - нейтральність; - обачність; - повнота	- автономність підприємства; - безперервність діяльності; - періодичність; - історична (фактична) собівартість; - нарахування та відповідність доходів і витрат; - повне висвітлення; - послідовність; - обачність; - превалювання сутності над формою; - єдиний грошовий вимірник

П(С)БО-6 і МСБО-8, встановлюють такі види коригувань у звітності:

– виправлення помилок;

– зміни в облікових оцінках;

– зміни в обліковій політиці.

Розглядаючи підходи до виправлення помилок у П(С)БО-6 можна констатувати, що достатньої уваги їм, нажаль, не приділено, а у МСБО-8 чітко визначено, що помилки попередніх періодів – пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка:

- була наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску;

- за обгрунтованим очікуванням могла бути отриманою та врахованою при складання та поданні цієї фінансової звітності [1].

Такі помилки можуть бути результатом шахрайства, неуважності або невірної трактовки факту.

У МСБО роз'яснюється суттєвість помилки, коли вона не буде відповідати МСФЗ. У всіх випадках виправлення помилок здійснюється за допомогою ретроспективного перерахування, окрім тих, коли неможливо визначити вплив помилки на конкретний період. Знаходження кумулятивного впливу помилки, в такому випадку слід перерахувати перспективно, із наступної дати.

Виправлення помилок відрізняються від зміни в облікових оцінках. Облікові оцінки за своїм характером є приблизними значеннями, які можуть потребувати перегляду, коли стає відома додаткова інформація [3].

П(С)БО-6 визначено, що облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. А, оскільки вона є попередньою, то скоріше за все буде змінюватись в майбутньому [2].

Відповідно до МСБО-8 зміна в обліковій оцінці – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигод та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок [1].

Облікові оцінки можуть змінюватися в залежності до обставин, а щодо облікової політики, то вона змінюється, згідно із П(С)БО-6, лише у деяких випадках, коли це стосується зміни форми власності, статутних вимог, вимог органу, який затверджує положення, і якщо зміни вплинуть на фінансову звітність, що забезпечить достовірне відображення.

Стосовно МСБО, зміни вважаються, якщо вимагає МСФЗ або події суттєво впливають на фінансові результати діяльності, грошові потоки та мають ретроспективний підхід, що надасть достовірну та доречну інформацію для користувачів.

МСБО-8 передбачає, що не вважаються змінами в облікових політиках:

- застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;

- застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими [1].

Аналогічні норми містить і П(С)БО-6.

Виходячи із сутності облікової політики, слід зауважити, що зміна в обліковій політиці має застосовувати ретроспективно, оскільки слід коригувати залишок кожної статті власного капіталу на початок періоду, нібито обрана облікова політика застосовувалася завжди.

Отже, зробивши спробу провести порівняльний аналіз П(С)БО-6 та МСБО-8, ми дійшли наступних висновків:

- в цілому норми, що відображені у національних стандартах не суперечать міжнародним;

- у той же час необхідно зауважити, що міжнародні стандарти надають більш розгорнуту інформацію, щодо виправлення помилок та змін обліковій політиці, особливо слід відмітити ті положення МСБО-8, де йдеться про розкриття інформації.

Таким чином, слід зробити акцент на тому, що норми чинного облікового законодавства України безумовно потребують суттєвих коригувань і доповнень, зокрема, стосовно дати застосування зміненої облікової оцінки, розмежування зміни облікових оцінок, зміни основ облікової політики, методики відображення зміни облікових оцінок тощо.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та політики" / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]: від 01.01.2012// Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс]: від 28.05.99 №137, редакція від 10.01.2012 на підставі z1556-11// Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99.
3. Слободяник Ю. Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації [Текст] / Ю. Б. Слободяник, Ю. О. Хоменко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 1 (28). – С. 14–18.

Петренко С.Н., д.э.н., профессор, Бессарбов В.О., ассистент, аспирант
Донецкий национальный университет экономики
и торговли имени М. Туган-Барановского, г. Донецк

ЭТАПЫ СОСТАВЛЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Построение социально ориентированной экономики не может происходить без учета, как общественных интересов в целом, так и интересов заинтересованных сторон хозяйствующих субъектов в частности. Все это подчеркивает необходимость формирования достоверной информации, которая способна в полной мере удовлетворить информационные потребности общества и может быть получена не только из финансовой отчетности, но и социальной.

Социальная отчетность позволяет демонстрировать результаты не только проводимых компанией благотворительных и спонсорских программ, но и любых других социально значимых сторон ее деятельности, которые способствуют улучшению взаимоотношений с потребителями, государственными органами, контрагентами, банками и другими заинтересованными сторонами.

Изучению проблем составления социальной отчетности, вопросам ее структуры посвящены работы многих ученых, среди которых можно выделить Бондаренко С., Воробей В., Евтушенко В., Карагода В., Колот А., Проданчука М. и др. [1-8, 9-13].

Следует отметить, что ученые очень редко исследуют сам процесс составления определение такой отчетности, что предопределило цель работы, которая заключается в исследовании этапов составления социальной отчетности.

Для того чтобы социальная отчетность в полной мере раскрывала результаты взаимодействия компании и общества, процесс ее составления должен быть поэтапно организован.

Учитывая широкий спектр информационных потребностей заинтересованных сторон, компаниям приходится принимать непростые решения относительно объема информации и степени ее детализации, что оказывает непосредственное влияние на этапы составления социальной отчетности.

Процесс составления социальной отчетности достаточно сложный и предусматривает несколько этапов, которые схематично представлены на рис. 1.



Рис. 1 Этапы составления социальной отчетности

Процесс составления социальной отчетности можно разделить на три этапа: организационный, методический и технический. Рассмотрим каждый этап:

1. Организационный этап.

Цель организационного этапа заключается в создании необходимых организационных условий для процесса составления социального отчета, а именно: определение интересов заинтересованных сторон, выбор формы отчета (стандартизированный или отчет свободной формы), определение организационных особенностей самого процесса подготовки отчета, сроков его обнародования, дизайна отчета и т.п.

2. Методический этап.

Целью этапа является формирование структуры и содержания социального отчета. Для этого необходимо определить способы изложения данных в отчете, определить методы подтверждение достоверности информации, идентифицировать показатели состояния и результатов финансирования социальных программ, которые дополняют и детализируют финансовую отчетность и позволяют определить эффект от их осуществления и т.д.

3. Технический этап.

Целью технического этапа является обеспечение всего комплекса работ по обработке учетной информации для процесса составления социального отчета технической составляющей, а именно: программным обеспечением, с помощью которого будет составлен социальный отчет и т.д.

Сложность процесса составления социальной отчетности обусловлена тем, что информирование общества компаниями должно происходить не только в контексте достигнутых экономических результатов, а и в контексте стратегических экономических, социальных и экологических планов и прогнозов.

Таким образом, отражая экономические, экологические, социальные результаты взаимодействия субъекта хозяйствования и общества в социальной отчетности, прежде всего, необходимо четко определить, каким качественным характеристикам она должна соответствовать, какие принципы должны быть положены в основу ее составления. В данном контексте рассмотренные этапы составления социальной отчетности предопределяют перспективу дальнейших исследований, направленных на детальное изучение структуры и содержания социальной отчетности.

Список литературы:

1. Воробей В., Журовская И. Нефинансовая отчетность: инструмент социально ответственного бизнеса. Киев Представительство ООН в Украине // Инициатива Глобального договора в Украине. 2010. 84 с.
2. Парушина Н.В., Баркова Т.А.Формирование корпоративной социальной отчетности в современных условиях // Вестник ОрелГИЭТ. 2010. № 4.С. 12 - 19.
3. Проданчук М.А. Нефинансовой отчетности - эффективный инструмент в реализации управленческих решений // Сборник научных трудов Таврического государственного агротехнологического университета (экономические науки). 2013. № 2 (2). С. 202-214.

Пилипенко А.А., д.е.н., професор
завідувач кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного
університету імені Семена Кузнеця, м. Харків

КОНСОЛІДАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ В ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІННЯ БЕЗПЕКОЮ ІННОВАЦІЙНОГО РОЗВИТКУ ВЕЛИКОМАСШТАБНИХ ЕКОНОМІКО-ВИРОБНИЧИХ СИСТЕМ

Однією з відмітних особливостей розвитку світової економіки в останні часи постає поширення тенденцій взаємопроникнення та взаємодоповнення окремих складових різного

роду економічних об'єктів, які раніше не вступали навіть у тісну взаємодію. Одночасно зазначимо, що розвиток національної економіки значною мірою залежить від спроможності промислових підприємств, як її первинних ланок, проваджувати інновації й здійснювати стратегічні трансформації, одночасно підтримуючи належний рівень стійкості життєдіяльності. Вагомим фактором успіху зазначених процесів розвитку стає поширення інтеграційних процесів, які сприяють формалізації зв'язків між суб'єктами господарювання та виникненню різного роду об'єднань підприємств. При цьому виникає фундаментальна проблема формування інформаційно-інституціонального середовища регламентування взаємодії учасників багаторівневих та великомасштабних економіко-виробничих систем, які прагнуть до одночасної підтримки економічної безпеки розвитку та провадження інноваційних змін на основі обміну консолідованим знанням. Найбільш яскравим прикладом даної тенденції є появлення так званих великомасштабних економіко-виробничих систем (ВЕВС) – надскладних систем, що складаються з неоднорідних за складом систем, різноманітних за зв'язками між ними, траєкторія поведінки яких носить ймовірнісний характер. У науковій думці подібна тенденція вилилася у появу міждисциплінарних досліджень, об'єкт яких складно дослідити в рамках однієї галузі знань. Означені ВЕВС є саме таким об'єктом, забезпечити управління розвитком яких можна лише через об'єднання сучасних набутків теорії менеджменту з інструментами інших наукових дисциплін, зокрема – бухгалтерського обліку.

При цьому слід враховувати наявність таких особливих ознак розвитку ВЕВС як інноваційність та інтеграційність, до яких, з оглядом на кризовий стан національної економіки та виклики середовища, слід додавати критерій економічної безпеки розвитку. Реалізація зазначеного положення можлива лише у разі формування належної теоретико-методологічної бази та консолідованого інформаційно-інституціонального простору підтримки процесів розвитку ВЕВС. Актуальність формування такої теоретико-методологічної бази підтверджується задекларованістю на урядовому рівні пріоритетів сталого розвитку економічних систем і суб'єктів господарювання, поширення набутків економіки знань на національне господарство. Усі наявні розробки щодо провадження інноваційної діяльності підприємств, їх інтеграційної взаємодії чи підтримки економічної безпеки розвитку потребують, по-перше, методологічної формалізації в контексті формування сталих ВЕВС. По-друге, потрібне переосмислення означених розробок в інформаційному контексті, який реалізується саме через консолідацію обліково-аналітичних даних. З точки зору практичної реалізації доречним стає формування динамічної інформаційної моделі визначення інноваційної спроможності великомасштабних економіко-виробничих систем, яка дозволяє прогнозувати їх розвиток з урахуванням синергетичного ефекту різноспрямованих чинників внутрішнього та зовнішнього середовища, що мають вплив на інноваційний потенціал, можливості реалізації інноваційних проектів та рівень економічної безпеки.

Якщо проаналізувати наявні розробки, зазначимо що в останні роки питанням провадження інновацій, підтримки економічної безпеки та налагодження інтеграційних зв'язків присвячено чисельна кількість досліджень. Разом з тим, як правило, такі дослідження проводилися або по відношенню до макрорівня, тобто в контексті економічної безпеки держави чи національної інноваційної політики, або по відношенню до мезо- й макрорівня, коли об'єктом управління економічною безпекою інноваційного розвитку поставали підприємства чи їх об'єднання. При цьому доволі часто ознаки наявності інновацій, інтеграційної взаємодії чи економічної безпеки розглядалися окремо одна від одної. Більш того, наявні розробки як правило не орієнтуються на одночасне врахування даних ознак для всіх рівнів архітектурної побудови великомасштабних економіко-виробничих систем. Наявна облікова парадигма також переважно не орієнтується на задоволення потреб менеджменту великомасштабних економіко-виробничих систем та потребує розширення в контексті врахування критерію економічної безпеки управління інноваційним розвитком. Все це підтверджує неявну проблему формування механізму управління безпекою інноваційного розвитку великомасштабних економіко-виробничих систем з оглядом на необхідність врахування вимог економіки знань.

Головною гіпотезою автора, яка потребує подальшого детального пророблення, є представлення процесів розвитку багаторівневих та великомасштабних виробничо-

економічних систем в контексті ознак економічної безпечності, інтеграційної здатності та інноваційної спроможності, з подальшим введенням цих ознак до підґрунтя організації управління розвитком зазначених систем. Таку організацію управління пропонується підпорядкувати діяльності з консолідації обліково-аналітичної інформації. Відповідно, відбудеться й подальший розвиток теоретичних, методологічних і методичних засад організації нетрадиційних форм фіксування та надання облікової інформації, адаптованих на специфічних потреб ситуаційного менеджменту та проактивних контурів стратегічного управління інтеграційною взаємодією великомасштабних економіко-виробничих систем.

Внаслідок превалюючого значення інформації у діяльності підприємств пропонується в рамках наявних систем управління учасників ВЕВС при організації облікового процес використовувати набутки дисциплін управління знанням (використовувати підходи до моделювання та розподілу знань в рамках архітектурних описів багаторівневих інтегрованих економіко-виробничих систем). За такого підходу облікова політика управлінського обліку має тісно корелювати з використовуваними в рамках ВЕВС підходами до: оцінювання та забезпечення постійного зростання якості облікової інформації за критерієм повноти задоволення запитів відповідного рівня архітектурного опису підприємства; організації обліку як інструментарію фіксування інституціонально вагомих системних подій та потоків обставин в механізмі управління економічною безпекою інноваційного розвитку суб'єктів господарювання; врахування фактору невизначеності та системної складності при розробці форм обліку та звітності, інтегрованих до контурів бюджетного управління діяльністю кластерних об'єднань підприємств; обліково-аналітичного забезпечення оцінки інноваційної спроможності великомасштабних економіко-виробничих систем; підсилення комунікаційної функції стратегічного управлінського обліку в рамках м'яких інтегрованих об'єднань підприємств; формування інформаційного механізму управління фінансово-економічним потенціалом інноваційного розвитку суб'єктів господарювання; оцінки соціоекономічних, екологічних та інших ефектів від створення та розвитку великомасштабних економіко-виробничих систем.

Зрозуміло, що організовувати процеси консолідації інформації слід шляхом розширення аналітичних властивостей наявних облікових систем, хоча бухгалтерський облік у чистому вигляді (мається на увазі у повній відповідності вимогам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні») не повною мірою відповідає запитам саме механізму стратегічного управління ВЕВС. Розглядаючи проблему створення моделей облікової системи та облікових моделей господарських операцій, які відбуваються на підприємствах перш за все приймемо за основу тотожність системи стратегічного обліку та концепції збалансованої системи показників (BSC). Дійсно, BSC дозволяє представляти стратегії підприємства у вигляді сукупності взаємопов'язаних показників. Відповідно метою моделювання системи обліку повинно стати надання підґрунтя для фіксування інформації, потрібної для розрахунку таких показників. Перевагою BSC в умовах ВЕВС є її спрямованість на каскадування цілей та показників, а отже й облікових номенклатур, між елементами архітектурного представлення ВЕВС. Відповідно організація консолідації інформації перетворюється у процес взаємної адаптації бухгалтерського обліку та переліку ключових індикаторів ефективності (KPI).

При цьому, з оглядом на поширення інтеграційних процесів, необхідно орієнтуватися не лише на фіксування, а й на консолідацію знання саме в межах заснованих на обліково-аналітичних моделях сховищах знань (тут пропонується до облікової методології надати елементи концепції Data Warehouse). На жаль, облікове моделювання при його орієнтуванні на створення сховищ даних перетинається з проблемою ідентифікації сутності стратегічного обліку, остаточного розуміння якого й досі не склалося (у деяких випадках взагалі стверджується про недоречність використання такого словосполучення). Разом з тим, облікова парадигма в своїй основі містить орієнтування на ретроспективність відображення інформації, що не є виправданим саме з точки зору прийняття стратегічних рішень. Відповідно й розвиток парадигми консолідації обліково-аналітичної інформації лежатиме саме у наданні елементам методу бухгалтерського обліку як можливості превентивного відображення відомостей про майбутні явища чи процеси, так і створення інструментарію фіксування в системі рахунків фазових трансформацій економічного об'єкту. Прийняття даного положення призводить до того, що збирання інформації в

системі стратегічного обліку відбуватиметься в рамках ключових факторів успіху підприємств у складі BEBC (складових індивідуальної чи корпоративної стратегічної карти), що визначаються наявними у нього ресурсами й можливостями (не всіма, а лише тими, що надають переваги у конкурентній боротьбі). Забезпечити оперативне й дієве збирання такої інформації можливе лише через раціоналізацію процесу інтеграції систем стратегічного обліку та моніторингу.

В рамках конкретної BEBC організація контурів консолідації облікової інформації передбачає проходження ряду етапів, кожен з яких містить певні методологічні складності про його реалізації. Перш за все необхідним є визначення теоретико-методологічного підгрунтя для об'єднання предметних областей різних наукових напрямків в рамках інтегрованого цілого. Мова ведеться про спільне використання, в контексті економіки знань, менеджментом BEBC елементів сек'ютерології, інноватики та інтегративістики тощо. На базі отриманого бачення, на другому етапі, передбачається розкриття управлінської складової для отриманого міжпредметного об'єкта. При цьому передбачається врахування ієрархічності та фрактальності у побудові великомасштабних економіко-виробничих систем, що значно змінює вимоги як до організації управлінського процесу, так і до переліку й змісту потрібної обліково-аналітичної інформації. На третьому етапі для керівництва BEBC важливим є емпіричне підтвердження розроблених теорій щодо сек'ютерологічного забезпечення інноваційного розвитку. Для цього потрібним буде організувати збирання консолідованої інформації та розробки нових методичних підходів до її опрацювання й переведення у знання підприємств. Саме на підставі отриманих методів й процедур консолідації інформації розробляється механізм інформаційного управління виділеним міжпредметним об'єктом.

Відповідно визначення онтологічних засад побудови такого механізму та обгрунтування змістовного наповнення його елементів відбувається під час четвертого року реалізації проекту організації використання консолідованої інформації менеджментом BEBC. На останньому, п'ятому етапі, передбачається розробка конкретних заходів підвищення ефективності функціонування великомасштабних економіко-виробничих систем. Для цього потрібна розробка інструментарію оцінювання ефективності діяльності та процесів інноваційного розвитку їх учасників. Тим самим здійснюється імплементування нової теорії інформаційної підтримки економічно безпечного інноваційного розвитку суб'єктів господарювання до рівня практичної реалізації. Пріоритетами при цьому постає інтегрування зазначеного інструментарію з процедурами консолідації інформації та наявними у учасників інтегрованих об'єднань підприємств стратегічними системами вимірювання.

Плахтій Т.Ф., к.е.н., доц.
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця

РОЗУМІННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ ІНФОРМАЦІЇ, ЩО ГЕНЕРУЄТЬСЯ ОБЛІКОВОЮ СИСТЕМОЮ, В КОНТЕКСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЯКІСНОГО ПІДХОДУ

З метою усунення термінологічної плутанини в процесі дослідження проблематики застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку, передусім, слід визначитись з базовими поняттями і категоріями, стосовно яких пропонується його застосовувати. Зокрема, потребує уточнення трактування сутності поняття інформації, що генерується обліковою системою, оскільки серед дослідників на сьогодні відсутня єдність стосовно даного поняття, що є основною причиною формування значної кількості теоретичних концепцій і моделей, які досить важко порівняти між собою. Існування такої ситуації значно ускладнює розвиток облікової науки та не дозволяє сформувати його теоретико-методологічні основи а контексті застосування якісного підходу.

Історично застосування теорії інформації в бухгалтерському обліку почалось в другій половині XX-го століття після виходу в світ фундаментальної праці американського

дослідника К. Шеннона "Математична теорія зв'язку" (1948 р.), де було вперше описано комунікаційну взаємодію систем, в якій визначальну роль відігравала інформація. Зокрема, для обгрунтування особливостей функціонування облікової системи підприємства можливим стало застосовувати такі запропоновані К. Шенноном поняття як "потужність інформаційного каналу", "невизначеність джерела і оптимальної швидкості передачі інформації" тощо, що також виступали теоретичними засадами для побудови ефективної системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Виходячи з положень теорії інформації, генерована обліковою системою сукупність даних для прийняття управлінських рішень у вигляді бухгалтерської звітності підпадає під поняття "інформація". Базуючись на даному положенні поступово почали з'являтись праці американських науковців з даної тематики та відбулась трансформація поняття сутності бухгалтерського обліку як системи, що функціонує з метою надання інформації, необхідної користувачам для прийняття рішень. В результаті дане трактування було підтримане представниками Американської асоціації бухгалтерів (AAA) і було реалізовано в документі "Положення про базову теорію обліку" (1966 р.), в якому відмічається, що бухгалтерський облік – це процес ідентифікації, вимірювання та комунікації економічної інформації, що дозволяє обгрунтувати судження та рішення її користувачів [9, с. 1]. У 1970 році подібне трактування бухгалтерського обліку було надане американським інститутом сертифікованих бухгалтерів (AICPA), які визначили бухгалтерський облік як сервісну діяльність, основною функцією якої є надання кількісної інформації, в першу чергу, фінансового характеру про господарюючі суб'єкти, що має бути корисною при прийнятті економічних рішень та при здійсненні обгрунтованого вибору серед альтернативних напрямів дій [11, с. 17]. Таким чином, наприкінці 1960-х – початку 1970-х років в США на професійному рівні закріпилась тенденція до розгляду бухгалтерського обліку як системи, що забезпечує надання інформації для різних груп суб'єктів прийняття рішень та здійснює значний вплив на функціонування інших економічних систем.

Одним із перших науковців в сфері бухгалтерського обліку, який проаналізував вплив облікової інформації на окремі групи її користувачів, був В. Бівер [10], який досліджував впливу розміру прибутку, який оприлюднюється в фінансовій звітності, на поведінку інвесторів на ринку цінних паперів. При цьому для аналізу даного впливу інформації про прибуток на ціни на акції підприємства на ринку автором були застосовані положення теорії інформації. Вихід даної праці заклав основи для подальших наукових досліджень, що стосувались впливу змісту облікової інформації на поведінку інвесторів на ринку, що проявлялась в зміні підходів до оцінки доходів, які очікувалось одержати підприємством в майбутньому.

На теренах СРСР у зв'язку із ідеологічними причинами затримки розвитку кібернетики на початку 1950-х років, поняття інформації в бухгалтерському обліку почало застосовуватись дещо пізніше ніж в США – на початку 1970-х років. Даний процес розпочався завдяки працям дослідників в сфері автоматизації бухгалтерського обліку (Б.В. Алахов, В.Г. Афанасьєв, М.Т. Барановський, В.В. Єфетов, В.І. Ісаков, І.І. Каракоз, О.В. Козлова, Ю.П. Максімов та ін.), які здійснювали перші спроби побудови облікової методології на основі використання положень теорії інформації. Наприклад, С.І. Волков опублікував у 1972 р. працю "Облікова інформація та система її обробки на ЕОМ" [2], в якій він намагався обгрунтувати необхідність розробки комп'ютерної форми бухгалтерського обліку і створення методології комп'ютерного обліку, та зазначав про необхідність оновлення змістовної сторони теоретичних положень бухгалтерського обліку на основі використання теорії інформації. Однак перші вчені-автоматизатори облікової технології, що першими звернулись до даної проблематики, не змогли побудувати цілісну і науково-обгрунтовану теорію бухгалтерського обліку на основі використання теорії інформації в силу недостатнього рівня фахової облікової підготовки. В подальшому значному розвитку теорії інформації в бухгалтерському обліку слід завдячувати дослідженням, що були проведені проф. В.Ф. Палієм та проф. Я.В. Соколовим ([8, с. 33-37; 7, с. 62-64]), які сформулювали теоретичні засади бухгалтерського обліку на основі використання системного підходу та теорії інформації, та що продовжуються сучасними вітчизняними вченими, зокрема, М.М. Бенько [1], В.В. Євдокимовим [3], С.В. Івахненковим [5], В.О. Осьмятченко [6] та ін.

Подібність зарубіжних та вітчизняних підходів стосовно використання інструментарію теорії інформації для пояснення методологічної структури бухгалтерського обліку стали основою для формування дослідницьких традицій. Тому на сьогодні для переважної більшості вітчизняних дослідників беззаперечним є твердження, що бухгалтерський облік є інформаційною системою, що забезпечує формування інформації для прийняття рішень. Наприклад, проф. В.В. Євдокимов відмічає, що системний підхід особливо необхідний при дослідженні бухгалтерського обліку, де облік є не лише самостійною інформаційною, а й організаційною системою, що надає інформацію про господарську діяльність об'єкта (підприємства) апарату управління [3, с. 103]. Даний підхід також на сьогодні реалізований в національному обліковому законодавстві (ст. 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4]). Проте, серед вчених відсутня єдність стосовно даного поняття (інформації для прийняття рішень), що передусім викликано використанням різних точок зору стосовно розуміння сутності та ролі бухгалтерського обліку в системі управління підприємством. На сьогодні можна виділити такі два основні підходи, які використовуються для трактування інформації, що генерується обліковою системою: 1) облікова інформація; 2) бухгалтерська інформація.

Згідно *першого підходу* слід використовувати поняття "облікова інформація", що характеризує сукупність даних, які сформовані в системі обліку. Основний акцент в даному понятті здійснюється на неперсоніфікованому джерелі походження інформації, тобто обліковій системі. При цьому дане поняття також можна використовувати незалежно від того, що розуміється під бухгалтерським обліком – безпосередньо система, процес, мова, механізм відображення економічної реальності тощо.

За *другим підходом* більш доцільно використовувати поняття "бухгалтерська інформація", що передбачає акцентування уваги на суб'єкті створення такої інформації, що дозволяє розмежувати її від інших видів інформації, сформованої іншими суб'єктами. Даний підхід набув широкого поширення в радянський період розвитку бухгалтерського обліку, оскільки дозволяв відокремити даний вид інформації вид інших видів обліку – оперативного та статистичного, які всі разом були елементами єдиного господарського обліку. В той же час, на сьогодні згідно національного законодавства [4] у складі бухгалтерського обліку можна виділити два види (внутрішньогосподарський та фінансовий), які забезпечують інформацією різні групи користувачів, а оперативний та статистичний облік фактично не існують в практичній діяльності підприємств у зв'язку з трансформацією системи державного планування та значним розвитком інформаційно-комп'ютерних технологій. Тому в сьогоднішніх умовах зникає особлива потреба в акцентуванні уваги на суб'єкті ведення обліку, що також підтверджується можливістю ведення бухгалтерського обліку згідно п. 4. ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [4] на основі однієї із чотирьох основних форм його організації: бухгалтером (головним бухгалтером); спеціалістом з бухгалтерського обліку; централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; власником або керівником підприємства. Тобто, інформація, що генерується обліковою системою, може формуватись не лише бухгалтером, а й іншими суб'єктами, відповідальними за його організацію на підприємстві.

Враховуючи визначену в національному законодавстві множинність суб'єктів ведення бухгалтерського обліку та постійну появу його нових видів (соціальний, екологічний, стратегічний, прогнозний, актуарний тощо) доцільним є застосування першого підходу, за яким облікова інформація – це інформація, що формується системою бухгалтерського обліку, яка використовується як для інформування менеджменту підприємства, так і для забезпечення прийняття інвестиційних та позикових рішень зовнішніми користувачами. Тому загальним об'єктом застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку слід розглядати облікову інформацію.

Список використаних джерел:

1. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / М.М. Бенько. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.

2. Волков С.И. Учетная информация и система ее обработки на ЭВМ / Сергея Иванович Волков. – М : Финансы, 1973. – 288 с.
3. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. - 516 с.
4. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" // Електронний ресурс. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14
5. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання / С.В. Івахненков. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.
6. Осмятченко В.О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій : монографія / В.О. Осмятченко. — К. : КНЕУ, 2010. — 263 с
7. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
8. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В.Ф. Палий. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
9. A statement of basic accounting theory. – Sarasota: American Accounting Association, 1966. – 98 p.
10. Beaver W. The information content of annual earnings announcements / William H. Beaver // Journal of accounting research. – 1968. – № 6. – P. 67-92
11. Statement No. 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises. – New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1970. – 122 p.

Радова О. В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських товаровиробників є однією з основних проблем національної економіки. Проте через недосконалі економічні відносини та низький рівень розвитку продуктивних сил в аграрному секторі забезпечити рентабельну діяльність сільськогосподарським товаровиробникам досить важко.

Запровадження спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників як основного на певному етапі розвитку економіки України було обґрунтованим і дозволило врахувати специфіку сільськогосподарського виробництва при встановленні об'єкта оподаткування та строків сплати податку, що, в свою чергу, дало можливість спростити систему оподаткування та податковий облік, знизити податкове навантаження для підприємств аграрного сектору, стимулювати раціональне використання землі. Тобто, основною функцією чинної системи оподаткування, яка реалізується на сучасному етапі в аграрному секторі економіки, є стимулююча.

В цьому році у платників єдиного податку 4 групи відбулися деякі зміни. Платниками єдиного податку 4 групи у 2016 році можуть бути юридичні особи - сільськогосподарські товаровиробники, питома вага продажу сільськогосподарських товарів за попередній податковий (звітний) рік не менше, ніж 75%.

Згідно з п. 291.5 ПКУ не можуть бути платниками 4 групи єдиного податку суб'єкти господарювання:

- ✓ в яких більше 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарській продукції власного виробництва та продуктів її переробки, складає дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, що належать сільськогосподарському товаровиробникові на праві власності або наданих йому в користування, і продуктів їх переробки), диких тварин та птиць, хутряних виробів та хутра (окрім хутрової сировини);
- ✓ які здійснюють діяльність із виробництва підакцизних товарів, окрім виноматеріалів виноградних (коди згідно УКТ ЗЕД 2204 29-2204 30); вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

✓ які станом на 01 січня звітного року мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин)).

В зв'язку із нововведенннями в оподаткуванні юридичних осіб, зокрема, переважної кількості фермерських господарств, в 2016 році відбулися деякі зміни в системі їх оподаткування.

Так, Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році" № 909-VIII від 24.12.2015 р. визначено, що індекс споживчих цін за 2015 рік, що використовується для визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ та перелогів), застосовується із значенням 120 відсотків.

Щодо бази оподаткування та індексації єдиного податку 4 групи у 2016 році визначено, зокрема, таке:

✓ для сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на **1 січня 2015 року** відповідно до порядку, встановленого розділом XII цього Кодексу;

✓ для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) базою оподаткування є нормативна грошова оцінка ріллі в Автономній Республіці Крим або в області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на **1 січня 2015 року** відповідно до порядку, встановленого розділом XII цього Кодексу

Ставки єдиного податку в 2016 році збільшуються у 1,8 рази порівняно із 2015 роком і становлять (у % від нормативної грошової оцінки):

1. Рілля, сіножаті, пасовища:
✓ загальний показник - 0,81 (у 2015 році - 0,45);
✓ у гірських зонах та на поліських територіях - 0,49 (у 2015 році - 0,27);
✓ на закритому ґрунті - 5,4 (у 2015 році - 3,0).
2. Багаторічні насадження:
✓ загальний показник - 0,49 (у 2015 році - 0,27);
✓ у гірських зонах та на поліських територіях - 0,16 (у 2015 році - 0,09);
3. Землі водного фонду - 2,43 (у 2015 році - 1,35).

Така диференціація, вважаємо, цілком вірно враховує вплив природно-клвматичних умов на результати господарювання сільськогосподарських товаровиробників, які здійснюють її у гірських районах або ж на поліських територіях України. Що стосується підвищення ставки єдиного податку майже вдвічі, то лише подальші дослідження нададуть змогу проаналізувати їх вплив на результати господарювання аграріїв.

Слід відмітити, що збережено строки сплати єдиного податку четвертої групи. Так, сплата податку проводиться щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, у таких розмірах:

✓ у I кварталі - 10 відсотків;
✓ у II кварталі - 10 відсотків;
✓ у III кварталі - 50 відсотків;
✓ у IV кварталі - 30 відсотків.

Отже, Податковим кодексом враховано сезонність сільськогосподарського виробництва, коли основне податкове навантаження зі сплати податку покладається на аграрних товаровиробників у III кварталі відповідного року, тобто саме у той період, коли очікується основна сума надходжень від реалізації виробленої такими суб'єктами продукції.

Важливо відмітити, що спрощена система оподаткування надає суттєвого виграшу тільки прибутковим підприємствам. Для збиткових або нестабільно працюючих виробників доцільнішою може виявитися загальна система оподаткування.

В цілому, запровадження єдиного податку 4 групи є важливим інструментом стимулювання сільськогосподарського виробництва, який зменшує податковий тиск на сільськогосподарських товаровиробників і на цій основі забезпечує стимулювання

раціонального використання землі, нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції.

Список використаних джерел:

1. Блащук Н. І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: національний та зарубіжний досвід / Н. І. Блащук // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 5 жовтня 2012 року. – К. : Алетра, 2012. – С. 32–34.
2. Войнаренко М. П. Ефективність запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу: практичні аспекти / М. П. Войнаренко, Л. В. Ємчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки – 2010. – Т. 3. – С. 21–25.

Семенова С.М. , к.е.н., доцент
Київська державна академія водного транспорту
ім. гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного, м. Київ

ПОРІВНЯННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ, МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ТА ВИМОГ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС ДО СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

Загальновизнано, що малі підприємства відіграють вирішальну роль у забезпеченні зайнятості населення, виступають важливим фактором соціальної стабільності та економічного зростання. Підходи до нормативно-правового регулювання механізму спрощеного оподаткування, обліку і звітності базуються на принципі „спочатку подумай про мале" [11]. У зарубіжній практиці для малих і середніх підприємств діє Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ для МСП – IFRS for SMEs) [3], який визначає мету, принципи, склад фінансової звітності та методику обліку. У вітчизняній практиці малі підприємства дотримуються також методологічних засад обліку, викладених в інших положеннях, ніж П(С)БО 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва" [5]. Крім того, МСФЗ для МСП охоплює більше коло користувачів – не тільки малі, але й середні підприємства. З прийняттям Директиви 2013/34/ЄС [2] підходи до визнання підприємств малого бізнесу, у тому числі мікропідприємств, форма і склад фінансової звітності для даних суб'єктів, суттєво змінились.

Порівняння П(С)БО 25, МСФЗ для МСП та вимог Директиви 2013/34/ЄС щодо складання звітності малими та мікропідприємствами узагальнено в таблиці 1. Головними відмінностями є: дата прийняття, сфера застосування, підходи до визнання суб'єктів, на які поширюються стандарти, форма і склад фінансової звітності, яка для них передбачена.

В Україні П(С)БО 25 прийнято 16 років тому, за цей час його зміст оновлювали 21 раз [5]. МСФЗ для МСП виданий 2013 р. Період імплементації вимог Директиви 2013/34/ЄС у законодавство країн ЄС – до 20.07.2015 р. Слід відзначити наявність багатьох розбіжностей між Директивою 2013/34/ЄС та МСФЗ для МСП, що не сприятиме міжнародній гармонізації обліку і звітності. Проте, як очікується, вимоги Директиви № 34 є менш трудомісткими і можуть значно спростити облік і звітність малих підприємств.

В Україні відповідно до П(С)БО 25 [5] передбачено дві форми звітності:

1) Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-м „Баланс" і ф. № 2-м „Звіт про фінансові результати"), який можуть складати юридичні особи – суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарювання;

2) Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. № 1-мс „Баланс" і ф. № 2-мс „Звіт про фінансові результати"), який призначено для складання звітності мікропідприємствами та неплатниками ПДВ без застосування подвійного запису.

Проте визнання малих та мікропідприємств в Україні (ст. 55 ГКУ [1]) здійснюється за критеріями кількості працівників і обсягу річного доходу, які були викладені в Рекомендаціях Європейської Комісії № 361 від 2003 р. [7]. На противагу цьому, прийняття

Директиви ЄС № 34 у 2013 р. [2] суттєво змінює кількісні критерії визнання мікро- та малих підприємств, додаючи поняття валюти балансу та чистого обороту, який має значно нижчі порогові значення, ніж передбачені в ГКУ. Єдина відповідність, яка залишилась, – це кількість найманих працівників.

МСФЗ для МСП [5] поширюється не тільки на малі, але й на середні підприємства, вимогами для яких є: не підзвітність громадськості та оприлюднення фінансових звітів для зовнішніх користувачів. МСФЗ для МСП не містить кількісних критеріїв, проте наявність жорстких меж, викладених в Директиві 2013/34/ЄС, які впливають на вимоги до фінансової звітності залежно від категорій компаній надає їй перевагу [9, с. 3].

Таблиця 1

Порівняння національних, міжнародних стандартів та вимог Директиви 2013/34/ЄС для складання звітності малих підприємств

№ п	Ознаки порівняння	П(С)БО 25	МСФЗ для МСП	Директива 2013/34/ЄС
1	Дата прийняття та введення в дію	Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. Застосовується для складання фінансової звітності, починаючи з І кварталу 2000 р. Остання редакція від 18.06.2015 р. № 573.	Міжнародний документ *(IFRS for SMEs)* від 01.01.2013 р. виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*IASB)*, що входить до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (*IFAC)*	Директива Європарламенту та Ради від 26.06.2013 р. *(Directive 2013/34/EU)* Держави-члени ЄС повинні до 20.07.2015 р. ввести в дію закони, необхідні для дотриман-ня положень Директиви
2	Сфера застосуван-ня	Встановлює лише форму, зміст та порядок заповнення фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва (не скасовує застосування ряду інших П(С)БО)	Визначає повний перелік методологічних основ обліку і складання звітності (об'єднує базові положення МСФЗ)	Містить координаційні заходи для законодав-ства країн-членів ЄС щодо визначення катего-рій підприємств для складання фінансової та консолідованої звітності
3	Суб'єкти, на яких поширю-ються стандарти	1) Для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва: суб'єкти малого підприєм-ництва - юридичні особи, які визнані такими відпо-відно до законодавства (ст. 55 ГКУ: чисельність працівників не більше 50 осіб, річний дохід не більше 10 млн. євро); представ-ництва іноземних суб'єктів господарської діяльності. 2) Для складання Спроще-ного фінансового звіту суб'єкта малого підприєм-ництва: суб'єкти мікропід-приємництва – юридичні особи (ст. 55 ГКУ: чисельність працівників не більше 10 осіб, річний дохід не більше 2 млн. євро); юридичні особи, які ведуть спрощений облік доходів та витрат відповідно до	Малі та середні підприємства - суб'єкти господарювання, які не є підзвітними громадськості (тобто не є учасниками фондового ринку, інвестиційними та кредитними установами, страховими компаніями, брокерами цінних паперів, або мають на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб) та оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів (наприклад, для власників, потенційних кредиторів, рейтингових агентств).	1) Мікропідприємства (валюта балансу не більше 350 тис. євро, чистий оборот не більше 700 тис. євро, середня чисельність працівників не більше 10 осіб); 2) малі підприємства (валюта балансу не більше 4 млн. євро, чистий оборот не більше 8 млн. євро, середня чисельність працівників не більше 50 осіб); 3) середні підприємства (валюта балансу не більше 20 млн. євро, чистий оборот не більше 40 млн. євро, середня чисельність працівників не більше 250 осіб); 4) великі підприємства (решта).

		податкового законодавства.		
4	Форми та склад фінансової звітності	1) Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: ф.№ 1-м Баланс та ф. № 2-м Звіт про фінансові результати; 2) Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: ф. № 1-мс Баланс та ф. № 2-мс Звіт про фінансові результати.	1) звіт про фінансовий стан на дату звітності; 2) одне з двох: єдиний звіт про сукупний дохід за звітний період або окремий звіт про прибутки та збитки і окремий звіт про сукупний дохід; 3) звіт про зміни у власному капіталі за звітний період; 4) звіт про рух грошових коштів за звітний період; 5) примітки, що містять стисле викладення облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.	Для мікро- та малих підприємств: 1) скорочений Баланс; 2) скорочений Звіт про прибутки та збитки; 3) обмежений склад Приміток.

Особливістю звітності за МСФЗ для МСП є наявність повного комплекту фінансових звітів: 1) звіт про фінансовий стан на дату звітності; 2) один фінансовий звіт про результати діяльності (звіт про сукупний дохід) або два фінансові звіти (звіт про прибутки та збитки і звіт про сукупний дохід); 3) звіт про зміни у власному капіталі; 4) звіт про рух грошових коштів за звітний період; 5) примітки, що містять стисле викладення облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.

Статті 14 та 31 Директиви 2013/34/ЄС передбачають можливість складання скорочених балансів та скорочених звітів про прибутки та збитки для малих і середніх підприємств. Малі підприємства зобов'язані також подавати примітки до фінансової звітності, але поряд з цим малі підприємства можуть бути звільнені від складання управлінських звітів та від обов'язку оприлюднювати звітність згідно з відповідними рішеннями держав-членів ЄС [2].

Отже, Директива 2013/34/ЄС не забороняє використання МСФЗ для МСП в країнах ЄС, в Україні облік і звітність здійснюється за національними або міжнародними стандартами на вибір підприємства, за винятком, коли застосування МФЗ є обов'язковим відповідно до законодавства [6] (ПАТ, банки, страховики). Вітчизняні малі підприємства, які самостійно обирають методику обліку і звітності за МСФЗ для МСП не застосовують П(С)БО 25, а використовують НП(С)БО 1 [4]. Хоча фактично Директива 2013/34/ЄС не поширюється на вітчизняні підприємства, незаперечною залишається необхідність гармонізації та імплементації міжнародних норм в Україні під впливом євроінтеграції.

Список використаних джерел:

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. – [Електронний ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15
2. Директива 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. – [Електронний ресурс] – http://www.eur-lex.europa.eu
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) – [Ел. ресурс] – http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id.
4. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності": Положення Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – [Електронний ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 „Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва": Положення Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. – [Електронний ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996. - [Електронний ресурс] - http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14
7. Рекомендації Комісії 2003/361/ЄС від 06.05.2003 р. відносно визначення мікро-, малих та середніх підприємств (OJ 2003 L 124/36). – [Електронний ресурс] – http://ec.europa.eu
8. Малишкін О.І. Щодо адаптації положень з обліку і звітності в умовах Угоди про асоціацію України та ЄС / О.І. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 2. – С. 12-18.
9. Озеран А. Директива 2013/34/ЄС щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України / А. Озеран / Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 5. – С. 2-10.
10. Семенова С. М. Сфера застосування Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) в Україні / С. М. Семенова, О. М. Шпирко // The International Multidisciplinary Congress "Knowledge is Power, Power is Knowledge!". Scientifi and practical edition: Vienna, Austria, 27 July 2015. Publishing Center of The International Scientifi c Association "Science & Genesis", Prague, Czech Republic, 2015, p. 289. – P.121-216.
11. What is an SME? - Small and medium sized enterprises (SME) - Enterprise and Industry / ec.europa.eu. - Retrieved 2015-06-12.

Семенова С.М. , к.е.н., доцент, Альохіна Ю.В.,
Київська державна академія водного транспорту
ім. гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного, м. Київ

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ПРО ВИТРАТИ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Заробітна плата є складним об'єктом бухгалтерського обліку, виконує важливу соціально-економічну функцію у забезпеченні платоспроможного попиту населення та формуванні собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Поряд з цим інформація про витрати підприємства на оплату праці у звітності показується агреговано, що не дозволяє повною мірою оцінити структуру таких витрат, об'єкти їх розподілу, рівень соціальної відповідальності підприємства та політику управління витратами і собівартістю. Прагнучи увійти до європейського співтовариства Україна має враховувати вимоги до ведення обліку і складання звітності, визначені Міжнародними стандартами (МСБО та МСФЗ) [19] та прийнятою Директивою 2013/34/ЄС [1], гармонізуючи відповідно до цього національне законодавство.

В Україні облік оплати праці ведеться на пасивному рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам", який має наступні субрахунки [4]: 661 „Розрахунки за заробітною платою", 662 „Розрахунки з депонентами", 663 „Розрахунки за іншими виплатами". Рахунок 66 призначений для узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать до облікового та не облікового складу підприємства, з оплати праці за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо, за неодержані в установлений строк з каси підприємства суми за виплатами працівникам, за іншими поточними виплатами персоналу. Аналітичний облік розрахунків ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань.

У фінансовій звітності підприємства відповідно до вимог НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності" [3], кредитове сальдо за рахунком 66 показується в ІІІ розділі пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1 в р. 1630 як „Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці", де відображається вся

заборгованість підприємства з оплати праці на дату звітності, включаючи депоновану заробітну плату. У р. 1625 відображається „Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування" – кредитове сальдо рахунку 65, що показує суму заборгованості за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, страхуванням майна підприємства та індивідуальним страхуванням його працівників. Тобто ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) показує стан заборгованості підприємства перед своїми працівниками з оплати праці на дату звітності.

Більш повна інформація про витрати підприємства на оплату праці протягом звітного періоду відображається у ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – в ІІІ розділі „Елементи операційних витрат", р. 2505 „Витрати на оплату праці". Проте в даному рядку фактично показується кредитовий оборот за рахунком 66 в частині сум, що відносяться до операційних витрат. Відповідно відрахування на соціальні заходи узагальнюються в р. 2510 даної звітної форми. Сума витрат на оплату праці виробничих працівників, яка відноситься до собівартості виготовленої та реалізованої продукції показується поряд з іншими виробничими витратами в р. 2050 „Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)" І розділу „Фінансові результати" ф. № 2. Витрати на оплату праці адміністративного персоналу показуються у складі адміністративних витрат в р. 2130, витрати на оплату праці робітників, зайнятих збутом, показується у складі витрат на збут у р. 2150. Слід зазначити, що витрати на оплату праці, відображені у складі елементів операційних витрат, займають вагому частину і потребують більш детального розкриття про їх формування, склад та ефективність.

Інформація про витрати на оплату праці зовсім не деталізуються у Примітках до річної фінансової звітності підприємства [8], єдине, що вказується – це суми сформованих забезпечень на виплату відпусток працівникам (р. 710) та витрат на додаткове пенсійне забезпечення (р. 720) розділу VII „Забезпечення і резерви".

Отже, у фінансовій звітності, складеній за національними стандартами, інформація про витрати на оплату праці наводиться дуже стисло та зовсім не деталізується в Примітках, що суттєво обмежує оцінку таких витрат з боку користувачів.

Методика обліку витрат на оплату праці розкривається в П(С)БО 26 „Виплати працівникам" [6] – для підприємств, які використовують національні стандарти, та в МСБО 19 „Виплати працівникам" [2] – для підприємств, які обрали міжнародні стандарти або які зобов'язані їх застосовувати відповідно до вимог законодавства [7]. Дані стандарти мають багато спільного, але і ряд відмінностей. Зокрема, за П(С)БО 26 склад виплат працівникам, крім тих, які зазначені в МСБО 19, а це: короткострокові, інші довгострокові виплати, виплати по закінченню трудової діяльності, при звільненні, об'єднує виплати інструментами власного капіталу, які в міжнародних стандартах регулюються окремо МСБО 26 та МСФЗ 2. Відрізняється тлумачення короткострокових виплат працівникам за даними стандартами: за П(С)БО 26 сюди відноситься заробітна плата за окладами і тарифами, інші нарахування з оплати праці, виплата за невідпрацьований час (щорічні відпустки), премії та інші заохочувальні виплати; за МСБО 19 – заробітна плата і внески на соціальне забезпечення, короткострокові компенсації за відсутність (оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою), участь у прибутках та премії, не грошові пільги (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, безкоштовних або субсидованих товарів чи послуг) для теперішніх працівників.

Відповідно до МСБО 19, до складу короткострокових виплат працівникам, крім заробітної плати входять також внески на соціальне страхування. Тобто йдеться про ту частину страхових зборів, яка сплачується за рахунок заробітної плати. В Україні такі суми обліковуються і у звітності показуються окремо [3, 4], тобто вітчизняний підхід до утримання єдиного соціального внеску з заробітної плати додатково навантажує і роботодавців, і працівників та потребує спрощення відповідно до міжнародної практики.

У звітності за міжнародними стандартами, а саме у Звіті про фінансовий стан, інформація про витрати на оплату праці наводиться у такому складі: суми теперішньої вартості зобов'язання за виплатами працівникам на кінець звітного періоду, плюс (мінус) будь-які досі не визнані актуарні прибутки (збитки), мінус невизнана вартість раніше наданих послуг та мінус справедлива вартість активів, якими будуть погашені

зобов'язаннями. У Звіті про прибутки та збитки частина витрат на виплати працівникам може бути включена до собівартості активів (запаси або основні засоби). Будь-які витрати на виплати працівникам по закінченню їх трудової діяльності, включені в собівартість таких активів, містять відповідну пропорційну частку вартості поточних послуг [2].

Розкриття інформації про виплати працівникам у звітності згідно МСБО 19 охоплює: а) інформацію про умовне зобов'язання стосовно невизначеності щодо кількості працівників, які приймуть пропозицію про виплати при звільненні; б) характер та суму витрат, якщо вони є суттєвими, оскільки виплати при звільненні можуть призвести до витрат, інформацію про які треба розкривати, щоб задовольнити цю вимогу; в) інформацію про виплати при звільненні основному управлінському персоналові.

Згідно з Директивою 2013/34/ЄС (п.п. c п. 1 ст. 16) [1], інформація про середню чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року, зазначається у Примітках до фінансової звітності всіх категорій підприємств. В Україні така інформація наводиться у вступній частині фінансової звітності.

Додаткове розкриття для середніх і великих підприємств (п.п. d і e п. 1 ст. 17) за Директивою 2013/34/ЄС вимагає виокремлення у Примітках до фінансової звітності суми виплат, здійснених за фінансовий рік на користь членів адміністративного, управлінського та наглядового органів у зв'язку з виконанням ними своїх обов'язків та будь-якими зобов'язаннями, що виникають чи оформлені стосовно виплати пенсій за вислугу років колишнім членам цих органів, із зазначенням підсумку по кожній категорії органів. Держави-члени ЄС при цьому можуть відмовитися від вимоги щодо розкриття цієї інформації, якщо це дозволить визначити фінансовий стан певного члена відповідного органу. Також у Примітках до фінансової звітності для середніх і великих підприємств необхідно розкривати середню чисельність працівників, зайнятих протягом фінансового року, з розбивкою по категоріям, та, якщо ця інформація не розкрита окремо у звіті про прибутки та збитки, витрати на персонал за фінансовий рік, із зазначенням заробітної плати, витрат на соціальне забезпечення та витрат на виплату пенсій.

Відповідно до вимог Директиви 2013/34/ЄС [1] у Примітках до консолідованої фінансової звітності (п. 1 ст. 28) включають такі показники: при розкритті інформації про середню чисельність працівників, окремому розкриттю підлягає інформація про середню чисельність працівників підприємств, що консолідуються пропорційно; та при розкритті інформації про суми виплат, авансів та позик, наданих членам адміністративного, управлінського та наглядового органів, розкриттю підлягає інформація лише про суми, надані материнським підприємством та його дочірніми підприємствами членам адміністративного, управлінського та наглядового органів материнського підприємства.

Складання консолідованих управлінських звітів до консолідованої фінансової звітності представляються також для інформування працівників або їхніх представників.

Отже, МСБО 19 "Виплати працівникам" ґрунтовно регламентує питання визнання, оцінки, відображення в обліку та фінансовій звітності усіх можливих виплат працівникам з боку суб'єктів господарювання. У П(С)БО 26 відсутня така деталізація, і попри наявність багатьох норм обліку оплати праці, вони є несистематизовані для єдиного застосування. П(С)БО 26 слід доповнити розрахунковими прикладами, на зразок тих, які представлені в МСБО 19. Необхідно деталізовано розкривати інформацію про виплати працівникам у звітності відповідно до вимог Директиви 2013/34/ЄС в умовах євроінтеграції.

Список використаних джерел:

1. Директива 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств Європейського Парламенту та Ради від 26.06.2013 р. – [Електронний ресурс] – http://www.eur-lex.europa.eu.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 „Виплати працівникам" – [Електронний ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_011.
3. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності": Положення МФУ від 07.02.2013 р. № 73. – [Електронний ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.99р. № 291. – [Ел. ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати": Затв. Наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318. – [Електр. ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_042.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 „Виплати працівникам": Затв. Наказом МФУ від 28.10.2003 р. № 601. – [Електронний ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996. - [Електронний ресурс] - http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
8. Про Примітки до річної фінансової звітності: Затв. Наказом МФУ від 29.11.2000 р. № 302. – [Електронний ресурс] – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00.

Семенченко А.В., наук. кер. Белінська О.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОБЛІК ВИТРАТ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ П(С)БО ТА МСФЗ

Витрати підприємства є одним із найважливіших і одним із трудомістких об'єктів обліку, контролю, аналізу. Від правильності їх визначення залежить точність розрахунку фінансового результату діяльності підприємства. Отже, тема витрат є актуальною для будь–якого підприємства, яке здійснює виробництво продукції (робіт, послуг).

Для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Найбільш впливовою статтею, що визначає прибуток підприємства, є витрати його діяльності. Тому однією з найважливіших проблем є трансформація витрат підприємства. Їх відображення в обліку та звітності за національними та міжнародними стандартами є неоднозначним та суперечливим. Окремого міжнародного стандарту, який би розкривав методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, немає. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

Метою дослідження є здійснення порівняльного аналізу визнання, оцінки та відображення в обліку підприємств витрат за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Завдання дослідження:

1) виділення нормативних положень розкриття поняття витрат за міжнародними та національними стандартами;

2) порівняння визначення поняття витрати за міжнародними та національними стандартами;

3) порівняння оцінки витрат;

4) співставлення класифікації витрат.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати» [4], НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим [2].

Порівняльна характеристика визнання, класифікації та оцінки витрат П(с)БО та МСФЗ [3]:

1. Класифікація та групування витрат:

- У П(с)БО витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, витрати минулих і майбутніх періодів й надзвичайні витрати;

- У МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю.

2. Визнання витрат:

- У П(с)БО витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди;[3]

- За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій.[5]

3. Оцінка витрат:

- У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремо узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом;[3]

У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки.[5]

Вимоги до розкриття інформації про витрати П(С)БО 16 "Витрати" в цілому відповідають правилам міжнародних стандартів. Згідно з П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" в Україні застосовується принцип повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймається на її підставі. Таким чином, порівняння П(С)БО 16 "Витрати" та міжнародних стандартів дає можливість зробити наступні загальні висновки:[3]

- окремого МСФЗ "Витрати" не існує, основні положення, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ (IAS) 1 "Подання фінансових звітів", МСФЗ (IAS) 2 "Запаси", МСФЗ (IAS) 16 "Основні засоби";

- певні положення П(С)БО 16 "Витрати" прямо повторюють правила МСФЗ; в окремих випадках П(С)БО 16 "Витрати" містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, але знаходяться в їх рамках; разом з тим, деякі положення, які розкриті в МСФЗ, не знайшли свого відображення в національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку України.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIУ зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua.
2. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 09.08.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon. nau.ua.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – №229-230 (4979-4980) від 04.12.2010 року зі змінами та доповненнями.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua /control/publish/article /main?art_id=92410&cat_id=92408.

Сербул А.В., наук. кер. Волчек Р.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Наближення перспективи вступу до Європейського Союзу передбачає перебудову національних нормативно-правових стандартів фінансового обліку, реформування чинної системи ведення бухгалтерського обліку, приведення у відповідність з міжнародними вимогами складання фінансових звітів. Так, перехід з першого січня 2012 р. публічних акціонерних товариств на міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку вимагає вдосконалення чинної облікової політики, методів і форм управління підприємством та його витратами, процесу ведення господарської діяльності загалом. [1]

У вітчизняній економічній теорії та практиці обліку витрат сьогодні відсутні роботи з удосконалення обліку витрат із врахуванням міжнародного досвіду в окремих галузях промисловості.

Внаслідок розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ, вітчизняні підприємства, що складають звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, змушенні вести паралельний облік згідно з МСФЗ або періодично трансформувати звітність, складену згідно з П(С)БО.

Найбільш оптимальною моделлю розвитку бухгалтерського обліку в Україні є трансформація його методології відповідно до міжнародних стандартів шляхом державного регулювання [2].

Оскільки методи оцінки статей звітності, викладені у П(С)БО, узгоджуються з МСФЗ, трансформацію можна здійснити на базі фінансових звітів, складених відповідно до вимог П(С)БО. Найбільш вагомою статтею, що бере участь при визначені прибутку підприємства є витрати його діяльності. Відображення витрат в обліку і звітності за національними та міжнародними стандартами є неоднозначним та суперечливим. Міжнародні стандарти фінансової звітності – інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, оцінки активів і зобов'язань, що надає можливість об'єктивно розкривати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. [3].

Значний внесок у розв'язання проблем пов'язаних з організацією та методологією обліку витрат діяльності підприємств внесли такі вітчизняні вчені-економісти: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Є.В. Мних, В.М. Пархоменко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко. Проте, проведені наукові дослідження не в повній мірі враховують інтеграцію України в світове господарство. Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСФЗ досліджували такі науковці, як: О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко та інші.

У Законі Україні «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» задекларовано, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше «не суперечать міжнародним стандартам». Головна відмінність між МСБО і П(С)БО полягає в скороченій формі П(С)БО.

Окремого міжнародного стандарту, який би розкривав методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності, немає. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО

1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(с)БО 16 «Витрати» [П(С)БО 16], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим [4].

У П(С)БО 16 в порівнянні з МСФЗ 2 «Запаси» не передбачено розмежовувати витрати на дві категорії витрат: затрати на продукт та витрати періоду.

Згідно з МСФЗ 2 затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Крім того, слід підкреслити, що МСФЗ 2 в порівнянні з П(С)БО 16 не передбачає включення до складу загальновиробничих витрат сум и нестач незавершеного виробництва, нестач і втрат від псування матеріальних цінностей у цехах.

Витрати відображаються у Звіті про прибутки та збитки, коли існує зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активу або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначені. Це означає, що витрати визнаються одночасно з визнанням зобов'язання (наприклад, нарахування заробітної плати) або зі зменшенням активів (реалізація товару). Витрати підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені).

Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів та витрат. Наприклад, матеріальні витрати, зарплата, накладні витрати, що включені до складу собівартості продукції, визнають як витрати на момент отримання доходу від реалізації цієї продукції. Іноді прямий зв'язок між витратами та доходами встановити важко. Якщо надходження економічних вигід очікуються протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами [5].

Відрізняється також класифікація та групування витрат. Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати.

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність).

Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Відрізняється також класифікація та групування витрат. Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. У П(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати.

Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку формат Звіту не регламентується, що уможливлює застосування обох методів. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів підприємств, норми МСБО 1 «Подання фінансових звітів» передбачають обрання такої класифікації, яка найдостовірніше відображатиме елементи результатів діяльності підприємства.

Отже, однією із найбільш актуальних проблем на сьогодні є наближення національних стандартів бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та МСБО. Проте існує багато перешкод при поєднанні міжнародних та вітчизняних стандартів з урахуванням важливих факторів, що мають суттєвий вплив на національну економіку. Усе ж доцільним є продовження роботи з дослідження витрат, а саме особливостей їх визнання та оцінки, оскільки вони є невід'ємною частиною діяльності підприємства і без правильного обліку яких неможливе правильне визначення головного результату діяльності – прибутку.

Список використаних джерел:

1. Дороженко Л. І. Сучасні методи обліку витрат у контексті зарубіжного досвіду [Електронний ресурс] / Л. І. Дороженко // Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. - 2014. - № 2. - С. 72-76.
2. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: методичні рекомендації / Голов С.Ф. – Вінниця: ТОВ «Консоль», 2010. – 308 с.
3. Руденко А.О. Спільні риси та відмінності витрат за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку // А.О. Руденко, Управління розвитком – 2012. № 1 (122). С. 112-114.
4. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Текст]: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73
5. Рзаєва Т.Г. Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами// Т.Г. Рзаєва, Л.В. Джулій, О.В. Слишинська, Вісник Хмельницького національного університету (економічні науки) – 2010. – № 5. С. 246–250.

Сидоренко Р.В. , к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк

ВПЛИВ ЗМІН ЗАКОНОДАВСТВА НА ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ І ПІДПРИЄМЦІВ НА ЗАГАЛЬНІЙ СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

Відповідно до Господарського кодексу України суб'єктами малого підприємництва визнаються суб'єкти господарювання (юридичні і фізичні особи) у яких протягом року середньоспискова чисельність працівників не перевищувала 50 осіб, а сума річного доходу становила не більше 10 млн. євро за середньорічним курсом НБУ. Варто також виділити і таких суб'єктів господарювання як «суб'єкти мікропідприємництва» - юридичні і фізичні

особи з річним доходом до 2 млн. євро і середньоспискoвою чисельністю працівників до 10 осіб.

Суб'єкти малого підприємництва, які відповідають певним вимогам по чисельності працівників, розміру річного доходу та видам діяльності мають право перейти на спрощену систему оподаткування обліку та звітності – єдиний податок. Згідно Податкового кодексу України виділяють 4 групи платників єдиного податку. До 31 грудня 2015 року вимоги до представників цих груп були наступними:

1. підприємці, що не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торгівельних місць на ринках або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300 000 грн. Ставки податку встановлюються в розмірі до 10 % мінімальної заробітної плати станом на 1 січня поточного року;

2. підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку або населенню, виробництво або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб і обсяг доходу яких не перевищує 1 500 000 гривень. Ставки податку встановлюються в розмірі до 20 % мінімальної заробітної плати станом на 1 січня поточного року;

3. фізичні і юридичні особи, без обмежень по чисельності, а обсяг доходу яких не перевищує 20 000 000 гривень. Вони самостійно вибирають одну з двох ставок: 2 % доходу у разі сплати ПДВ і 4 % у разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

4. сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу. Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди, а саме їхня грошова вартість. Ставки податку: для ріллі, сіножатей, пасовищ – 0,45 % (для поліських і гірських регіонів – 0,27; для закритого ґрунту – 3,0 %), для багаторічних насаджень – 0,27 % (для поліських і гірських регіонів – 0,09 %), землі водного фонду – 1,35 %.

З 1 січня 2016 року до даних вимог були внесені певні зміни.

Так, для платників єдиного податку 3-ї групи розмір максимального річного доходу зменшився з 20 млн. грн. до 5 млн. грн. При чому, таке рішення було прийняте вже після початку 2016 року. Виникала незрозуміла ситуація: що чинити платникам єдиного податку, які мали в 2015 році дохід понад 5 млн. грн., але менше 20 млн. грн.? Їм необхідно терміново переходити на загальну систему оподаткування чи ще поточний рік (2016-й) можна допрацювати як платник єдиного податку?

Вирішила дану ситуацію ДФС, яка своїм листом роз'яснила, що всі платники єдиного податку 3-ї групи, які не перевищили суму річного доходу в 2015 році в 20 млн. грн., мають право сплачувати єдиний податок і в 2016 році. Однак, при досягненні протягом 2016 року суми доходу понад 5 млн. грн. платник єдиного податку буде зобов'язаний, з наступного кварталу, перейти на загальну систему оподаткування.

Зміни були внесені і до ставок єдиного податку 4-ї групи. При чому ставки зросли доволі суттєво: для ріллі, сіножатей, пасовищ – 0,81 % (для поліських і гірських регіонів – 0,49 %; для закритого ґрунту – 5,4 %), для багаторічних насаджень – 0,49 % (для поліських і гірських регіонів – 0,16 %), землі водного фонду – 2,43 %.

Суттєво змінилась і система оподаткування ПДВ сільськогосподарських підприємств. До 2016 року сільськогосподарські підприємства всю нараховану суму ПДВ до сплати залишали у себе, ці кошти не підлягали перерахунку до бюджету, а використовувались

платником податків для розвитку. За новою методикою, підприємства аграрного сектору вже перераховують до бюджету певну частину нарахованого ПДВ:

- операції з зерновими і технічними культурами – 85 % до державного бюджету, 15 % на спецрахунок;
- операції з продукцією тваринництва – 20 % до державного бюджету, 80 % на спецрахунок;
- операції з іншими сільськогосподарськими товарами та послугами – 50 % до державного бюджету, 50 % на спецрахунок.

Дане нововведення призвело до суттєвого зростання витрат сільськогосподарських підприємств щодо сплати податків, і відповідно, до зменшення прибутковості їх діяльності.

Якщо ж в 2017 році на законодавчому рівні будуть затверджені рекомендації Міжнародного валютного фонду щодо оподаткування діяльності сільськогосподарських підприємств в Україні (повне скасування пільг по ПДВ, тобто, 100 % сплата сум ПДВ до бюджету на загальних підставах) ситуація в аграрному секторі може стати критичною.

У зв'язку із встановленням єдиної ставки нарахування ЄСВ (22 %) відбулись зменшення сум, що по даному внеску сплачували підприємці як за себе, так і за своїх найманих працівників.

Суттєві зміни відбулись в системі нарахування і сплати ПДФО підприємцями на загальній системі. Якщо ж в 2015 році ПДФО і ЄСВ (за результатами діяльності підприємця) сплачувались однаково (4 рази в рік, авансовими внесками в розмірі не менше 25 % від минулорічної загальної суми, до 15 березня, 15 травня, 15 серпня, 15 листопада), то в 2016 порядок сплати ПДФО було відкориговано.

Так, підприємці на загальній системі, в поточному році зобов'язані сплачувати внески по ПДФО вже по фактичним результатам своєї діяльності. Щокварталу, за даними Книги обліку доходів і витрат, проводиться розрахунок суми податкового зобов'язання і сплачується до 20 квітня, 20 липня і 20 жовтня. Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується. Не сплачуються платежі і в тих випадках, якщо результатом розрахунку є від'ємне значення.

Аналізуючи цю зміну слід відмітити, що вона має прогресивний характер оскільки сума сплаченого податку вже напряму залежить від ефективності (прибутковості) діяльності підприємця за звітний квартал. У попередніх роках сума податку сплачувалась без врахування фактичної поточної ситуації.

Список використаних джерел:

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
2. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI від 8 липня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2464-17.

Сиротенко Н. А., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ АСПЕКТІВ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Щороку збільшується вплив антропогенного фактора на навколишнє природне середовище. Постійне погіршення стану здоров'я основної працездатної частини суспільства, водних ресурсів, атмосферного повітря змушує керівництво різних рівнів, починаючи від макро- і завершуючи глобальним прошарком, реагувати на відповідні виклики. Система бухгалтерського обліку як будь-яка інформаційна система має відображати відповідні факти господарської діяльності.

У наукових академічних колах дотепер спостерігається плюралізм думок стосовно місця екологічної діяльності (зеленої економіки) в існуючій обліковій системі. Частина

науковців вбачають, що такі дані мають формуватися в традиційній автономній системі бухгалтерського обліку, інші – в окремих видах (фінансовому, управлінському, податковому обліку) чи-то підсистемах обліку тощо. При цьому, майже ніхто не заперечує, що така інформація є доречною та необхідною для користувачів.

У даному аспекті серед головних невирішених питань, що привертали увагу дослідників – В.М. Жука [1], І. В. Замули [2], та багатьох інших, в економічній літературі різних часів, зазначені: сутність екологічної діяльності; об'єкти та організаційно-методичні підходи до їх обліку; суб'єкти господарювання, що зобов'язані оприлюднювати інформацію (великі за розмірами, гравці фондового ринку); змістовне наповнення та ступень деталізації показників екологічної діяльності; періодичність висвітлення інформації; форми звітності (у складі фінансової або нефінансової звітності, окремим розділом або як показники до існуючих розділів) тощо. Серед галузей, які підлягали дослідженню, здебільше зустрічається сільське господарство та промислове виробництво, переважно зі шкідливим впливом на природу, – хімічні, вуглевидобувні підприємства та ін. Відсутність єдиної концепції змушує вчених повертатися до вказаних проблем та шукати шляхи їх вирішення.

Метою даного дослідження є визначення стану та подальших перспектив відображення в обліку інформації про екологічну діяльність підприємства.

Загальновідомо, що еко-рівень, ще десяток років потому, був рівнем уваги країн з високо розвиненою економікою, рівнем родин з достатками вище середніх. І незважаючи на це, останні роки демонструють кардинальну зміну пріоритетів та глобальну переоцінку цінностей. Приклади українських реалій – різке коливання температурних режимів, щоденні шкідливі викиди в атмосферне повітря в промислових зонах, підтоплення та розмиття сміттєзвалищ, сезонні епідемії грипу, збільшення онкологічних та астматичних хвороб змушують пересічних громадян звертати увагу на їжу та оточуюче середовище. Зростає кількість бажаючих сплачувати за якісні продукти (еко-продукти) та чекати їх доставку, робити щеплення задля полегшення перебігу хвороб та зменшення ризику негативних наслідків на організм, проводити відпочинок в сільській місцевості (зелений туризм) та в місцях дикої природи (безлюдні острови, джунглі) тощо.

Якщо подивитися на цей процес, то неважко здогадатися, що попит на вказані вище продукти та послуги з кожним роком матиме тенденцію до збільшення, а відтак, створюватимуться підприємства з такими видами діяльності. Зазначені підприємства матимуть збільшений дохід порівняно з підприємствами з не екологічними продуктами та послугами, розкриватимуть ретроспективну інформацію за переліком нетрадиційних показників для існуючої облікової системи, надаватимуть оперативну інформацію в режимі онлайн.

Безперечно, що слаборозвинені країни були та будуть змушені й надалі виснажувати власні природні ресурси та варварські ставитися до наявних земних багатств, не обліковуючи власного антропогенного впливу. Однак міжнародна спільнота повинна буде втручатися у відповідний процес та вести облік такої нераціональної антиприродоохоронної діяльності.

Необхідно докорінно змінити уявлення про те, що природне середовище навколо підприємства не має вартості. Потрібно на рівні кожної окремої країни законодавчо закріпити норму, що оточуюче навколишнє середовище має бути збережене в існуючому вигляді протягом усього періоду діяльності господарюючого суб'єкту.

У самому спрощеному вигляді можна на етапі оформлення документів про відкриття оцінити стан екосистеми в якій створюється підприємство (умовний еталон), а далі щоденно проводити порівняння та вести відповідний облік. Якщо стан екосистеми змінюватиметься то, вартість, пов'язана з поверненням до рівня в якому перебувала екосистема, і є вартістю оцінки збитків підприємства навколишньому середовищу. За таким принципом можна зібрати інформацію в районному, обласному, масштабі держави та глобальному просторі в цілому.

Не можна здавати в оренду землю та споруди не враховуючи виду економічної діяльності майбутнього підприємства-орендаря. Треба заборонити змінювати в процесі експлуатації цільове призначення земельних ділянок та майна.

Складатиметься враження, що суспільно необхідні продукти, що вимагають в процесі виробництва забруднення оточуючого середовища, стануть коштовними. Так, ця проблема існує, бо витрати на очищення потребуватимуть додаткових коштів. Дане питання можна вирішити завдяки міжнародній кооперації. Є держави з вже забрудненими територіями (Чорнобильська зона на території України, Білорусії). Ці землі, водні ресурси та інші блага можна використовувати для діяльності шкідливо небезпечних підприємств. У глобальному масштабі доречно провести інвентаризацію та раціонально розташувати виробничі потужності, призупинивши подальшу руйнацію навколишнього середовища.

Також необхідно врахувати й інвестиційну привабливість та імідж підприємства, що зростатимуть у разі дотримання та виконання екологічних вимог.

У цьому сенсі, виникає необхідність поділу господарюючих суб'єктів на:

- еко-господарюючих суб'єктів, що займаються екологічною діяльністю – еко-підприємства, що виробляють еко-продукти, надають еко-послуги (у тому числі щодо тимчасового відпочинку та постійного проживання в еко-зонах);

- господарюючих суб'єктів, які здійснюють діяльність в процесі якої відбувається вплив на оточуюче середовище (з окремим висвітленням впливу на природу та людину).

Зрозуміло, перелік показників, що оприлюднюватиметься у першої та другої групи господарюючих суб'єктів за ступенем деталізації та галузевою специфікою буде різний.

У еко-підприємств має бути інформація про екологічну діяльність більш змістовною та розгорнутою, ніж в інших звичайних суб'єктів. Крім того, впроваджені електронні документи та розповсюджений еко-електронний документообіг з онлайн оприлюдненням на веб-сайтах даних щодо екологічної чистоти виготовлених продуктів та послуг. Відкритий доступ до такої інформації надасть можливість користувачам приймати своєчасні, економічно зважені та обгрунтовані управлінські рішення. Необхідно враховувати цільову спрямованість інформації. Якщо, наприклад, якість харчових продуктів, а тим більше, еко-продуктів загрожує життю відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації» інформація має бути надана у строк не пізніше 48 годин з дня отримання запиту. Отже, розпорядник інформації зобов'язаний оперативно її надати, а відтак щоденно проводити моніторинг, в якому знадобиться облік. Дійсно, дані включатимуть не тільки економічні відомості, а ще технологічні, технічні. Багато натуральних показників, які утворюватимуться поза економічними даними, змушуватимуть фахівців різних спеціальностей створювати такий еко-іноінфопродукт.

Не можна нехтувати у цьому процесі й роллю державних інституцій, які повинні перевіряти та підтверджувати високий статус еко-підприємства. У разі виникнення порушень, або надання недостовірної інформації підприємство має бути позбавлено можливості займатися відповідною діяльністю та компенсувати споживачам моральні та матеріальні збитки. Крім того, доцільно вести базу даних з порушеннями, що допускаються такими суб'єктами і обов'язково ліцензувати їх діяльність.

Серед інших показників в одній регулярній формі – Звіт про результати екологічної діяльності підприємства у розділі «Порушення в сфері екологічної діяльності» має бути розкрито характер наявного порушення, вказано вплив на конкретне середовище, сума штрафу та рівень, що досягнуто після усування наслідків події (збиток вдалося відшкодувати повністю; збиток відшкодовано частково; середовище на певну кількість років не зможе повернутися до існуючого стану). Якщо кількість порушень перетне гранично допустиму межу (це має бути визначено, виходячи з впливу на природне середовище) необхідно суворо карати – змусити власника припинити економічну діяльність та навіть продати бізнес. Інакше масштаби та наслідки такого антропогенного впливу будуть в рази перевищувати блага, що створюються. Потрібно співвіднести наявні результати (поповнення бюджету податками, забезпечення робітників робочими місцями, створення для суспільства необхідних продуктів, товарів, робіт, послуг) та ризики від діяльності, що проводиться.

Рекомендуємо звернути окрему увагу й на документальний облік об'єктів екологічної діяльності – первинні документи, регістри. До речі, в економічній літературі цьому питанню майже не приділено уваги. А це не може не впливати на кінцевий продукт – вихідну

інформацію – еко-звітність підприємства. На відміну, від екологічних витрат, екологічних доходів, екологічних зобов'язань, еко-запаси мають містити як натуральні, так і вартісні вимірники пов'язані з якісними показниками, що не може не зазначатися в облікових регістрах, що супроводжують їх рух.

Не викликає сумнівів той факт, що вказані процеси вимагатимуть вкладення додаткових коштів в оновлення та розвиток інфраструктури. Інвестиції в такі проекти повинні підтримуватися та стимулюватися державою, державами географічними сусідами, світовим співтовариством.

Є хибною та неприйнятною позиція: малі підприємства не повинні звітувати та розкривати показники щодо екологічної діяльності. Іноді, невеликі приватні АЗС, кафе та фастфуди (особливо розташовані в курортній зоні) спричиняють значний негативний вплив на навколишнє середовище. Зважаюче на це, звітувати мають підприємства всіх форм власності. Інша справа стосується переліку показників, що підлягатимуть висвітленню у звітності таких господарюючих суб'єктів.

За результатами дослідження можна зробити наступні висновки: по-перше, масштаби антропогенного впливу змушуватимуть збирати, аналізувати та оприлюднювати дані; по-друге, попит на товари та послуги сегменту з маркуванням еко- щорічно зростатиме; по-третє, облікове відображення аспектів екологічної діяльності задля надання якісної інформації має враховувати статус господарюючого суб'єкту (еко-господарюючий суб'єкт діяльності та господарюючий суб'єкт діяльності), розмір підприємства, галузеву специфіку, перелік показників, порушення. Подальші дослідження стосуватимуться створення онлайн облікових еко-іноінфоданих з конвергенцією натурально-вартісних показників економічного та неекономічного спрямування.

Список використаних джерел:

1. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – № 2. – С. 18–23.
2. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки [Текст] : монографія / І. В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.

Сова К.В., наук. кер. Гноєва І.М., ст. викладач
Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського,
м. Кременчук

ПРОБЛЕМИ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ

Розвитку обліку і звітності характерне досягнення значних показників успішного функціонування, проте перспектива подальшого удосконалення цих систем стає непевна, адже існують фундаментальні перешкоди. Насамперед, це недосконаліть методологічних умов обліку, які мають місце слабкої ланки в умовах інтегрального ринку. Проявом цього негативного фактора є те, що сучасні системи бухгалтерського обліку виявляються неспроможними сформувати належні умови для створення високої за якістю та надійністю інформації. Як наслідок цього недоліку виступає обмеженість можливостей ефективного та корисного використання облікової інформації. Тож, актуальність обраної теми становить висвітлення проблем методології бухгалтерського обліку, які заважають процесу успішного інтегрування в Європейський Союз.

Метою дослідження є визначення змін теоретичного аспекту та методів пізнання бухгалтерського обліку для формування новітніх підходів до розуміння сутності бухгалтерського обліку та контролю.

На початку дослідження варто розмежувати наступні дефініції: метод і методологія бухгалтерського обліку. Загальне визначення поняття методу полягає в тому, що це система визначених і регулюючих принципів, правил, вимог, операцій, які використовуються в будь-якому виді діяльності. Використання певного методу як наукового прийому має значні переваги. Насамперед, це мінімізація витрат одного з важливих факторів – часу, оскільки не потрібно формувати певний шлях для досягнення дійсності, достатньою дією є використання готових та випробовуваних, перевірених практичним застосуванням шаблонів. Щодо методології бухгалтерського обліку, то вона виступає в ролі філософського вчення, яке висвітлює, обґрунтовує та доповнює методи наукового дослідження. Тобто, це система знань про різноманітність прийомів і засобів, за допомогою використання яких, досягається висвітлення сутності та закономірностей господарських процесів [1]. Ще одним доречним зауваженням до поняття методології бухгалтерського обліку є те, що вона основну увагу приділяє дослідженню системи бухгалтерського обліку й має на меті створювати новітні моделі облікової діяльності. Специфіка методології зазначеного виду діяльності полягає у двовимірній якості. В одному випадку методологія виконує роль діяльності, яка спрямована на дослідження предмета бухгалтерського обліку. А в іншому, варто зазначити, що власне бухгалтерський облік як окрема наукова сфера використовує засади загальної методології науки.

Методи фінансово-господарського контролю є основою, на якій базуються ключові регулятивні принципи та способи організації контролю, аудиту. Фінансово-господарському контролю також характерна риса двовимірності. Зазначений контроль може розглядатися як система наукових концепцій. А також, являти собою систему визначених методів та способів, за допомогою яких здійснюється контроль [2]. Головною функцією методології господарського контролю є процес постійного вивчення питання доцільності функціонування господарства, визначення рівня ефективності та легальних основ спеціалізованої діяльності.

Досліджуючи проблеми методології бухгалтерського обліку, неодмінно потрібно висвітлити відмінність між методами дослідження та елементами методу бухгалтерського обліку. Для початку варто охарактеризувати методи дослідження. У загальному вигляді вони поділяються на емпіричні та теоретичні. Емпіричні, у свою чергу, поділяються на два види методів. Перший вид – метод пізнавальних дій. Прикладами цього методу можуть слугувати проведення експерименту, обстеження, моніторингу. Роль другого виду виконують методи-операції. Реалізуються ці методи під час процесів спостереження, опитування, тестування. Головним призначенням використання емпіричних методів є вивчення зовнішніх зв'язків і параметрів досліджуваних об'єктів, їх взаємозалежностей, внаслідок чого формуються залежності емпіричного характеру. Виразною особливістю методів емпіричного спрямування є те, що вони направлені на безпосередню взаємодію з об'єктом дослідження. Фундаментальне положення займають методи теоретичної спеціалізації, які також поділяються на два види. Щодо першого, то це методи послідовних дій. Вони знаходять своє відображення у наступних завданнях: встановлення і знаходження шляхів розв'язання суперечностей, формулювання проблеми, створення наукового припущення. Другий вид – методи-операції, які знаходять своє застосування в процесі аналізу, синтезу, порівняння, абстрагування, конкретизації. Характерною рисою методів теоретичного спрямування є опосередкована взаємодія з об'єктом. Визначеною функцією теоретичних методів є перетворення здобутків емпіричної діяльності в понятійну структуру, яка в подальшому слугуватиме базисом для створення теоретичної моделі [3]. Цікаво зазначити те, що деякі науковці визначають метод бухгалтерського обліку як систему прийомів і способів, за допомогою використання яких забезпечується здійснення обліку. У той час як інша група науковців не визначають метод бухгалтерського обліку як окреме поняття, а головне завдання знаходять у визначенні та обґрунтуванні сутності складових елементів методу зазначеної діяльності [5]. Наразі, варто розглянути елементи бухгалтерського обліку. П.М. Мезенцев зараховує до цих елементів подвійний запис, рахунки і баланс. Аргументуванням цього рішення слугує те, що, наприклад, документальні джерела мають можливість бути використаними в бухгалтерській діяльності, статистиці й оперативному обліку [4]. Серед певної групи вчених вирує прагнення не зараховувати калькулювання до складових елементів методу. Натомість пропонують виокремити

калькулювання в якості економічної науки. Також існують проблеми включення моделювання до елементів методу бухгалтерського обліку. Моделювання слід розглядати у ролі новітнього етапу, який відбувається у розвитку бухгалтерського обліку; нового принципу узагальнення, який використовується з метою якіснішого вивчення відомих методів обліку, а також створення передумов для розкриття невідомих закономірностей, прокладання нових шляхів для досягнення високої ефективності застосування.

Отже, у процесі дослідження досить чітко спостерігається тенденція невизначеності, а інколи суперечливості, щодо трактування таких понять як метод, методологія та елементи методу бухгалтерського обліку та контролю. Зазначена особливість стосується теоретичної сфери, яка гальмує розвиток практичного застосування. Цей факт зовсім не сприяє переходу національної економіки на міжнародний рівень. Вирішенням цієї проблеми має стати формулювання нової філософії, яка б обґрунтовувала сутність змін, що мають місце у світовій економічній кон'юнктурі.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Т.А. Документування господарських фактів: теорія, методологія, комп'ютеризація. – Житомир: ЖІТІ, 1999.
2. Івахненков С.В. Методологія фінансово-господарського контролю // Наукові записки. – Серія: Економічні науки. – 2007. – Т. 68.
3. Легенчук С.Ф. Структура наукової теорії в бухгалтерському обліку: філософський аналіз // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, аналізу та контролю. – 2010. – Вип. 2.
4. Мезенцев П.В. Лекция по теории бухгалтерского учета. – М.: Госторгиздат, 1956.
5. Теория бухгалтерского учета / А.Ф. Галкин, Н.Ф. Огийчук, Г.И. Войчук. – М.: Статистика, 1976.

Сокол О.В., наук.кер. Тлучкевич Н.В., к.е.н., доцент
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк

ВІДОБРАЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ У ЗВІТНОСТІ

У результаті здійснення екологічної діяльності підприємства несуть витрати, які формують групу екологічних витрат. Відсутність достовірної та своєчасної інформації про склад і розмір екологічних витрат, які відрізняються від інших витрат підприємства та залежать від його сфери діяльності, зумовлює неефективне управління ними та зростання негативного впливу на довкілля, а також недостовірність даних, відображених у звітності.

Для бухгалтерського відображення екологічні витрати рекомендовано об'єднати за двома ознаками: 1) за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові); 2) за характером впливу на навколишнє середовище (експлуатаційні, природоохоронні), що дозволило організувати контроль за екологічною діяльністю. Необхідним є також підхід виділення у складі існуючих синтетичних рахунків (15 "Капітальні інвестиції", 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", 95 "Фінансові витрати") ряду аналітичних, згідно із розробленою класифікацією, для накопичення екологічних витрат для ефективнішого їх відображення [1].

На сьогодні інформація про витрати на охорону навколишнього середовища або екологічні витрати розкривається лише в державній статистичній звітності, яка також має недоліки та потребує удосконалення.

Даний звіт називається – № 1 - екологічні витрати, в якому міститься інформацію про витрати екологічної діяльності підприємства [3].

Відповідно до необхідності на кожному підприємстві можуть складатися управлінські звіти про екологічні витрати, форму, порядок і методику складання яких визначають самі підприємства відповідно до своїх потреб та цілей.

Більша частина внутрішньої звітної інформації виражається цифровими показниками, які зручніше за все представляти у табличній формі, іноді із розрахованими показниками, що підтверджують ефективність здійснення підприємством охорони навколишнього середовища.

Виникає необхідність правильно структурувати звітні показники про природоохоронні витрати (за напрямами такої діяльності, в розрізі видів витрат – капітальні та поточні), розділити їх на планові та фактичні дані, виділити головне, що потребує особливої уваги, розмістити розраховані показники для підвищення оперативності прийняття управлінських рішень [2, с.250-255].

Слід зазначити, що в країнах Європи головним документом екологічної звітності підприємства виступає екологічна декларація, яка є наслідком проведення екологічного аудиту. В Україні даний досвід лише починають впроваджувати, тому він ще не набув широкого розповсюдження, а носить лише ознайомлювальний характер.

Отже, на даний момент в нашій країні екологічні витрати не знаходять необхідного відображення в звітності та потребують пошуку шляхів їх ефективного розподілу.

Список використаних джерел:

1. Вороновська О.В. Сутність і розвиток екологічного обліку / О.В. Вороновська [Текст] // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2(31). – С. 195-200.
2. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія / І.В. Замула. – Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2010. – 440 с
3. Максимів Л.І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування// Вісник САДУ: Економіка та менеджмент. – Суми: Козацький вал, 2001. – С. 123-129.

Соколова А.П., наук. кер. Плеша В. І., ст. викл.
Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

ДЕЯКІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ В УМОВАХ АВТОМАТИЗАЦІЇ

Малий бізнес є невід'ємною рисою будь-якої ринкової господарської системи, без чого така економіка і суспільство в цілому не можуть не тільки розвиватися, але навіть й існувати. Саме в секторі малого підприємництва створюється і функціонує чимала маса національних ресурсів, яка є живильним середовищем для бізнесу.

Одною з причин успішного розвитку малого підприємництва є ефективна та раціональна організація бухгалтерського та податкового обліку. Як показує практика, ефективність обліку значно підвищується, якщо його інформація являється повною, своєчасною і динамічною, що обумовлює необхідність автоматизації облікових процесів. Останнім часом обчислювальна техніка і на малих підприємствах перетворилась на визначальний фактор організації обліку. Застосування автоматизованої форми бухгалтерського обліку дозволяє прискорити обробку облікової інформації та передачу її за всіма напрямками. Уявити сучасного бухгалтера, що веде облік тільки вручну дедалі досить складно, зважаючи хоча б на законодавчі вимоги подання звітності електронною поштою та електронного адміністрування деяких податків.

Саме тому, на сучасному етапі розвитку продуктивних сил перед підприємствами, котрі прагнуть ефективно організувати свою діяльність, постає завдання вибрати програмний продукт для автоматизації обліку, аналізу та управління, котрий якомога більше задовольнятиме їх вимоги.

По суті, вибір автоматизованої форми бухгалтерського обліку для підприємства зводиться до вибору зручної комп'ютерної програми, що відповідає завданням обліку, оподаткування та звітності і може бути використана для ведення бухгалтерського обліку на малому підприємстві практично за будь-якими топологічними ділянками:

- ✓ облік операцій на рахунках в банках і в касі;

- ✓ облік основних засобів і нематеріальних активів;
- ✓ облік матеріалів і МШП;
- ✓ облік товарів, послуг і виробництва продукції;
- ✓ облік валютних операцій;
- ✓ облік взаєморозрахунків з організаціями, дебіторами, кредиторами, підзвітними особами;
- ✓ облік розрахунків із заробітної плати;
- ✓ облік розрахунків з бюджетом;
- ✓ інші ділянки обліку;
- ✓ складання звітності.

На сучасному ринку програмних продуктів для малого бізнесу пропонується велика кількість систем автоматизації обліку фінансово-господарської діяльності. Вибір раціональної системи автоматизації бухгалтерського обліку повинен відповідати таким критеріям:

- ➢ налагодження системи на специфіку конкретного суб'єкта господарювання і на зміни в законодавстві України, тобто можливість у мінімально короткий термін без втрат інформаційних даних не тільки перебудувати план рахунків, звітні форми, типові проведення, але й скласти звітність згідно нових вимог обліку;
- ➢ можливість роботи не тільки в локальних обчислювальних мережах, а і з іншими джерелами бухгалтерської інформації, такими як системи "клієнт-банк" для безготівкових розрахунків і реєстраторами розрахункових операцій для забезпечення обліку готівкового товарообігу в роздрібній торгівлі;
- ➢ наявність постійної підтримки з боку розробників програмного забезпечення: навчання і консультативного супроводу не тільки на випадок поломок, але і внесення змін.

Сучасне програмне забезпечення щодо автоматизації обліку розвивається за двома окремими напрямками: програми електронних таблиць або електронні бази даних (Excel, Access корпорації Microsoft, SQL, Quattro Pro фірми Borland (Inprise), SuperCalc фірми Computer Associates, Lotus корпорації Lotus Development Corp.) і безпосередньо бухгалтерські програми.

Застосування комп'ютерної техніки для автоматизації обліку та управління на підприємствах малого бізнесу має як переваги та недоліки. Як перевагу, можливо визначити, що сучасні комп'ютерні засоби дозволяють значно полегшити працю бухгалтерів та знизити трудомісткість окремих операцій, зменшити кількість помилок при складанні первинних документів та зведених облікових регістрів, терміново отримувати необхідну інформацію, як недолік (особливо для малих підприємств) – високу вартість комп'ютерного обладнання та програмного забезпечення, що не завжди може дозволити собі підприємство з невеликими обсягами діяльності.

На даному етапі для суб'єктів малого бізнесу розроблені бухгалтерські інформаційні системи (БІС), які мають гнучку систему налаштування на різні режими оподаткування. За необхідності вони надають можливість переходу з однієї системи на іншу, наприклад, зі спрощеної системи на загальну і у зворотному порядку із збереженням даних обліку. Це програми "Турбо Бухгалтер: Малий бізнес", "БЕСТ-офіс: Система управління малим підприємством", "Інфо-Бухгалтер гер", "ВС: Підприємство" та ін.

Крім цих інформаційних систем розроблені програми, налаштовані на бухгалтерський облік для індивідуальних підприємців за спрощеною системою оподаткування ("Інфо-Бухгалтер: Інфо-Підприємець", "Інфо-Бухгалтер: Спрощена система оподаткування", "1С: Спрощена система оподаткування", система "Турбо Бухгалтер 6.7. Малий бізнес" та ін). У цих програмах висвітлено особливості ведення бухгалтерського обліку з формуванням Декларації з єдиного податку.

Найбільше поширення серед облікових програм отримала "1С:Бухгалтерія", яка має ряд переваг перед іншими подібними програмними продуктами. "1С:Бухгалтерія" виступає комплексним програмним продуктом, який має багато спеціалізованих галузевих версій. Програма має гнучку конфігурацію та може бути настроєна відповідно до вимог конкретного підприємства. Різні версії цієї програми можуть бути використані для

створення окремого АРМ бухгалтера або для організації системи бухгалтерського обліку на основі локальної комп'ютерної мережі підприємства з можливістю оновлення встановленого програмного продукту через Internet. Комплекс рішень "1С Бухгалтерія" передбачає ведення бухгалтерського обліку від запису господарських операцій до складання бухгалтерської звітності.

Але програма "1С Бухгалтерія" має й свої недоліки, не останнім з яких є її висока ціна, яка різниться відповідно до версії та конфігурації. Крім того, робота з цією програмою потребує спеціальних знань щодо інтерфейсу та особливостей конфігурації. "1С:Бухгалтерія", яка призначена для локальної комп'ютерної мережі також потребує спеціальної кваліфікації у галузі мережевого адміністрування.

Запобігти зазначеним витратам коштів та часу підприємство малого бізнесу може, якщо для автоматизації буде використовувати програму "Макро Баланс", яка безумовно не має абсолютної більшості переваг "1С:Бухгалтерія". Але програма "Макро Баланс" не потребує ніяких спеціальних знань щодо її інтерфейсу та конфігурації. Для роботи з цією програмою достатньо мати базові навики роботи з текстовим редактором "Microsoft Word". Основним джерелом облікової інформації для програми "Макро Баланс" виступає журнал господарських операції, який має форму стандартної таблиці MSWord, а також може містити додаткові колонки для деталізації господарських операцій. На основі журналу господарських операцій програма "Макро Баланс" дозволяє складати шахову та оборотну відомості, а також має можливість відображати облікові операції за окремими рахунками бухгалтерського обліку. Крім того, ця програма дозволяє автоматично визначати фінансовий результат та здійснювати нарахування і утримання із заробітної плати.

Ще одним досить хорошим варіантом вирішення проблеми автоматизації обліку на підприємствах малого бізнесу є використання електронних таблиць. Найбільш популярною на сьогодні є електронна таблиця Microsoft Excel.

За допомогою засобів Microsoft Excel формують: Платіжне доручення, Реєстр платіжних доручень, Прибуткові та Видаткові касові ордера, Журнал реєстрації прибуткових та Видаткових касових ордерів, Касову книгу, Рахунки-фактури, Видаткові та Прибуткові накладні, Розрахункову та Платіжну відомості для розрахунків з робітниками з оплати праці.

На багатьох малих підприємствах також відсутня спеціальна програма для аналізу господарської діяльності. Для цих цілей теж можна використовувати програму Microsoft Excel. Вона дозволяє обчислити суми по стовпцях і рядках таблиць, підрахувати середнє арифметичне значення тощо. З її допомогою ведуть різноманітні списки, каталоги і таблиці, складають фінансові та статистичні звіти. Для проведення аналізу дуже зручні зведені таблиці. При створенні зведеної таблиці в неї включаються всі потрібні поля з вихідного списку або таблиці. Зведена таблиця створюється на основі даних з: окремого списку або бази даних Microsoft Excel, файлу бази даних, створеного зовнішнім додатком, кількох об'єднаних таблиць, інших зведених таблиць книги. Зведені дані в таблиці обчислюються на основі обраної функції. Проміжні та загальні підсумки розміщуються в таблицю автоматично. Для проведення аналізу за стандартними методиками дані вводяться вручну в електронну таблицю по заздалегідь налаштованим формам.

Однак недоліком Excel є те, що вона не формує проведень за господарськими операціями, а також оформлення друкованого варіанту форм звітності є значно важчим і трудомісткішим ніж у тій же 1С:Бухгалтерії, де все здійснюється за долі секунди.

Таким чином, необхідність застосування комп'ютерної техніки все частіше торкається підприємств малого бізнесу. Це пов'язано з появою різноманітного програмного забезпечення, яке дозволяє обробляти внутрішню бухгалтерську інформацію, як в цілому по підприємству, так і за окремими об'єктами бухгалтерського обліку та формувати фінансову, податкову та статистичну звітність для надання до відповідних органів. Автоматизація системи бухгалтерського обліку дозволяє істотно полегшити труд бухгалтера, позбавити його від рутинної роботи, підвищує оперативність та точність облікової інформації, дозволяє більше приділяти уваги проведенню економічного і фінансового аналізу роботи підприємства та пошуку резервів щодо підвищення ефективності цієї роботи.

Список використаних джерел:

1. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
2. Ковтев С. Бухгалтерский учет с помощью Excel: Полное практическое пособие для современного бухгалтера. – Харьков : Издательский дом “Фактор”, 2007. – 208 с.
3. Куцик П. О. Облік у системі “1С: Підприємство” : навч.-метод. посіб. / П. О. Куцик, Ф. Ф. Макарук, В. І. Плеша. – Львів : видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – 252с.

Спіріна Є.С., наук. кер. Самострол С.В., ст. викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ ЩОДО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

Підприємства всіх форм власності і не залежно від галузі економіки для здійснення виробничо-господарської діяльності використовують запаси, що обумовлює важливість правильного та раціонального їх відображення в обліку і фінансовій звітності. В умовах збільшення обсягів іноземного інвестування в зв’язку з розвитком міжнародної економіки все більшої актуальності набуває питання адаптації вітчизняної практики обліку до міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам адаптації національного обліку запасів до міжнародного обліку присвятили свої праці такі вчені як Борисовський М.І., Єргієв Д.О., Голубнича Г.П., Жук В.М., Засадний Б.А., Коблянська Г. Ю., Коваль В.О., Коденчук К.А., Костюченко В.М., Криклива А.С., Мусієнко М. О., Пилипів Н. І., Сірцева С.В., Співаченко Р.О., Ревенко К.О., Швець В.Г та інші [6,7,9,10].

Виклад основного матеріалу дослідження. Вивчивши дану тему та проаналізувавши думки авторів щодо порівняння Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" визначено такі основні відмінності між організацією національного на міжнародного обліку запасів:

- хоч визначення терміну «запаси» і є практично ідентичним в обох стандартах, але у національному стандарті до запасів також відносяться активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Таке уточнення є доцільним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час проведення господарської діяльності [5];

- також відмінним є те, що перелік видів діяльності і суб’єктів господарювання, що не застосовують МСБО 2 до оцінки запасів по справедливій вартості набагато ширше, ніж в П (С)БО 9. Для вказаних суб’єктів господарювання МСБО 2 визначає свої вимоги щодо оцінки запасів [7];

- у класифікації запасів, згідно П (С)БО 9 міститься докладніший перелік активів, які визначаються запасами, так МСБО 2 не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети, як у П(С)БО 9 [10];

- в МСБО 2 відсутнє поняття «первісної вартості», а первісна вартість придбання запасів, у П (С)БО 9, залежить від джерела придбання (придбані за плату, виготовлені власними силами і т.д.), ці уточнення свідчать про підвищений контроль за оцінкою запасів та відображенням інформації у фінансовій звітності у вітчизняній практиці [9];

- відмінності також присутні у переліку витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витратами підприємства: у МСБО 2, виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання (крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва), а у П (С)БО 9, не включаються до первісної вартості фінансові витрати, методологічні засади формування інформації, про які у бухгалтерському обліку визначає П (С)БО 31 «Фінансові витрати» [8];

- до того ж у МСБО 2 наводиться опис витрат, пов’язаних з переробкою запасів, що у національних стандартах розглядається лиш у П (С)БО 16 «Витрати» [3];

- відповідно до міжнародної практики створення резервів, МСБО 2 передбачає можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом), поряд з цим у П (С)БО 9 такої норми немає [10];

- МСБО 2 не дозволяє включати до витрат на придбання запасів курсові різниці, що виникають унаслідок останнього придбання запасів, відповідно у вітчизняному обліку таке положення зазначено у П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [4];

- МСБО 2 передбачає сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає, а у національному положенні такі витрати визнаються доходом [1];

- Значно ширшим є обсяг інформації, що розкривається у фінансових звітах згідно з МСБО 2 «Запаси» в порівнянні з П (С)БО 9 [10].

Повністю ідентичними у МСБО 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси» є такі положення, як оцінка запасів на дату балансу, визначення чистої вартості реалізації та методи оцінки вибуття запасів, хоча останні і різняться за назвами.

Отже, можна відзначити, що П(С)БО 9 „Запаси” та МСБО 2 „Запаси” мають спільні та відмінні риси. Так визначення поняття „запасів”, умови визнання їх і основні поняття, пов’язані з ними, а також рекомендації щодо використання методів оцінки запасів в обох стандартах є тотожними, що свідчить про достатньо тісний зв’язок між ними. Відмінності ж, що стосуються складу запасів та складу витрат, що входять до собівартості, загалом пояснюються особливостями національного бухгалтерського обліку. Разом з тим доцільним є зауважити, що положення МСБО 2 щодо знецінення запасів, такі як створення резерву та сторнування збитків є економічно обгрунтованими, і їх застосування у національній практиці призвело б до подальшого вдосконалення вітчизняного обліку запасів. Також з метою збільшення довіри іноземного інвестора, рекомендується привести у відповідність до міжнародних стандартів положення вітчизняної фінансової звітності в частині запасів.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 "Вплив змін валютних курсів" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06.
6. Голубнича Г. П. Удосконалення обліку виробничих запасів на основі їхньої гармонізації та стандартизації [Електронний ресурс] / Голубнича Г. П., Мусієнко М. О.. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=39314.
7. Єргієв Д. О. Порівняльна характеристика П(С)БО 9 Запаси та МСФЗ 2 Запаси [Електронний ресурс] / Д. О. Єргієв, О. В. Коваль, К. А. Коденчук – Режим доступу до ресурсу: http://www.bestreferat.ru/referat-220773.html.
8. Коблянська Г. Ю. Порівняльна характеристика П(С)БО 9 "Запаси" та МСФЗ 2 "Запаси"/ Г. Ю. Коблянська, К. О. Ревенко. //Облік і Аудит.–2014.– №657.– С. 50–55.
9. Пилипів Н. І. Стандартизація бухгалтерського обліку запасів відповідно до міжнародних вимог / Н. І. Пилипів, М. І. Борисовський. // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2015. – С. 62–67.
10. Сірцева С. В. Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: порівняльний аспект [Електронний ресурс] / С. В. Сірцева, А. С. Криклива, Р. О. Співаченко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: http://global-national.in.ua/archive/5-2015/209.pdf.

Старенька О.М., викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПЕРАТИВНОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

В сучасних умовах господарювання стає актуальним формування підходу щодо подальшого розвитку оперативного обліку та контролю, з врахуванням цілей оперативного управління, що забезпечить ефективне функціонування промислового підприємства.

Різним аспектам цієї проблеми присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних дослідників. Зокрема з питань бухгалтерського обліку, управлінського обліку, контролінгу, внутрішнього контролю.

Однак, дуже обмежена кількість досліджень [1; 2], які розглядають взаємозв'язок функцій оперативного обліку та контролю, що може сприяти прийняттю неефективних управлінських рішень.

Дослідники попередники вже внесли певний вклад у дослідження цієї проблеми. А саме, вони визначили основні тенденції розвитку оперативного обліку та контролю протягом усього історичного періоду, які полягають у наступному:

1. Оперативний облік і контроль є об'єктивним явищем, обумовленим рівнем розвитку суспільства та потребою більш ефективного управління підприємств.

2. Виникнення оперативного обліку і контролю є наслідком поділу управлінської праці та розвитку облікових ідей, коли ріст промислового виробництва, розвиток системи банків і торговельних фірм не могли задовольнятись інформацією лише бухгалтерського обліку, оскільки не забезпечувались потреби щодо оперативного управління господарством.

3. Теоретичні і методологічні засади оперативного обліку і контролю сформувались під впливом розвитку наукової думки.

4. На сучасному етапі розвитку оперативного обліку і контролю, відбулося певне зниження сфери їхнього практичного застосування, згортання наукових розробок, відставання теорії і методології від вимог ринкової економіки. Такі факти спричинені, з одного боку, затяжним характером кризових явищ, а з іншого — підвищенням інтересу як науковців, так і практиків до зарубіжних систем управлінського обліку та контролінгу.

5. Виникає нагальна потреба наукового обґрунтування місця і ролі оперативного обліку і контролю в системі сучасного менеджменту та удосконалення їх теорії, методології, організації і методики [3].

В теперішній час промисловим підприємствам доводиться працювати в умовах жорсткої конкуренції. Для підтримання конкурентоспроможності їм необхідно швидко реагувати на будь–які зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі та приймати ефективні рішення, які мають базуватися на оперативній інформації. А цьому може сприяти тільки добре організована система оперативного обліку та контролю, що дозволить своєчасно аналізувати тенденції розвитку, використання ресурсів, процесів виробництва, яка буде забезпечувати функціонування системи управління підприємством.

У процесі управління вирішуються завдання, що пов'язані з вибором кращого варіанту побудови діяльності промислового підприємства у часі. Саме оперативний облік представляє процес вироблення оптимальних управлінських рішень, що сприяють реалізації планових показників у бізнес-процесах суб'єктів господарювання.

Більшість науковців, що розглядали оперативний облік у своїх дослідженнях вказують на те, що його необхідно досліджувати для поточного спостереження за процесами, що відбуваються на підприємстві з метою оперативного управління ними.

В роботах деяких науковців відмічається, що в оперативному обліку відображаються тільки окремі господарські явища, факти господарського життя. Але це не так, бо в фінансово-господарській діяльності всі процеси пов'язані між собою та тісно взаємодіють. Метою оперативного обліку є одержання необхідної інформації про факти господарського життя в певні інтервали часу, що дозволить виявити їх відхилення від плану.

Отже, оперативний облік має забезпечувати управлінців оперативною інформацією, що необхідна для поточного аналізу результатів діяльності підприємства, прийняття ефективних управлінських рішень та контролю за їх реалізацією.

Оперативний облік використовує інформаційні можливості для поточного управління бізнес-процесами, що не відображаються в бухгалтерському обліку. Бухгалтерський облік віддалений від місць прийняття оперативних рішень, він не може фіксувати кожну господарську операцію в момент здійснення.

Організація бухгалтерського обліку недостатньо пристосована до оперативного моделювання господарських процесів, що розраховано на задоволення інформаційних потреб, що виникають в місцях оперативного управління. Вирішення цього завдання можливе тільки в системі оперативного обліку.

Дослідження діяльності підприємств показало, що впровадження на промислових підприємствах автоматизованих систем управління не призводить до злиття окремих видів обліку, навпаки обумовлює їх самостійне існування та взаємодію.

Отже, кожний вид обліку повинен мати оперативну та достовірну інформацію, а це може здійснити саме оперативний облік. А взагалі всі види обліку доповнюють один одного, кожен з них розглядає одні й ті ж факти господарської діяльності, але з різних позицій.

Так як умови підприємницької діяльності постійно змінюються виникає необхідність в повсякденної інформації про стан виробництва, рух ресурсів, результати діяльності кожного структурного підрозділу підприємства. Саме оперативний облік являється таким видом обліку, що дозволяє кожний день оперативно контролювати діяльність підприємства (виконання всіх видів робіт, руху матеріалів, ритмічність виробництва, якість продукції, склад робітників та їх кваліфікацію, завантаженість обладнання, стан фінансових розрахунків).

Функція оперативного обліку пов'язана з іншими функціями управління, так як вони не можуть здійснюватися самостійно без інформації оперативного обліку.

Особливе місце облік займає в системі інформаційного забезпечення оперативного контролю, який не може існувати без облікової інформації. Між ними існує дуже тісний взаємозв'язок. Облік створює інформаційні умови для здійснення ефективного контролю. За допомогою даних обліку здійснюється контроль за виробничо-господарською діяльністю підприємства, за ходом виконання планових завдань, а за допомогою контролю забезпечується перевірка даних самого обліку. Таким чином, контроль виявляється етапом одержання інформації, який передує обліку, та етапом, який завершує обліковий процес.

Контроль в його оперативному режимі повинен превентивно реагувати на об'єкти, головним чином, на господарські процеси, реагувати на них у поточному та минулому режимах часу. Тобто, контроль по відношенню до часу здійснення господарської операції, можна умовно поділити на такі види: превентивний, поточний та послідуючий. В залежності від цього можна виділити цілі, які повинні бути поставлені перед системою контролю у кожному із цих режимів.

На стадії зародження господарських операцій досягається попередження негативних відхилень у керованому об'єкті. Головна ціль тут в тому, щоб передуючи здійсненню господарських та фінансових операцій, ще на стадії прогнозів та планів попередити спроби порушення діючого законодавства та нецільового або нераціонального використання коштів. У процесі здійснення господарських операцій проводиться безпосередньо поточний контроль. Спираючись на дані первинних документів, оперативного та бухгалтерського обліку, він дозволяє відслідковувати та регулювати господарські ситуації, попереджувати втрати та збитки, запобігати здійсненню фінансових правопорушень, здійснювати, таким чином, превентивне регулювання відхилень.

На відміну від поточного контролю, послідуючий контроль ведеться після завершення господарських операцій. Він не може попередити незаконні дії, але дозволяє регулювати відхилення, які не виявлені у превентивному та поточному режимах.

В управлінні економічними об'єктами важливі всі стадії контролю, але суттєве значення належить превентивному та поточному, так як дозволяє здійснювати превентивне

регулювання допущених недоліків. Необхідно визначити, що пріоритетне значення все ж таки повинно належати превентивному контролю, тому що потрібно у всіх випадках попередити виникнення відхилень.

Всі об'єкти оперативного управління знаходяться під впливом функції контролю, яка повинна забезпечувати можливості здійснення та удосконалення процесу управління як за рахунок чіткого виявлення відхилень від планових завдань, норм та нормативів, так і за допомогою втручання в область планування, обліку, аналізу з метою встановлення недоліків, порушень, які знижують якість виконання цих функцій, відповідно, негативно впливаючи на процес управління.

Зроблені з'ясування мають реальне практичне значення. Вони орієнтують авторів, які займаються розробкою системи оперативного управління на взаємопроникнення функцій обліку та контролю, на їх глибоку інтеграцію завдяки зміщенню центрів контролю з центрами прийняття оперативних рішень.

Останнім часом під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів дуже інтенсивно змінюються умови господарської діяльності промислових підприємств, що обумовлює необхідність в одержанні оперативної інформації про стан справ на підприємстві та результатах роботи кожного його підрозділу. А це можливо завдяки саме оперативному обліку, який має бути системним та охоплювати всі господарські процеси, бо від нього залежить функціонування системи в цілому, так як він являється інформаційною базою для здійсненнь контролю, результати якого є підставою для прийняття своєчасних управлінських рішень.

Проблеми розвитку обліку та контролю в системі оперативного управління підприємством стають все більш актуальними для українських підприємств, бо система обліку та контролю в управлінні, що існує зараз не дає можливості оперативно одержувати необхідну інформацію. Це може бути пов'язано також з недостатнім рівнем автоматизації системи обліку.

А для того, щоб це було впроваджено на високому рівні керівнику необхідно чітко розуміти, якою має бути ця система, та які показники вона має відслідковувати.

Отже, подальші дослідження будуть пов'язані саме з інформаційним забезпеченням обліку та контролю та впровадженням розробок у практичній діяльності підприємств.

Список використаних джерел:

1. Приступа К. П. Економічна суть та значення оперативного контролю в системі управління / К. П. Приступа // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 139-142.
2. Кошкаров С. А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств / С. А. Кошкаров, В. І. Бачинський, П. О. Куцик. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.
3. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, Е. Л. Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.

Сторожук К.В., наук.кер. Сиротенко Н.А., к.е.н. доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У БУДІВЕЛЬНІЙ СФЕРІ

Становлення і розвиток ринкової економіки в Україні нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових методів організації та управління виробництвом для підвищення ефективності господарської діяльності підприємств. Розвиток виробництва неможливий без виготовлення конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту. Водночас необхідною передумовою здійснення виробничого процесу є наявність та використання значної кількості виробничих запасів, які становлять основу готових виробів.

Будівництво – особлива галузь національної економіки, яка формується, з одного боку, як процес відтворення основних засобів, що потребує капітальні вкладення на його здійснення, а з іншого – як процес власного розвитку цієї галузі матеріального виробництва.

Оскільки основа будь-якого будівництва – виробничі запаси, то важливу роль у підвищенні ефективності їх використання на підприємстві має відіграти насамперед правильна організація бухгалтерського обліку.

Зміст категорії "запаси" відображено в роботах таких вітчизняних вчених як: Ф.Ф. Бутинця, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, В.С. Леня, В.В. Гливенко, Н.В.Чебанової, Ю.А. Василенкота та інших.

В умовах нестабільності національної валюти та ринку попиту питання оцінки матеріальних цінностей становить першочергову проблему. Для правильного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності підприємства велике значення мають методи їх обчислення, особливо методи оцінки запасів.

Жоден із методів не є універсальним, але найбільш поширеними методами оцінки є такі:

1) ФІФО - перший вхід, перший вихід;

Застосування підприємством методу ФІФО в період постійного росту цін дає найбільш високий рівень чистого доходу. Це відбувається тому, що підприємство прагне збільшити ціни реалізації в умовах зростання поточних цін, не беручи до уваги той факт, що матеріали могли бути куплені до моменту підвищення цін.

2) Середньозваженої вартості.

Метод середньозваженої вартості враховує всі ціни, за якими купувалися матеріали протягом звітного періоду. У цьому випадку зростання або зниження цін вирівнюється, але такий розрахунок можна зробити тільки по закінченню періоду, коли будуть оприбутковані всі партії матеріалів. До кінця періоду середня вартість залишається невідомою.

Отже, застосування методу ФІФО актуалізує грошову оцінку матеріальних витрат при одночасній дезактуалізації цінового механізму, що найкраще підходить до підприємств будівельного комплексу.

Оцінка за методом середньої собівартості передбачає рівновагу балансової оцінки та цінового рівня витрат.

Практика свідчить, що процес управління запасами є доволі трудомісткою діяльністю. Тому не дивно, що на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – і "запущеність обліку" в процесі управління запасами, що веде до великих їх втрат. Тому під час діяльності підприємства будівельного комплексу виникають певний перелік проблем, які пов'язані з управлінням запасами.

Виходячи з зазначеного , можна виділити певні проблеми, а саме:

- управління обігом обігових коштів та управління рівнем і оборотом фінансових ресурсів для підтримання постійного забезпечення потреби підприємства запасами;
- управління запасами, тобто їх зберігання і використання в процесі виробництва;
- відсутність чіткої інформації про витрати запасів у короткостроковому періоді;
- розподіл витрат, які впливають на підсумкову вартість певного запасу і на визначення фінансового результату, а також на прийняття управлінських рішень, збереження оптимального розміру запасу;
- проблеми, що виникають у створенні і збереженні, часто вирішуються за принципом виявлення винного;
- специфіка виробництва не може виключити перевитрати запасів під час будівництва;
- присутність постійних відхилень від запланованого кошторису об'єкту;
- не на всіх підприємствах наявний комп'ютеризований облік ведення й управління запасами;
- низький рівень постійного та своєчасного забезпечення первинними документами бухгалтерії, що спричиняє затримки в управлінні та розподілі виробничих запасів;
- низький рівень контролю за використанням будівельних матеріалів;
- неможливість оперативного втручання та регулювання витрат запасів з довгим циклом будівництва;

- недосконаліть контролю процесу використання виробничих запасів, що полягає, насамперед, у низькій спроможності служби внутрішнього аудиту виявити недоліки у короткостроковому періоді;

- дублювання записів у регістрах обліку щодо надходження, руху та вибуття запасів, з причини великої кількості документів та об'єктів.

Облік матеріальних ресурсів має забезпечувати вирішення таких проблем, як нормування витрат матеріалів і визначення потреби в них для виконання будівельно-монтажних робіт, нормування запасів предметів постачання і витрат на їх утримання, зберігання на складах та будівельних майданчиках.

У зв'язку з цим для вирішення зазначених проблем науковці пропонують низку заходів. Зокрема, Рибалко О.М. [2, с. 214] переконаний у доцільності підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства, що можна здійснити шляхом удосконалення організації оперативного і складського обліку запасів, а саме, раціоналізацією форм документів, документообігу, усунення дублювання інформації, уніфікації форм документів. У свою чергу, Ф.Ф. Бутинець [3, с. 307] наполягає на тому, що організація лише виваженої аналітично-моніторингової роботи із запасами на кожному підприємстві допоможе суттєво скоротити коло проблемних питань.

Аналіз існуючих проблем свідчить про те, що їхнє вирішення можливе тільки шляхом удосконалення всієї системи обліку запасів і підвищенням її контролю. Саме тому можна виділити такі напрями вдосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

1. організація автоматизованого складського обліку;

2. застосування науково обгрунтованих механізмів нормування та планування необхідної кількості виробничих запасів;

3. контроль за застосуванням науково обгрунтованих механізмів нормування та планування необхідної кількості виробничих запасів;

3. раціоналізація форм документів, документообігу й усієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів;

4. удосконалення системи автоматизації обліку виробничих запасів;

5. здійснення контролю за напрямками та нормами використання запасів;

6. контроль за способом розподілу транспортно-заготівельних витрат і їх відображенням в обліку;

7. підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств [4, с. 122];

8. підвищення рівня проведення інвентаризації виробничих запасів;

9. підвищення рівня матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

10.чітка організація обліково-контрольних процедур щодо руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

Поліпшення використання матеріальних ресурсів – одне з важливіших завдань будівельних підприємств. Чим краще використовуються будівельні та допоміжні матеріали, тим менше їх витрачається для вироблення певної кількості продукції, тим самим створюється можливість збільшити обсяг виробництва продукції будівельного комплексу. Тому використання перелічених напрямів удосконалення організації обліку виробничих запасів дозволить підвищити рівень ефективності діяльності підприємства, забезпечити її безперервність та уникнути матеріальних втрат. Раціональне управління запасами передбачає створення такого їх рівня, який би забезпечував безперебійність виробничого процесу при мінімальних витратах на їх вміст. Тобто, поповнення запасів повинне здійснюватися на безперервній основі.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 року № 246 (зі змінами та доповненнями): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/ z0751-99.
2. Рибалко О. М. Вдосконалення обліку виробничих запасів / О. М. Рибалко // Держава і регіони. Серія «Економіка та підприємництво». − 2008. − № 3. − С. 210–215.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. − 8-ме вид., доп. і перероб. − Житомир: ПП «Рута», 2009. − 912 с.
4. Старик М.В. Особливості обліку виробничих запасів / М.В. Старик // Управління розвитком. − 2010. − № 2. − С. 120-122.

Страхницкая Д., наук. кер. Артюх О.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ

Актуальність даного дослідження полягає в тому, що з розвитком нашої держави, реформуванням національної системи обліку, узгодженням чинних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності з правилами міжнародних стандартів, потреба в своєчасній, правдивій та об'єктивній інформації про власне майно і джерела його формування постійно зростає. Цю інформацію надає система бухгалтерського обліку, зокрема облік основних засобів підприємства. Від правильного і раціонального обліку основних засобів залежить їх оновлення, відтворення, тобто забезпеченість підприємства сучасними засобами праці.

Вивченню питань, пов'язаних з обліком основних засобів, внесли такі вітчизняні науковці - економісти як Ф. Ф. Бутинець, Е. В. Волкова, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, Є. В. Лахова, В. Н. Пархоменко, С. А. Стукові та інші. Однак, дослідження показали, що в даний час існуючий порядок організації обліку операцій з основними засобами не дозволяє здійснювати досить глибокий економічний аналіз і не в повній мірі забезпечує інформацією систему управління. Нечіткість нормативно-правового регулювання, численні і постійні зміни правової бази сприяли перекручення суті основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим і податковим обліком основних засобів, а також неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про них. Таким чином, проблеми загальноекономічного характеру в сфері обліку основних засобів зводяться до оптимізації їх використання, удосконалення механізму їх поновлення, встановлення взаємозв'язку з нормами податкового обліку.

Облік основних засобів та їх відображення у фінансовій звітності в Україні регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» [2], а для тих підприємств, які перейшли на застосування міжнародних стандартів, — МСБО 16 [1].

Під основними засобами розуміють матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [2].

Відповідно до п. 5 П(С)БО 7 та Інструкції № 291 в Україні запроваджено класифікацію основних засобів із відповідними номерами субрахунків:

- 101 «Земельні ділянки»
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
- 103 «Будинки та споруди»
- 104 «Машини та обладнання»
- 105 «Транспортні засоби»
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»

- 107 «Тварини»
- 108 «Багаторічні насадження»
- 109 «Інші основні засоби».

Крім того, П(С)БО 7 до основних засобів відносить інші необоротні матеріальні активи, які обліковуються на бухгалтерському рахунку 11. Цей рахунок має такі субрахунки:

- 111 «Бібліотечні фонди»
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
- 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»
- 114 «Природні ресурси»
- 115 «Інвентарна тара»
- 116 «Предмети прокату»
- 117 «Інші необоротні матеріальні активи».

В МСБО 16 "Основні засоби" визначено три критерії, відповідно до яких активи визнаються основними засобами: активи повинні мати матеріальну форму, термін їх використання повинен перевищувати один операційний цикл, сфера застосування – здійснення основної діяльності підприємства [1, п. 6].

Міжнародний стандарт МСБО 16 вичерпної класифікації основних засобів не містить, пропонуючи лише приклади основних засобів: земля, будівлі, автотранспорт, машини і обладнання, кораблі, літаки і деякі інші. Також в МСБО 16 не згадуються малоцінні необоротні активи або бібліотечні фонди. Їх обліковують у складі запасів. Але основні запасні частини та резервне обладнання належать до основних засобів, якщо суб'єкт господарювання очікує, що використовуватиме їх протягом більше ніж одного періоду (п. 8 МСБО 16).

Таким чином, в П(С)БО 7 відсутня надмірна деталізація і, в той же час, враховані особливості експлуатації основних засобів в залежності від їх ролі в процесі виробництва. Таке угрупування дозволяє проводити аналіз забезпеченості і використання основних засобів і зручна при нарахуванні амортизації.

В МСБО 16 клас основних засобів - це група об'єктів, однакових за характером і напрямками використання в діяльності підприємства. До того ж, в міжнародних стандартах не існує статті малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП). Це свідчить, що частина МШП відбивається в звітності як основні засоби, а інша частина, як витрати поточного періоду.

Придбаний об'єкт основних засобів зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з витрат, які довелося понести підприємству в зв'язку з такою купівлею (п.8 П(С)БО 7):

1. Суми, що сплачують постачальникам і підрядчикам за основні засоби (без непрямих податків, якщо вони відшкодовуються підприємству та з непрямими податками, якщо вони не відшкодовуються підприємству).
2. Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів.
3. Суми ввізного мита.
4. Витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів.
5. Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження і пуск основних засобів.
6. Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Фінансові витрати, тобто витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних повністю або частково за рахунок позикових коштів.

Розглянемо питання, чи можна включати в первісну вартість об'єкта основних засобів витрати на його наступний демонтаж.

П(С)БО 7 дозволяє включати до первісної вартості ОЗ суму забезпечення, яке створюється підприємством для виконання зобов'язань щодо подальшого демонтажу,

переміщення такого об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій розташований об'єкт, в стан, придатний для подальшого використання.

Але п.8 П (С)БО 7 дозволяє збільшувати первісну вартість об'єкта основних засобів тільки на суму забезпечення, пов'язаного з зобов'язанням, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель). Інші видатки з демонтажу не будуть приймати участь в формуванні первісної вартості об'єкта, а зарахуються до складу витрат тільки в періоді проведення його демонтажу.

Згідно з міжнародним стандартам (п.16 МСБО 16 «Основні засоби»), якщо підприємство приймає на себе в майбутньому зобов'язання з демонтажу, переміщенню об'єкта основних засобів, що створюється або придбається, а також відновленню території, на якої розташований об'єкт, то суми таких майбутніх видатків, тобто суми попередньої оцінки, повинні включатися в первісну вартість такого об'єкта. При цьому немає ніяких умов щодо згідності таких зобов'язань вимогам законодавства.

Що стосується до податкового обліку, то видатки на демонтаж об'єкта основних засобів треба включити в інші видатки того періоду, в якому буде проводитись демонтаж об'єкта. Згідно з п.146.5, 146.6 Податкового кодексу [4] видатки на демонтаж є видатками на ліквідацію об'єкта, які не підлягають амортизації, тобто не включаються до первісної вартості основних засобів, а повністю відносяться до составу інших видатків звітного періоду.

Таким чином, податкове законодавство України з оподаткування прибутку, а також П9С)БО 7 «Основні засоби», яке використовується при визначенні оподатковуваного прибутку підприємства, відрізняються від МСБО 16, що призводить до збільшення прибутку до оподаткування та вилученню оборотних коштів підприємства.

Загальні висновки. Методіко-організаційні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів потребують узгодження нормативних документів та удосконалення. Аналіз та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку основних засобів свідчить про ряд спільних положень. Але при переході обліку основних засобів на міжнародні стандарти необхідно звернути увагу на розбіжності при визнанні їх первісної вартості. Вирішення ж цих проблем допоможе адаптувати систему вітчизняного обліку основних засобів до міжнародних стандартів, що зменшить проблемні питання обліку основних засобів та дозволить будь-якому підприємству одержувати дійсно зрозумілу та звичну за формою інформацію про фінансовий стан та результати своєї діяльності.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО16) «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.
3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 [Електронний ресурс] . – Режим доступу: http://dtkt.com.ua/show/2%20cid03212.html.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
5. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.
6. Георгієва А. І. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації / А. І. Георгієва // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – 2011. – № 53. – с. 184-186.
7. В. Вальківський, А. Василенко, В. Карпова, В. Прок. Основні засоби: від теорії до практики. – К.: Изд-во «ТОВ «Редакція газети "Все про бухгалтерський облік», 2015. – 288 с.

8. В.Якимащенко. Чи можливо в первісну вартість об'єкту основних засобів включати витрати на його наступний демонтаж?//Баланс.-2014.-№81.-С.11.\
9. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів [Електронний ресурс] // Фінаси, облік і аудит: Збірник наукових праць. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua / portal/ Soc_Gum / Foa / 2009_13 /index. html.
10. Бондар О. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку/ О.Бондар // Бухгалтерський облік і аудит. − 2010. − № 3. − С. 23-28.

Султан М.Б., наук. кер. Обнявко О.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНІСТІ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Від початку формування ринкових відносин в Україні і донині існує чимало актуальних нерозв'язаних питань, пов'язаних з обліком дебіторської заборгованості. Це відповідно обумовлює постійний перегляд нормативних актів і регламентуючих документів, вироблення нових шляхів удосконалення організації та методики розрахунків з дебіторами. Питання дебіторської заборгованості є досить актуальним, адже фінансовий стан підприємства значною мірою залежить саме від наявності та ефективного управління цим видом заборгованості, тому наукове дослідження організації обліку дебіторської заборгованості в зарубіжних країнах, дозволить у майбутньому практично застосовувати їх у нашій державі з урахуванням національного законодавства.

На сьогоднішній день спостерігається тенденція та необхідність переходу до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. На сучасному етапі дебіторська заборгованість є актуальною – фінансовий стан підприємства значною мірою залежить від наявності, ефективного управління цим видом заборгованості, тому наукове дослідження організації обліку дебіторської заборгованості в зарубіжних країнах, дозволить у майбутньому практично застосовувати їх у нашій державі з урахуванням національного законодавства.

Проблемам розвитку теорії і практики бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості присвячено праці зарубіжних і вітчизняних вчених: Берези С.Л., Бутинця Ф.Ф., Нашкерська Г.В., Скорба О.А. та інші інші дослідники

Метою дослідження є виявлення спільних рис та відмінностей обліку дебіторської заборгованості за національними та міжнародними стандартами.

Об'єктом дослідження є особливості обліку дебіторської заборгованості.

Предмет дослідження – виявлення спільних рис та відмінностей обліку дебіторської заборгованості відповідно П(С)БО та МСФЗ.

Незважаючи на подібність вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку України та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку дебіторської заборгованості, існують відмінності у їх положеннях. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним. Але на відміну від українських П(С)БО, МСФЗ не передбачають єдиного стандарту, що регулює порядок обліку і відображення у звітності дебіторської заборгованості. Питання щодо обліку дебіторської заборгованості регулюються декількома міжнародними стандартами, серед яких: МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів", МСФЗ 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання", МСФЗ 39 "Фінансові інструменти: визначення та оцінка".

Відповідно до П(С)БУ 10 дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Під дебіторами слід розуміти юридичних та фізичних осіб, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Заборгованість дебіторів, що призначена для перепродажу, придбається або створюється підприємством з метою отримання прибутку або у вигляді

відсотків, дивідендів тощо, або ж від короткотермінових змін ціни (суми) такої дебіторської заборгованості. Тому така заборгованість згідно з п. 4 П(С)БО 13 "Фінансові активи", є фінансовим активом призначеним для перепродажу.

У зарубіжних країнах не існує окремого стандарту щодо регулювання дебіторської заборгованості. Окремі аспекти визначені в МСБО 1 "Подання фінансових звітів", МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання", МСБО 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка". Зокрема у МСБО 32 дебіторська заборгованість трактується як фінансовий актив, але конкретного визначення цього поняття міжнародні стандарти не дають.

Згідно п.4 П(С)БО 13 «Фінансові активи», заборгованість дебіторів, що призначена для перепродажу, придбається або створюється підприємством з метою отримання прибутку або у вигляді відсотків, дивідендів тощо, або ж від короткотермінових змін ціни (суми) такої дебіторської заборгованості. Тому така заборгованість є фінансовим активом призначеним для перепродажу.

Визначення, наведене в П(С)БО 10, є ширшим, оскільки охоплює усю заборгованість підприємству, у тому числі й ту, яка по суті є фінансовими інвестиціями.

Також у п.4 П(С)БО 13 «Фінансові активи» надається визначення дебіторській заборгованості, що непризначена для продажу, — «дебіторська заборгованість, що виникає внаслідок надання коштів, продажу інших активів, робіт послуг безпосередньо боржникові та не є фінансовим активом, призначеним для продажу». Дане тлумачення точніше розкриває сутність поняття «дебіторська заборгованість».

У вітчизняному обліку поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається як різниця між первісною вартістю і резервом сумнівних боргів.

Міжнародні стандарти прямо не вимагають відображення в балансі дебіторської заборгованості, проте необхідним є відображення резерву сумнівних боргів.

Визнання сумнівної дебіторської заборгованості відбувається в таких випадках: значні фінансові труднощі емітента; фактичний розрив контракту, наприклад, невиконання умов угоди або прострочена заборгованість щодо сплати відсотка або основної суми; надання позикодавцем боржникові пільгової позики, яку позикодавець не розглядав би за інших умов; висока імовірність банкрутства або іншої фінансової реорганізації підприємства; визнання збитку від зменшення корисності цього активу в попередньому звітному періоді; зникнення фінансового ринку для цього фінансового активу внаслідок фінансових труднощів (МСФЗ 39).

Розрахунок величини резерву сумнівних боргів:

• величина резерву сумнівних боргів визначається, виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, за питомою вагою безнадійної заборгованості в чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати або на основі класифікації дебіторської заборгованості (П(С)БО 10);

• в міжнародних стандартах методи розрахунку величини резерву сумнівних боргів не передбачаються. Відображення дебіторської заборгованості у звітності:

• за чистою реалізаційною вартістю (П(С)БО 2, 10);

Як у вітчизняній, так і в міжнародній практиці, дебіторська заборгованість залежно від імовірності погашення поділяється на сумнівну й безнадійну; а за термінами погашення – на довгострокову і поточну. Як довгострокова, так і поточна заборгованість у якийсь момент може бути визнана підприємством безнадійною. Достатньо однієї з умов:

1) закінчився строк позовної давності (3 роки);

2) існує впевненість у тому, що боржник не погасить свою заборгованість.

Проводячи порівняльну характеристику обліку дебіторської заборгованості можна виявити багато відмінностей. А саме: по-різному класифікується дебіторська заборгованість, відмінна оцінка в обліку, оцінка на дату балансу, порядок розкриття інформації у фінансовій звітності та ін.

В Україні довгострокова дебіторська заборгованість у момент її визнання оцінюється за первісною вартістю, якщо на неї нараховуються відсотки – за теперішньою. Поточна

дебіторська заборгованість у момент її визнання оцінюється за первісною вартістю одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, а на дату складання балансу – за чистою вартістю реалізації.

У міжнародній практиці оцінка дебіторської заборгованості здійснюється на дату її виникнення, дату погашення або на дату складання балансу. На дату виникнення вона відображається за сумою виставленого рахунку або за сумою, зменшеною на величину знижки, на дату погашення – за сумою з урахуванням знижки (оплата в період дії знижки), на дату складання балансу – за сумою, скоригованою на знижку.

Згідно з МСФЗ 39 "Фінансові інструменти: визнання та оцінка" – на ініційовану і неініційовану підприємством. Ініційована підприємством дебіторська заборгованість – це фінансовий актив, створений підприємством шляхом надання товарів чи послуг прямо боржнику. Неініційовану дебіторську заборгованість класифікують як утримувану до терміну погашення, наявну для продажу або утримувану для операцій.

Оцінка на дату балансу у вітчизняній практиці дебіторська заборгованість оцінюється за чистою реалізаційною вартістю. Чиста реалізаційна вартість – це первісна вартість заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

По міжнародних стандартах оцінюється за амортизованою вартістю з використанням ефективної ставки відсотка. Амортизована собівартість фінансового активу – це сума, за якою фінансовий актив оцінювали при первісному визнанні за вирахуванням будь-якого часткового списання (прямо або із застосуванням рахунку резервів) на зменшення корисності або неможливості інкасації.

Отже, між національними та міжнародними стандартами існують як спільні риси, так і відмінності. Але так як на сьогоднішній день облік дебіторської заборгованості є головною проблемою підприємств в Україні, то вирішенням її буде удосконалення національної системи обліку дебіторської заборгованості, враховуючи досвід ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ. Адже за допомогою цього досвіду ми зможемо удосконалити облікову інформацію з метою підвищення її суттєвості і достовірності, що у свою чергу впливають на прийняття на її основі управлінських рішень.

Тобто, застосування існуючого досвіду і досвіду МСФЗ дозволить нам розкрити повність облікову інформацію для ефективного управління господарською діяльністю підприємств, для ефективного управління дебіторською заборгованістю, що забезпечить в державі належне функціонування бізнесу та підприємництва з урахуванням національного законодавства.

Список використаних джерел:

1. 1 Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), 2014. – [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua.
2. П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99.
3. П(С)БО 13 "Фінансвові інструменти", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 р. № 559 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 "Баланс", затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 31.03.99, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua /laws/show/z0396-99.
5. Нешкерська Г. Особливості визнання та оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи та послуги / Г. Нешкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 11. – С. 31–37.
6. Скорба О. А. Облік дебіторської заборгованості в Україні та за кордоном / О. А. Скорба // Матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. "Honoris High School – 2009". – 2009. – Т. 2. – С. 22–25.

7. Бєлокоз О. Відмінності між вітчизняними та міжнародними підходами до оцінки дебіторської заборгованості торговельних підприємств / О. Бєлокоз // Галицький економічний вісник. – 2010. _ № 3. – С. 197 – 201.

Татарінова Г.О., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

СУТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

На всіх етапах розвитку економіки основною ціллю функціонування підприємства є отримання прибутку, величина якого залежи від отриманого доходу.

За сучасних умов ринкової економіки виникає необхідність уточнення категорії дохід у фінансовому обліку.

Дослідження природи та економічної сутності доходів має багатовікову історію. З позицій сучасної науки перші спроби аналізу змісту категорії доходів характеризувались примітивністю, безсистемністю підходу і недостатньою аргументованістю, тим не менш, послужили цінною теоретичною основою для подальших досліджень у цьому напрямку. До середини XIX століття в політичній економії одержала поширення теорія доходів, яка випливала з функціональної ролі факторів виробництва в створенні і розподілі доходів. Такий підхід до характеристики змісту доходів значною мірою зумовлений науковими дослідженнями класиків англійської політичної економії У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо. Теорія доходів А. Сміта сформувалася через трактування вартості як суми доходів, а також з того, що вартість розпадається на доходи. Подальший розвиток теорія доходів отримала в роботах Д. Рікардо, який основною її проблемою розглядав розподіл національного доходу. Прибуток він характеризував як надлишок вартості над заробітною платою. Вартість, створена робочим, більше його заробітної плати. Отже, прибутком є продукт неоплаченої праці робітника [1]. А. Маршалл замінив тріаду (працю, капітал, земля) комбінацією чотирьох факторів: праця – заробітна плата, земля – рента, капітал – відцоток, організація – підприємницький дохід. "Помірність" він замінив пристойнішим "очікуванням" [2]. Новий підхід до дослідження змісту доходів застосував К. Маркс, всебічно обгрунтувавши прибуток через теорію доданої вартості. Він досліджував проблеми розрізнення доданої вартості і прибутку, утворення загальної норми прибутку і т. д. [3]. У своїх працях В. І. Шмиголь вказує, що дохід підприємства – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийнятного рівня підприємницького ризику [4]. Щодо В. І. Грузинова, то він розглядає дохід підприємства як категорію, що складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також з доходів від позареалізаційних операцій. На думку М.С. Пушкаря, „дохід", як економічна категорія означає „...потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких по факторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента". Сопко В.В. характеризує дохід „як валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства". В свою чергу, Н.П. Тарнавська розглядає дохід як „гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності особою, підприємством чи країною протягом певного проміжку часу". Інший підхід до визначення сутності доходу використовується Радою з розробки стандартів фінансового обліку (FASB): „Дохід – це надходження активів господарської одиниці чи погашення його кредиторської заборгованості в результаті постачання або виробництва товарів, надання послуг чи інших операцій, що складають його основну діяльність ". У цьому разі необхідно розмежовувати

надходження активів на такі, що призводять до збільшення доходів та не призводять до цього.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та порядок її розкриття у фінансовій звітності визначає положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [4]. Згідно з національним стандартом бухгалтерського обліку, термін "дохід" визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Тобто доходи покривають зобов'язання, які виникають одночасно з витратами, понесеними у зв'язку з отриманням цих доходів, і збільшують капітал. У МСФЗ 18 "Дохід". Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу. Згідно Податкового кодексу України [5] Доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключно (морській) економічній зоні, так і за їх межами. Отже в економічній літературі й досі не має єдиної думки щодо розуміння природи терміну доходи. доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. За джерелом надходження розрізняють доходи: а) від реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу; б) від надання послуг; в) від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання процентів, дивідендів, роялті. Залежно від виду діяльності розрізняють доходи від: а) звичайної діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної); б) надзвичайної діяльності. Доходи операційної діяльності поділяються на доходи основної діяльності та інші операційні доходи [5]. Згідно ст.135 ПКУ усі доходи підприємства класифікують за двома великими групами: 1) доходи, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і раніше придбаних. ПКУ називає такі доходи - операційними; 2) позареалізаційні доходи. Бланк І.А. рекомендує класифікувати операційні доходи підприємства за такими ознаками: склад елементів, які формують дохід; характер оподаткування доходів; види операційного доходу; період формування; ідентифікація в процесі бухгалтерського обліку; рівень достатності для формування операційного прибутку. Задорожний З.В. пропонує класифікувати доходи підприємств за такими ознаками: 1) вид обліку; 2) вид діяльності; 3) можливість контролювати; 4) вплив на прийняття управлінських рішень; 5) процес реалізації; 6) вид виробництва; 7) період формування доходу; 8) плановість доходу; 8) вид виробництва; 9) ступінь оподаткування доходу; 10) вид доходу.

Згідно норм ПКУ існує поняття пасивних доходів - доходи, отримані у вигляді процентів, дивідендів, страхових виплат і відшкодувань, а також роялті. На наш погляд оподаткування пасивних доходів повинно відбуватися за пониженою ставкою.

Логічна та структурована класифікація доходів дає можливість ефективно ними управляти та бути складовою сучасної системи управління.

Список використаних джерел:

1. Общая экономическая теория (политэкономия): учебник / под общ. ред. В. И. Ведяпина. – М., 1995. – 512 с.
2. Продиус Ю. И. Экономика предприятия / Ю. И. Продиус: учебн. пособ. – Харьков: Изд-во «Одиссей», 2008. – 416 с.
3. Шмиголь Н. М. Доходи підприємств: сучасні методи управління / Н. М. Шмиголь // Економіка: проблеми теорії та практики. Вип. 228. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010. – 130 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999р.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI – ВР, зі змінами та доповненнями

Тирак О.Ю., наук. кер. Мервенецька В.Ф., к.е.н., доцент
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», м. Київ

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО МАЛОЦІННИХ ПРЕДМЕТІВ

Малоцінними, згідно чинного законодавства, вважаються засоби праці, які не можна віднести до основних засобів через те, що їх вартість на 17.07.2015 року є нижчою ніж 6000 грн. Дане положення зафіксовано у пп. 14.1.138 ст. 14 Податкового кодексу України [6].

Питання того, які саме малоцінні предмети відносити до запасів, а які до інших необоротних активів, займає важливе місце в обліковій політиці підприємства. В ст. 6 П(С)БО 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246 визначено, що до малоцінних предметів, які потрібно обліковувати як запаси, належать малоцінні предмети, «що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року». Відповідно малоцінні предмети, строк використання яких більший ніж один рік чи один операційний цикл, автоматично відносяться до складу інших необоротних матеріальних активів, оскільки відповідають вимогам п. 7 ст. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. [8; 7].

Проте підприємство в Наказі про облікову політику може ввести власний критерій «малоцінності», тобто межу вартості малоцінного предмета, вище якої малоцінні предмети будуть належати до інших необоротних активів, а нижче – до запасів. Але, на нашу думку, це доречно робити, коли існує впевненість, що малоцінні предмети з більшим строком корисного використання матимуть і більшу вартість, а з меншим відповідно – меншу. В противному може виникнути ситуація, коли строк корисного використання об'єкта МШП буде більше одного року чи одного операційного циклу, але його вартість може бути нижчою ніж критерій «малоцінності» і його потрібно буде обліковувати у складі запасів.

Також законодавство не забороняє встановлення декількох критеріїв «малоцінності», якщо це сприятиме покращенню обліку. Наприклад, зручно встановити власні критерії «малоцінності» окремо за групами малоцінних предметів: господарський інвентар, інструменти і пристрої загального призначення, спеціальний одяг, спеціальне взуття, інші малоцінні предмети тощо.

Важливою частиною малоцінних предметів є спеціальний одяг, спеціальне взуття та засоби індивідуального захисту (далі − ЗІЗ). Щодо того, чи обліковувати їх у складі запасів чи у складі інших необоротних активів у наукових колах триває дискусія. Але ми схиляємося до думки професора Сука Л. К.: «На який рахунок віднести той чи інший спецодяг визначається підприємством в обліковій політиці з урахуванням строків його служби та особливостей використання» [10].

Строки корисного використання спеціального одягу визначені Типовими галузевими нормами безплатної видачі працівникам спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту або відповідними галузевими нормами, введеними на підставі типових [11].

Тому в обліковій політиці підприємства ЗІЗ, спеціальний одяг і взуття з терміном корисного використання понад рік (або операційний цикл) і перевищенням критерію «малоцінності», слід відображати у складі інших необоротних матеріальних активів, а інші – у складі запасів.

На малоцінні предмети, які згідно вимог чинного законодавства і визначеним в обліковій політиці критеріям можна віднести до інших необоротних матеріальних активів,слід нараховувати амортизацію. Згідно з п. 27 П(С)БО 7 амортизація інших необоротних активів нараховується із застосуванням прямолінійного або виробничого методу.

Амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів можна нараховувати за одним з таких методів:

1) списання 100% вартості об'єкта, при відпуску в експлуатацію;

2) списання 50% вартості об'єкта, у першому місяці використання, а решта 50% — у місяці списання з балансу [7].

Вибір методу чи методів нарахування амортизації обов'язково слід зазначити в Наказі про облікову політику.

За малоцінними предметами, які згідно вимог чинного законодавства і визначених в обліковій політиці критеріях, можна віднести до запасів (малоцінних та швидкозношуваних предметів), після їх передачі в експлуатацію ведуть оперативно-кількісний облік. Порядок його ведення встановлюється на підприємстві і регламентується обліковою політикою [3].

Зокрема, в Наказі про облікову політику доцільно вказати місця експлуатації малоцінних та швидкозношуваних предметів, а також посади, матеріально відповідальних осіб на цих ділянках.

В додатку до Наказу про облікову політику зазвичай зазначається склад та повноваження інвентаризаційної комісії підприємства. До її повноважень має обов'язково належати проведення інвентаризації малоцінних предметів. Важливо зазначити і періодичність, з якою вона буде проводитися [2].

Облікова політика має регулювати і аналітичний облік малоцінних предметів. Синтетичні рахунки обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (а для інших необоротних активів і субрахунки) встановлені Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Субрахунки для обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів та аналітичні рахунки для обліку інших необоротних активів підприємство має право встановити самостійно, зазначаючи їх в додатку до Наказу про облікову політику підприємства – Робочому плані рахунків. Дані рахунки визначаються підприємством виходячи з груп, потрібних підприємству, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших необоротних активів. [5; 8].

Важливим елементом облікової політики щодо малоцінних предметів є документування операцій з їх обліку і наявності. Так, для обліку наявності та руху малоцінних та швидкозношуваних предметів використовуються типові форми первинних документів, затверджені Наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» № 145 від 22.05.96 р. МШ-1 – МШ-8 [4].

В даних типових формах містяться застарілі формулювання з бухгалтерського обліку до 01.01.2000 р., зокрема, щодо нарахування зносу на малоцінні та швидкозношувані предмети, чого сьогодні стосовно них не відбувається (вони списуються на витрати при передачі в експлуатацію). Наприклад, типова форма МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів» в частині розрахунку утримання з винуватців містить графи 16 «Відсоток знос» і 17 «Вартість за відрахуванням зносу», як не відповідають вимогам сучасного законодавства [1].

Типові форми МШ-1 – МШ-8 передбачають ведення аналітичного обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів за матеріально відповідальними особами або конкретними одиницями. Проте, залежно від особливостей діяльності підприємства може виникати потреба у аналітичному обліку малоцінних та швидкозношуваних предметах:

- за місцезнаходженням;
- за окремими предметами, що належать до складу кожної групи малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- по однорідних групах, виходячи з потреб підприємства.

Тому для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, як і інших необоротних активів, підприємство має право самостійно розробити форми первинних документів, які відповідають вимогам сучасного законодавства і потребам підприємства. Право на самостійне розроблення облікових документів встановлено в п. 2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.1995, в якому зазначено наступне: «документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм» [9].

Перелік самостійно розроблених форм документів, як і сам факт розробки, обов'язково потрібно зазначити в Наказі про облікову політику підприємства.

Список використаних джерел:

1. Карпова В.В., МШП:бухгалтерський та податковий облік / В.В. Карпова // Бухгалтерський тиждень. – 2012. – № 24. – 16 с.
2. Мервенецька В.Ф. Наказ про облікову політику: конкретний приклад спростить роботу / М. Коцупатрий, В.Ф. Мервенецька //Баланс Агро. - № 48 (324) (24 грудня 2012) – С. 6 – 20.
3. Мервенецька В.Ф. Основи облікової політики підприємства / М. Коцупатрий, В.Ф. Мервенецька //Баланс Агро. - № 48 (324) (24 грудня 2012) – С. 4 – 5.
4. Наказ Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів /Міністерства статистики України від 22.05.96 р. № 145 [Електронний ресурс] // – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nnakMinstat_145.html
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій (зі змінами)/ Наказ МФУ від 30.11.1999 року №291. [Електронний ресурс] // – Режим доступу: www.ligazakon.net
6. Податковий Кодекс України від 14.12.2011 р. № 436-IV зі змінами та доповненнями / Україна. Верховна Рада. [Електронний ресурс] // Режим доступу: www.ligazakon.net
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс]. // – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс]. // – Режим доступу: http://www.liga.net
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку/ Наказ МФУ від 24.05.1995 року № 88. [Електронний ресурс] // – Режим доступу: www.ligazakon.net
10. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник. – Фінансовий облік: Навч. посіб. — 2-ге вид., перероб. і доп../ Л. К. Сук, П. Л. Сук.– К.: Знання, 2012. – 647 с. [Електронний ресурс] // – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1584072043944/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/finansoviy_oblik
11. Типові галузеві норми безплатної видачі спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту: Органи влади СРСР Норми від 18.08.1980 № 241/ П-9 [Електрон. ресурс]. // – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0241400-80

Ткачова В.В., наук. кер. Лоханова Н.О., д.е.н., професор
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Вступ України до Світової організації торгівлі, а також її намір вступити в НАТО і приєднатися до Євросоюзу змушують країну дотримуватися певних вимог, що висуваються світовим спільнотою, при цьому ці вимоги стосуються всіх сфер діяльності. Тому сьогодні Україна працює в напрямку зближення до європейського законодавства, причому основне місце в цій програмі займає адаптація законодавства з аудиторської діяльності, зближення національних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних норм, а також застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Метою даної статті є обгрунтування необхідності впровадження міжнародних стандартів фінансового обліку вітчизняних підприємств.

Порядок застосування МСФЗ для складання фінансової звітності врегульовано ст. 121 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р № 996-XIV. Також в даній статті визначено коло суб'єктів, для яких застосування МСФЗ є обов'язковим.

Основною ідією для створення МСФЗ є порівнянність звітності компаній з різних юрисдикцій. Така необхідність виникла ще в першій половині XX століття, при поширенні транснаціональних компаній. Основною їх проблемою був різний підхід визначення саме базових фінансових показників. Це викликало деякі труднощі для акціонерів і вищого менеджменту. Для того щоб прийти до загального розуміння результатів діяльності, а також порівнювати показники ефективності роботи компанії в різних країнах і регіонах потрібно було витрачати додаткові кошти і витрачати час на трансформацію звітності. Таким чином, в 1973р. представники професійних бухгалтерських організацій ряду країн (в т.ч., США, Франція, Великобританія, Німеччина, Канада, Австралія, Японія та ін.) створили Комітет по МСФО, який займався впровадженням та розробкою єдиних стандартів фінансової звітності. З 2001 року, джерелом таких стандартів виступає Рада з МСФЗ, яка складається з визнаних професіоналів світового рівня в сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

На сьогоднішній день, міжнародні стандарти фінансової звітності визнають 140 держав, включаючи всі країни «великої двадцятки». Форми визнання бувають різні: від обов'язкового надання звітності по МСФО окремим категоріям компаній і до повного заміщення міжнародними стандартами національних.

Україна відноситься до тих країн, які впровадили МСФЗ «частково». З 2011р. почався процес переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні. Уряд, як суб'єкт законодавчої ініціативи, акцент зробив на підприємствах більш пов'язаних з іноземним інвестуванням.

Перелік суб'єктів господарювання, які повинні складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність, повністю застосовуючи МСФЗ, визначений ч. 2 ст. 121 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні "від 16.07.1999 р № 996-XIV:

публічні акціонерні товариства;

банки;

страхові компанії;

підприємства, що здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України

В українське законодавство норми Міжнародних систем фінансової звітності були перенесені в повному обсязі, хоча вітчизняні національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку були засновані на самих принципах МСФЗ, що призвело до виникнення відмінностей в підході до обліку. А саме:

1) Міжнародні стандарти не мають у сфері фінансів жорстких імперативних норм, а також єдиних уніфікованих норм звітності на відміну від національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

2) В деяких профільних МСФЗ містяться інші вимоги до розкриття інформації в звітності аніж у національних. Прикладом є МСФЗ 24, в якому наведено більше рекомендацій для відображення операцій з пов'язаними сторонами аніж в національному стандарті бухгалтерського обліку 23.

У той же час треба відзначити, що ряд МСФЗ застосовує більш точніші правила обліку окремих об'єктів у порівнянні до вітчизняних стандартів. Так в МСФЗ – 16 підходів щодо переоцінки та амортизації основних засобів, які суттєво відрізняються від національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 17.

Також слід відмітити, що велика кількість норм МСФЗ зовсім не має відображення в національних стандартах, наприклад знецінення та рекласифікація фінансових інструментів (МСФЗ 9, дисконтування відстрочених податкових зобов'язань та активів (МСФЗ 12).

Починаючи перехід на МСФЗ керівництва компаній стикаються з такими проблемами, як нестача кваліфікованих фахівців, наслідком чого є залучення кваліфікованих фахівців і аудиторів і безперервне зростання витрат на оплату їх послуг.

Ще однією суттєвою проблемою є паралельність звітності, одночасне її складання і необхідність її трансформації відповідно до МСФЗ, що є причиною відставання даних. Можна також відзначити формальність звітності, так як компанії не застосовують отримані дані для аналізу і розвитку своєї діяльності та потенціалу

Проблеми переходу до міжнародних стандартів фінансової звітності лежать не тільки на Міністерстві фінансів України, але й на кожному українському підприємстві. Перехід на нові стандарти повинні контролюватися на державному рівні, інакше МСФЗ будуть застосовуватися тільки у випадку крайньої необхідності.

Отже , звітність , яка складена відповідно вимогам МСФЗ , дає користувачам найточнішу і достовірнішу інформацію про фінансовий стан підприємства , що може вплинути на прийняття рішень як управлінським складом , діючими акціонерами , так і потенційними інвесторами компаній .

Список використаних джерел:

1. МСФЗ – що це таке. [Електронний ресурс] / Фінансовий аналіз. Корпоративний журнал. – 2010. – Квітень 2010. – // Режим доступу до журналу: http://financemonster.ru/analiz/msfz -shho-tse-take/
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 "Основні засоби" [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014
3. Організація та шляхи вдосконалення обліку та контролю наявності та руху основних засобів [Електронний ресурс]//Бібліофонд. – Режим доступу: http://bibliofond.ru/view.aspx?id=435009
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] /Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00
5. Перехід українських компаній на МСФЗ без труднощів // EBS. Ulreasing corporate dunamism. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http: // www. ebskiev.com.
6. Руденко Л.М.Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7 [Електронний ресурс]/Л.М.Руденко //Бизнес и налоги. – Режим доступу:http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-oblikuosnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7
7. Циган Р.М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності // Вісник ЖДТУ, 2012.–№ 1(47) – С. 145–147.

Томарович Т.В., наук. кер. Малахов В.А., к.е.н., доцент
Харківський навчально-науковий інститут
ДВНЗ «Університет банківської справи», м. Харків

ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНІ ПРОЦЕСИ УКРАЇНИ ТА ЇХ ВПЛИВ НА РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У зв'язку з активною інтеграцією України до європейського суспільства, особливо актуальною постає проблема залучення в бухгалтерському обліку та контролі основних європейських положень, а також наближення українських стандартів до міжнародних.

На сучасному етапі національна система обліку та звітності потребує значних структурних змін, а також існує необхідність масштабного реформування систем бухгалтерського обліку та звітності.

Вивчення Міжнародних положень фінансової звітності в нашій державі здійснюють такі державні інститути як Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України та Українська консалтингова мережа. Серед українських вчених-науковців вивченням даної

проблеми займалися С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, О. А. Петраченко, Ю. П. Франко, О. О. Яковенчук та інші.

Одразу після проголошення незалежності України в 1991 році постала необхідність наявності бази законів, які б регулювали господарські відносини, зокрема - у бухгалтерському обліку. Так як Україна поступово вливається у світове господарство, а в першу чергу – на європейському рівні, був прийнятий Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС». Даним законом регулюються пріоритетні напрямки та завдання адаптації Українського законодавства до європейських стандартів, та їх відповідність до МСФЗ. Вищим органом держави, який займається запровадженням законодавства відповідно до МСФЗ є Міністерство фінансів України.

На сьогоднішній день головними причинами, що потребують перехід до міжнародних стандартів є збільшення кількості підприємств, що займаються міжнародним бізнесом; вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки, що вимагає надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів; потреба у великих інвестиціях в українську економіку; інтеграція в ЄС [3, с. 160].

На теперішній час в Україні створено національну систему бухгалтерського обліку, яка відповідає вимогам ринкової економіки, концептуальним підходам і принципам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та включає Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV [5], національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та звітності, методичне забезпечення (інструкції, методичні рекомендації, коментарі).

У нашій державі ухвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні[6], результатом реалізації якої стало складання за міжнародними стандартами публічними акціонер- ними товариствами, банками, страховиками, а також підприємствами, котрі здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. Фактично міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) увійшли у вітчизняне нормативно-правове поле бухгалтерського обліку, що є безперечним досягненням цього етапу його розвитку.

Курс України на євроінтеграцію ставить перед Міністерством фінансів України, регулятором у сфері бухгалтерського обліку, професійною спільнотою бухгалтерів і аудиторів, науковцями питання про те, який вплив асоціація з Євросоюзом справлятиме на визначення шляхів подальшого розвитку бухгалтерського обліку. З цією метою в першому півріччі поточного року Академією фінансового управління було підготовлено та передано керівництву Міністерства фінансів України наукове обґрунтування необхідності скасування чинної Стратегії та розроблення нової, незважаючи на те, що наприкінці 2013 р. до цього документа було внесено певні зміни, котрі мали на меті його осучаснення з урахуванням євроінтеграційного шляху України.

Хоча і національні стандарти та положення бухгалтерського обліку в Україні і орієнтуються на міжнародні відповідники, проте вони не є тотожними.

Позитивними сторонами запровадження МСФЗ є:

1) подальше наближеність до європейських стандартів зробить Українську економіку більш привабливою для західних інвесторів;

2) Використання МСФЗ є необхідною умовою виходу вітчизняної продукції на міжнародні ринки;

3) легкість співставлення звітів з аналогами в розвинених країнах, та використання їхнього досвіду для подальшого розвитку.

Проте, є причини, що роблять міжнародні стандарти недієвими в Україні, а саме:

1) сучасні міжнародні стандарти не підходять для малих та середніх підприємств а також для некомерційних організацій.

2) широке використання МСФЗ справедливої вартості, означатиме більшу вірогідність несталості прибутків;

3) непідготовленість кадрів для використання даних стандартів.

4) збір додаткової інформації необхідної для реалізації переходу на МСФЗ та введення в дію нових супутніх процедур може вимагати значних додаткових ресурсів.

Порівнюючи вимоги щодо звітності у П(с)БО та МСФЗ можна знайти відмінності:

1) Баланс (Звіт про фінансовий стан) – МСФЗ, на відміну від національних стандартів, не регулює формат складання даного звіту. Знашої точки зору, складання даної форми звітності не несе великою проблемою для українських підприємств, оскільки формат національного Балансу досить схожий на той, що використовують при складанні звітності згідно з МСФЗ.

2) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупнийдохід) – відповідно до МСФЗ, Звіт про сукупний дохід складається з двох розділів або двох окремих звітів (за вибором підприємства) – Звіт про фінансові результати, інший сукупний дохід. При його заповненні можна використовувати першу частину Звіту про сукупний дохід (або Звіт про фінансові результати) для складання стандартної форми № 2, оскільки вони мають досить схожу структуру. Єдиним проблемним моментом може бути наявність у формі № 2 такого розділузвіту як Надзвичайні доходи і збитки, які не виділяються окремо в МСФЗ звітності.

3) Звіт про рух грошових коштів – відповідно до національних стандартів для побудови даного звіту використовується прямий метод. МСФЗ при його складанні також надають перевагу прямому методу, але й не забороняють використання непрямого.

4) Звіт про власний капітал – формат цьогозвіту в МСФЗ та П(с)БО є практично ідентичним, тому особливих проблем, пов'язаних зі складанням такого звіту не виникає.

Проаналізувавши негативні сторони МСФЗ, їх супротивники прийшли до висновку, щоперехід на міжнародні стандарти – це гра Євросоюзу. МСФЗ створені на кошти Міжнародного банку і, природно, що він просуває дані стандарти в ті країни, які беруть у нього кошти в кредит. Як заявили українські експерти, розрахунок прибутку за МСФЗ дає менші величини, ніж її розрахунок за П(с)БО. Отже, масовий перехід бізнесу в Україні на МСФЗ буде означати значне падіння рентабельності підприємств.

Для узгодження показників національної та міжнародної звітності необхідно:

1) розібратися з основними концепціями дійсних на сьогодні П(с)БО і МСФЗ;

2) уточнити правильність перекладу МСФЗ і доступність висвітлення національних положень;

3) провести ряд заходів, спрямованих на підвищення професійного рівня українських бухгалтерів у цьому напрямку.

4) розширити інформаційні засоби та систему контролю, щоб перевіритив сіпроцедури перед тим як почати функціонувати;

5) оптимізувати і автоматизувати обробку облікових даних, що дозволить скоротити витрати при формуванні міжнародної звітності.

Отже, міжнародні стандарти МСФЗ є основними регулюючими правилами бухгалтерської звітності в провідних країнах світу. Так як Україна рухається на шляху до євроїнтегації, то особливої уваги потребує якнайбільш швидке прийняття та застосування даних положень у внутрішньому документообізі, аби ефективніше здійснювати міжнародну співпрацю. Хоча в даному аспекті існують певні недоліки, проте норми МСФЗ є більш раціональними та здатними до пристосування у нашій країні.

Список використаних джерел:

1. Єфименко Т. І. Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції / Т. І. Єфименко // Фінансово-економічна інтеграція України в ЄС. – 2014. - №10.
2. Ловінська Л. Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підгрунтя євроінтеграційних процесів в Україні / Л. Г. Ловінська // Облік та аудит. – К., 2014. – № 9.
3. Макарова Є.І. Проблеми переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Є.І. Макарова // Управління розвитком. − 2012. − №10. − С. 159–161
4. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС: Закон Українивід 18.03.2004 р. № 1629–IV (зі змінами і доповненнями від 8 липня 2011 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada. gov.ua.

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
6. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/9112007-р.
7. Макарова Є.І. Проблеми переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Є.І. Макарова // Управління розвитком. − 2012. − №10. − С. 159–161
8. Стрельніков О. І. Державне регулювання бухгалтерського обліку в умовах інтеграції України в Європейський Союз / О. І. Стрельніков, Ю. Л. Петрушевський // Економічна наука. – 2012. - №5. . − С. 57-61.

Ходзицька В.В., к.е.н., доцент,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», м. Київ

ІННОВАЦІЙНИЙ ПІДХІД ФОРМУВАННЯ КОНКУРЕНТНОЇ СТІЙКОСТІ ВИРОБНИЧИХ ПІДПРИЄМСТВ

В умовах євроінтеграційних процесів в Україні важливого значення набуває необхідність глибоких інноваційних перетворень в економіці України. Ефективна організація виробництва на рівні господарюючих виробничих суб'єктів– це передумова конкурентоспроможності такої господарської одиниці. Перед підприємствами виробничої сфери постає питання щодо необхідності формування не просто окремих конкурентних переваг, а певної системної конкурентної стійкості. Тому найважливіший виробничий сектор національної економіки потребує інноваційних підходів його управління.

При формуванні стратегії конкурентної стійкості підприємств виробничої сфери необхідно враховувати такі аспекти:

- Інтеграція форм власності і господарювання;
- Соціальна орієнтованість;
- Інтернаціоналізація господарських зв'язків;
- Аналіз та розвиток взаємозв'язку виробник- споживач.

За таких умов у формуванні конкурентної стійкості зростає значення репутації виробника, його здатності забезпечити гнучкість і маневреність виробництва. Набувають поширення довготривалі економічні зв'язки як між виробниками, так і між виробниками і споживачами.

Відсутність належного стратегічного напряму реформ не дає змоги об'єктивно оцінити численні пропозиції та програми щодо практичної їх реалізації. Реформи здійснюються без чітко спланованих заходів, методом спроб і помилок. Реалізація таких заходів не забезпечує конкурентної стійкості учасників ринку. Процеси розвитку підприємств виробничої сфери значно гальмуються складністю фінансового стану у державі, нестабільністю економічної ситуації, що обмежує можливості і масштаби виробничих підприємств у формуванні їх конкурентної стійкості. Серед інноваційних аспектів щодо формування конкурентної стійкості підприємств виробничої сфери найважливіше значення має формування та ефективне використання ресурсного потенціалу. Стратегічна мета ресурсного забезпечення товаровиробників передбачає відтворення і розвиток техніко-технологічної бази, комплексної автоматизації технологічних процесів. Проблема підвищення ефективності використання ресурсів набуває особливого значення в умовах посилення конкурентної боротьби. Ресурсний потенціал охоплює не лише матеріальні джерела, засоби, запаси, які можуть бути задіяними у господарському процесі, а

й працю, форми організації і взаємодії працівників, структуризацію технологічного процесу у часі і просторі.

Методологічно зв'язок між вхідними ресурсами та результативним виходом продукції описується функцією виробництва, що являє собою економіко-математичний метод аналізу господарської діяльності та дозволяє виявляти резерви забезпечення ефективності виробництва.

Таким чином, серед стратегічних аспектів, що забезпечують формування конкурентної стійкості виробничих підприємств, найсуттєвішими є наступні:

- забезпечення збалансованого розвитку засобів виробництва і трудових ресурсів;
- формування ефективного мотиваційного механізму;
- забезпечення економії матеріальних витрат;
- розвиток системи підготовки фахівців;
- створення системи ефективного управління інноваційним розвитком.

Одним із інноваційних аспектів формування конкурентної стійкості доцільно визнати логістичний підхід, який сприяє створенню значного потенціалу економічної ефективності та виявляється в оптимізованому рівні організації виробництва. Матеріальний потік ресурсів інтегрує елементи логістичної системи у функціональний механізм. Ефективне управління логістичною системою спрямоване на раціональне використання, противитратність та максимальну економічну вигоду.

Таким чином, для ефективного функціонування системи конкурентної стійкості виробничих підприємств необхідні :

- ефективність системи управління підприємством;
- забезпечення ефективності маркетингової діяльності;
- соціальна збалансованість;
- створення екологічних мотиваційних умов.

Такі показники та напрями дозволяють визначити ефективність функціонування суб'єктів господарювання та дослідити взаємозв'язки усіх складових елементів інноваційного розвитку, що впливають на формування конкурентної стійкості підприємств. Реалізація інноваційних аспектів формування конкурентної стійкості виробничих підприємств потребує обґрунтування відповідної стратегії, поглиблення наукових досліджень, що сприятиме ефективному функціонуванню економіки України в цілому.

Список використаних джерел:

1. Друрі К. Управлінський і виробничий облік: Пер. з англ.; Підручник. – М.: ЮНІТІ-ДАНА, 2002.
2. Уорд Кит. Стратегический управленческий учёт / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2002. – 448 с.: ил.
3. Innes J. Strategic Management accounting, in tones, J (ed.). Handbook of Management accounting, Gee, Ch. 2., - 1998. – 968 p.
4. Cooper R., Kaplan R.S. Measure costs right: make the right decisions // Harvard Business Review. – 1988. - September/October - P. 96-103.
5. Simmonds K. Strategic management accounting // Management accounting. - 1981. - № 59(4). P. 26-29.
6. Simmonds K. Strategic management accounting for pricing: a case example // Accounting and Business Research. - 1982. - № 12(47). P. 206-214.
7. Simmonds K. The accounting assessment of competitive position // European Journal of Marketing, Organization and Society. - 1986. - № 12(4). P. 357-374.
8. Bromwich M. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets // Accounting. Organisation and Society. – 1990. - № 1. P. 27-46.
9. Lord B.R. Strategic management accounting: the emperor`s new clothes? // Management Accounting Research. - 1996. - № 7(3). - P. 347-366.
10. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерський облік: управлінський аспект: Пер. з англ./Під ред. Я. В. Соколова. – М.: Фінанси і статистика, 2001.

Циган Р.М., ст. викладач
Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського, м. Кременчук

УДОСКОНАЛЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПРО ГРОШОВІ ПОТОКИ КОМПАНІЙ

До недавно основним джерелом інформації для потреб користувачів була фінансова звітність підприємства. Але, останнім часом набувають актуальності питання удосконалення та трансформації звітності у таку її форму, яка б була спроможна забезпечити представлення широкої інформації про фінансову позицію компанії та стратегічні перспективи її розвитку. Особливої уваги, на думку автора, в умовах нестачі фінансових ресурсів потребує звітність про грошові потоки компанії.

Останні дослідження присвячені методичним аспектам складання та подання фінансової звітності (financial reporting) підприємства розглядаються у працях учених, серед яких на увагу заслуговують публікації С.Ф. Голова, П.Я. Хомина, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, В.І. Єфіменка, Г.Г. Кірейцева, Я.Д. Крупки та інші.

Звітність являється складовою обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю, тому від представленої в неї інформації залежить майбутнє підприємства що обгрунтовує значення обраної мети дослідження, яка полягає в удосконаленні та підвищенні інформативності звітності в частині показників грошових потоків підприємства. На сучасних українських підприємствах основним джерелом інформації про стан грошових потоків вважається фінансова звітність та облікові регістри, де можна побачити залишки та напрямки надходження й використання грошових ресурсів. Але, для ефективного функціонування бізнесу, особливо великого, такої інформації недостатньо. Потреби користувачів у правдивій, суттєвій та неупередженої інформації постійно зростають, що вимагає розширення діапазону інформаційних джерел задля досягнення стратегічних цілей різних користувачів. Основною з форм звітності без сумніву являється звіт про рух грошових коштів, який надає інформацію про динаміку вхідних і вихідних грошових потоків. В залежності від потреб користувачів він може складатися прямим методом, що підвищує можливості контролювання використання грошових ресурсів підприємства. На відміну від нього звіт складений непрямим методом підвищує аналітичні можливості даних для прийняття управлінських рішень. Законодавством України пропонується складання Звіту про рух грошових коштів будь яким з цих двох методів на вибір підприємств і компаній, в залежності від мети яку вони переслідують.

Останнього часу в наукових дослідження все частіше зустрічається поняття «нефінансова звітність» / «соціальна звітність» / «звітність зі сталого розвитку» – це документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що відображає середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства [3]. Інтегрована звітність, її методичне забезпечення та інші питання пов'язані з підготовкою і наданням не фінансової звітності в Україні досліджувалась багатьма вченими, а саме: А.О. Касич [6], І.В. Грановська [5], Р.О. Костирко [7], Атамас П. Й. [1], Гордієнко А. М. [4], Корягін М.В. [8], Макаренко І. О. [13] та багато іншими вітчизняними та іноземними.

Основною проблемою складання нефінансової звітності є вибір підходу, в основі якого лежали б доцільні принципи розкриття інформації, змістовний набір показників, при цьому обсяг інформації має бути таким, щоб поряд з демонстрацією стратегії підприємства не надавалася б інформація, яка несе загрозу з боку конкуруючих підприємств [2]. Тобто виникає багато запитань до того, яку треба надавати інформацію в інтегрованій звітності щоб підвищити її значення для користувачів. Процеси, що відбуваються у суспільстві та мають вплив на ведення бізнесу, обумовлюють необхідність трансформації звітності, яка буде об'єднувати фінансові і нефінансові звіти в єдину модель та структурувати стратегічні завдання компанії, орієнтуватися на підвищення якості взаємодії із зацікавленими сторонами [1]. Отримання такої інформації можливо на базі інтеграції бухгалтерської

звітності про грошові потоки зі звітністю про соціальну відповідальність з урахування соціального, економічного та екологічного розвитку суспільства.

Необхідність підвищення інформативності звітності про грошові потоки за рахунок звітного інформаційного забезпечення управління грошовими ресурсами підприємства. У фінансовій звітності (Звіт про рух грошових коштів, Примітки до фінансових звітів, Консолідований звіт про рух грошових коштів) узагальнюються дані про ретроспективний стан грошових потоків, тому для складання стратегічного звіту використаємо управлінську інформацію (Звіт (баланс грошових потоків)), що включає в себе показники отримані з бухгалтерського обліку та доповнюється аналітичними. Таким чином, стратегічна звітність про грошові потоки по суті являється цілісною обліково-аналітичною системою, що сприяє реалізації розробленої стратегії в рамках управлінського процесу грошовими потоками підприємства. Для розширення інформаційних можливостей традиційної звітності про грошові потоки необхідно доповнити її нефінансовими показниками. В результаті об'єднання фінансових і нефінансових показників у інтегрованій звітності користувачі мають отримати інформацію яка б задовольняла їх потреби з ухвалення аргументованих і ефективних управлінських рішень. Тобто наявність нефінансових показників у звітності її доповнюють та дозволяють отримати об'єктивне представлення про підприємство, про його стратегічний розвиток, про вплив зовнішніх факторів на грошові потоки у майбутньому.

Інтегрована звітність відображає зв'язки між зовнішніми факторами та грошовими потоками, а також дає можливість врахувати вплив соціально-економічних чинників на стан грошових ресурсів у майбутньому. Формування інформації у інтегрованому звіті про грошові потоки базується на баченні та бажанні компанії донести ті повідомлення про бізнес які були б цікаві користувачам. Складання інтегрованої звітності та її представлення надає підприємствам ряд переваг у контексті стратегічного управління грошовими потоками. Інформація, яка використовується інвесторами, дає можливість оцінити здатність підприємства генерувати грошові потоки у майбутньому, характеризує зв'язки між стратегію, корпоративним управлінням, фінансовими результатами компанії та економічним середовищем, приймати ефективних інвестиційні рішення. Також, підприємства, що подають таку звітність отримають довіру від кредиторів, інвесторів, працівників, здійснюється ефективний розподіл ресурсів, зниження ризиків тощо.

Доцільність складання та подання інтегрованої звітності актуальна тільки для корпоративного управління великих та середніх компаній, це пов'язано з додатковим залученням фінансових і трудових ресурсів, що не завжди є потрібним звичайному невеликому підприємству. В межах інтегрованого звіту мають враховувати залежність підприємства та її вплив на шість капіталів компанії: фінансовий; виробничий; людський; інтелектуальний; природничий (екологічний); соціальний. Така концепція є ключовою для представлення довгострокової успішності бізнес-моделі. Інтегрована звітність базується на розумінні, що майбутні грошові потоки залежать від більшого кола капіталів, взаємодії, впливів та їх результатів, ніж ті, що прямо пов'язані з фінансовою виручкою або зі збільшення фінансового капіталу.

У випадку орієнтації обліково-аналітичної системи підприємства на складання єдиної інтегрованої звітності більшість відмінностей, що характеризували специфіку фінансового і управлінського обліку взагалі втрачають сенс. Хоча, безумовно, частина облікових даних управлінської спрямованості буде продовжувати носити характер комерційної таємниці підприємства, однак сам факт, що у зовнішню звітність потрапляють суто управлінські дані та в ній розкривається стратегія діяльності вже свідчить про те, що межі між різними обліковими підсистемами зникають [11].

Враховуючі вищесказане, треба розробити методичне забезпечення системи управління грошовими потоками при формуванні інтегрованого звіту, що полягає:

- у визначенні питань, які потрібно розкривати у звітності;
- розробка методичних підходів до визначення стратегії:
- відокремлення факторів впливу на майбутні грошові потоки підприємства.

Треба зазначити, що для ефективного розвитку діяльності будь-якого підприємства даних фінансової звітності не достатньо для прийняття управлінських рішень. Тому

необхідно постійно підвищувати інформативність звітності підприємств за рахунок впровадження нових форм звітів та розширювати межи існуючих. Впровадження інтегрованої звітності дасть можливість при управлінні грошовими потоками підприємства враховувати вплив не тільки внутрішніх, але й зовнішніх факторів.

Список використаних джерел:

1. Атамас П. Й. Інтегрована корпоративна звітність : проблеми впровадження / П. Й. Атамас // Академічний огляд. – 2015. – № 1 (42). – С. 78–85.
2. Будько О.В. Розвиток та необхідність складання інтегрованої звітності / О.В. Будько // Науковий вісник Херсонського державного університету
3. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально-відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. – К.: Представництво ООН в Україні, 2010. – 84 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // http://www.svb.org.ua
4. Гордієнко А. М. Інтегрована звітність як інструмент забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання / А. М. Гордієнко, К. В. Гнедіна // Удосконалення методики та організації обліково-аналітичної роботи : матеріали Міжнародної студентської науково-практичної конференції. – Чернігів : ЧНТУ, 2015. – С. 45–47.
6. Грановська І.В. Міжнародні стандарти звітності соціальної відповідальності бізнесу / Економічний вісник університету : зб. наук. пр. учених та аспірантів ДВНЗ "Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди". – 2012. – Вип. 19/1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua
7. Касич А.О. Звіт про стійкий розвиток як аналітичний інструмент формування корпоративної соціальної відповідальності // Касич А. О., Яковенко Я. Ю. / Ефективна економіка. – 2014. – №10. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3400
5. Король С. Нефінансова звітність підприємства / С. Король // Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 102-113.
6. Корягін М.В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності [Текст] : монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.
7. Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу / Р. О. Костирко // Часопис економічних реформ. – 2014. – № 1 (13). – С. 49–54.
8. Криштопа І.І. Стратегічна звітність в управлінні грошовими потоками промислового підприємства // Криштопа І.І. / Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія "Економічні науки": науковий збірник / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2014. – № 2(74). – 219-222 с.
9. Кузнєцова С. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С.Кузнєцова // Бухгалтерський облік і аудит. – № 11. – 2008. – С. 15–24.
10. Лоханова Н.О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи / Н.О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць. Вип. 4 (47). – Одеса: ОДЕУ, 2012. – С. 50-56.
11. Слободняк, И. А. Бухгалтерская управленческая отчетность как система учетно-аналитической информации о деятельности организации [Текст] / И. А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 19. – С. 11-22.
12. Макаренко І. О. Сучасні тенденції складання і подання корпоративної звітності / І. О. Макаренко // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Проблеми інтеграції України у світовий фінансовий простір ; збірник наукових праць / НАН України. – Інститут регіональних досліджень. – Львів, 2014. – Випуск 1 (105). – С. 410 – 415.

Цугульски Ю., др. экон, конф., Григорой Л., др. экон, конф.
Молдавская экономическая академия, г. Кишинёв

СТАНДАРТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА – МИФ ИЛИ НЕОБХОДИМОСТЬ ДЛЯ МОЛДАВСКИХ КОМПАНИЙ

Стремительное развитие рыночных отношений ставит перед современными компаниями вопрос создания эффективной системы управления экономическими ресурсами и контроля над результатами деятельности. Как показывает опыт развитых стран, в условиях жёсткой конкуренции, рациональное использование внутренних ресурсов предприятия является основной предпосылкой успешного развития бизнеса и достижения поставленных задач, что в конечном итоге влияет на экономический рост предприятия и общества в целом.

На сегодняшний день создание эффективной системы управления внутренними ресурсами в значительной степени зависит от качества системы управленческого учёта предприятия. Для достижения успеха, данный учёт должен заниматься не только классическими вопросами бюджетирования, ценообразования или управления затратами. Он должен рассматривать систему управления намного шире, акцентируя внимание на оптимизацию бизнес-процессов предприятия, внедрения новых технологий (JIT, BSC, TQM и др.), использования электронных средств обработки информации и контроля над исполнением поставленных задач управления, повышения общего уровня профессионализма персонала компании. Данные аспекты в значительной степени раскрыты в международных стандартах управленческого учёта (SMA – Statements on management accounting), и, соответственно, требуют детального изучения и дальнейшей конкретизации в целях их внедрения на практике.

Разработчиком международных стандартов управленческого учёта является Институт Бухгалтеров Управленческого Учёта (IMA), целью которого является предоставление комплексных рекомендаций для членов IMA, а также целого бизнес сообщества относительно концепций, политик и практик управления с целью повышения эффективности деятельности предприятия. Процесс разработки стандартов контролируется Комитетом управленческого учета (FAR) и включает около 60 стандартов. Стандарты носят рекомендательный характер и ряд положений требуют детального изучения и раскрытия, а именно: определение и область применения управленческого учёта, инструменты и методы управления, влияние автоматизированных систем на различные бизнес-процессы предприятий.

В Республике Молдова на сегодняшний день отсутствуют стандарты в области управленческого учёта. Производственные предприятия данной области применяют в добровольном порядке Методические указания о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг разработанные Министерством Финансов. Следует, однако отметить, что данные указания раскрывают лишь общие правила относительно состава, порядка учёта производственных затрат и традиционные методы калькуляция себестоимости продукции и услуг. Как следствие, акцентируется внимание лишь на традиционный управленческий учёт и не применяются современные инструменты управленческого учёта, такие как: эффективный бенчмаркинг, внедрение процессно-ориентированного управления затратами, внедрения инструментов и методов ABC/ABM, анализ цепочки стоимости для оценки конкурентных преимуществ, развитие общих индикаторов эффективности деятельности и др. К сожалению, на данный момент в нашей стране область управленческого учёта остаётся лишь прерогативой предприятия, а исследованием и внедрением новейших исследований в данной области занимаются лишь на научном уровне с незначительными внедрениями на практике. На наш взгляд, наиболее весомая проблема - это отсутствие финансирования в данной области на национальном уровне, что в конечном итоге влияет на качество информации применяемой на управленческом уровне.

По нашему мнению, на данном этапе, стандарты управленческого учёта представляют интерес для специалистов занимающихся вопросами выхода на международные рынки сбыта, а также повышение эффективности управления бизнес-процессов. В данном контексте их содержание может быть использовано в управленческой отчетности предприятий наряду с Методическими указаниями о бухгалтерском учете производственных затрат и калькуляция себестоимости продукции и услуг.

Основной целью данных тезисов является пояснение ключевых аспектов относительно положений стандартов управленческого учёта, а именно: что такое управленческий учёт, каковы его цели, основные принципы и границы применения; практика, методы и правила ведения управленческого учета; кто несёт ответственность за управленческую отчётность и процессы, связанные с работой бухгалтеров управленческого учёта; фокусирование на таких моментах, как управление и управленческий учёт на профессиональном уровне; степень общей компетенции и компетентности специалистов управленческого учёта.

Изучение стандартов управленческого учёта является необходимым и целесообразным по ряду причин. В первую очередь, на сегодняшний день лишь очень незначительная часть компаний занятых в области управленческого учёта применяют на практике современные концепции, методы и принципы ведения управленческого учёта. Такие инструменты как определение и оценка затрат на логистику; модернизацию, внедрение новых технологий и методов JIT, BSC, TQM, ABC, ABM являются неотъемлемой частью управленческого учёта, но в традиционном управленческом учёте не применяются. На показатели системы внутреннего управления ресурсами огромное влияние оказывают и внешние факторы, такие как научно-технический прогресс, общие социально-экономические тенденции развития отрасли, потенциал рынка и инвестиционный рынок, перемены в отрасли специализации и производственной кооперации. Исследование данных факторов позволяет точнее определять степень их воздействия на систему управленческого учёта и, соответственно, более полно выявлять внутренние резервы предприятия.

С другой стороны для принятия качественных управленческих решений, внутренним пользователям необходима и информация нефинансового характера, которая раскрывает стратегию компании не только в области экономической, но и социальной и экологической. Такого рода информация может включать такие экономические показатели, как:

- продажи в разрезе видов продукции, работ или услуг;
- объемы выпуска продукции по каждому виду;
- количество возвратов продукции покупателями;
- информация о количестве заказов на производство продукции, работ или услуг и др.

Как показывает практика, существенная доля значимой для анализа компании показателей эффективности системы внутреннего управления приходится на нефинансовые показатели. В качестве экономических нефинансовых показателей также могут применяться показатели темпов роста других доходов или расходов; темпов изменения числа гарантийного ремонта продукции по видам и местам сбыта. Хотя компании для формирования показателей своих нефинансовых отчетов применяют различные стандарты учёта, их предназначением является раскрытие заинтересованным пользователям стратегии и результатов экологических и социальных инициатив предприятия, а также их влияния на экономические показатели и устойчивость деятельности в будущем. Так как в большинстве стран значительно выросли требования к соблюдению довольно высоких социальных и экологических норм, данный факт обязывает, с одной стороны определение показателей их выполнения, а с другой стороны сами компании нуждаются в раскрытиях относительно соблюдения данных норм в своей отчетности. Применение в этих целях стандартов управленческого учёта позволило бы решить данные проблемы.

По нашему мнению, признание SMA в качестве основных положений регламентирующих управленческий учёт позволило бы всем пользователям данного сегмента учёта существенно повысить качественные характеристики управленческой информации и в конечном итоге, увеличило бы уровень сопоставимости компаний и стран.

В заключение хотелось бы отметить, что, к сожалению не все страны заинтересованы в применении стандартов управленческого учёта в целях управления. Большинство из них основываются на рекомендательный характер их положений и сложность внедрения на национальном уровне определённых стандартов. Однако при стремительном развитии международных рынков, применение прогрессивных норм и положений управленческого учёта - залог успеха и устойчивого развития.

Литература:

1. Аверчев И. Управленческий учёт и отчётность: постановка и внедрение. Москва: Вершина, 2009, 509 с.
2. Вахрушина М. Бухгалтерский управленческий учёт. 7-е издание. Москва, 2010, 569 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учёт. Москва: Юнити, 2003, 1071 с.
4. Слиньков Д. Управленческий учёт: постановка и применение. Санкт-Петербург: Питер, 2010, 304 с.
5. Красова О. Управленческий учет в США. 2008, 270 с. http://www.e-reading.club/bookreader.php/94173/Krasova_-_Upravlencheskiii_uchet_v_SShA.html
6. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. www.coso.org.
7. Statements on management accounting “Definition of Management accounting”. www.imanet.org.

Чебаненко О.П., наук. кер. Черкашина Т.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Постановка проблеми. Розгляд питань розрахунків з оплати праці має актуальне значення, оскільки оплата праці є досить важливою ланкою системи соціально- трудових відносин і найскладнішою у вирішенні соціально-економічною проблемою.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років: Теоретичним і практичним питанням розгляду проблем обліку з розрахунків оплати праці та вдосконалення їх шляхів присвячено праці багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених. Значний внесок у дослідження цих проблем зробили: Сопко В. В., Хомин П. Я., Гарасим П. М., Бутинець Т. А., Жук Н. Л., Семенов Г. А., Андрущенко Л. О., Голов С. Ф., Білуха М. Т., Дорош Н. І., Усач Б. Ф., Петрик О. А. та ін. Але через зміну нормативно-законодавчої бази та господарських умов ці питання потребують подальшого вирішення.

Мета дослідження - організація оплати праці та шляхів її удосконалення у сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу: Заробітна плата – одна із найважливіших чинників діяльності підприємства. Облік праці є досить складною ділянкою бухгалтерського обліку, яка вимагає ретельного організаційного удосконалення. На кожному підприємстві розділ обліку заробітної плати ведеться в обов’язковому порядку. Помилка у нарахуванні заробітної плати автоматично призводить до цілої серії порушень, які є найважчими за своїми наслідками. Тому питання нарахування заробітної плати, а також податкового, бухгалтерського статистичного обліку оплати праці займають особливе місце в роботі бухгалтерії кожного підприємства.

Організація оплати праці здійснюється згідно з чинними нормативно - правовими актами; генеральною угодою на державному рівні; галузевими та регіональними угодами; колективними договорами; трудовими договорами.

Проблемними питаннями організації обліку праці та її оплати є:

- регламентація організації праці на підприємстві;
- контроль за використанням робочого часу та забезпечення зростання продуктивності праці;
- своєчасне і правильне визначення сум нарахованої заробітної плати й відрахувань органам соціального страхування та віднесення їх на собівартість продукції (робіт, послуг),

- здійснення у встановлені терміни всіх розрахунків з працівниками і службовцями із заробітної плати та інших виплат;

- облік і контроль за використанням фонду заробітної плати та іншими грошовими коштами, які виділяють для оплати праці працівників підприємства;

- впровадження мотивації праці працівників.

Важливе значення має чітка організація облікової роботи розрахунків з оплати праці на підприємстві, оскільки вона є найбільш відповідальною та трудомісткою. На деяких підприємствах наявні неофіційні позаоблікові нарахування й виплати заробітної плати працівникам без сплати встановлених законодавством податків і платежів, так звана заробітна плата "у конвертах", цей момент потребує вдосконалення існуючих підходів бухгалтерського обліку.[1,2]

Це пов'язано з тим, що облік праці і заробітної плати є трудомістким, потребує уваги, оскільки пов'язаний з обробленням великої кількості первинної інформації, має багато однотипних операцій, здійснення яких потребує багато часу. Саме в області розрахунків з персоналом з оплати праці законодавство України є найбільш нестабільним, тому потребує від бухгалтерів постійного оновлення нормативної бази, яку вони використовують у процесі поточної роботи.

Відповідно до національних стандартів, порядок обліку розрахунків за виплатами працівників та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначається П(С)БО 26 «Виплати працівникам». Розрахунки з працівниками за міжнародними стандартами регулюється МСФЗ (IAS) 19 «Виплати працівникам». Порівняльний аналіз П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам» наведено у таблиці 1. [4,5]

Таблиця 1

Порівняльна характеристика П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСФЗ 19 «Виплати працівникам» [5, с. 362]

	МСФЗ (IAS) 19	П(С)БО 26	Відмінності
Мета	Визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності	МСФЗ (IAS) 19 не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам
Сфера застосування	Застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 "Платіж на основі акцій"	Застосовується роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності	У зв'язку з прийняттям в Україні П(С)БО 34 "Платіж на основі акцій", доцільно внести поправки в П(С)БО 26 щодо його дії на виплати на основі часток у капіталі
Кількість підпунктів	161	34	У П(С)БО інформація представлена в більш стислому вигляді
Склад виплат працівників	Короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні	Поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства	У П(С)БО виділені зобов'язання по виплатам інструментами власного капіталу, які визначаються відповідно до П(С)БО 13 "Фінансові інструменти"

В Україні досить часто змінюються законодавчі та нормативні документі, які в свою чергу регламентують оподаткування витрат на оплату праці, тому бухгалтеру необхідно завжди пильно слідкувати за змінами. Це стосується і змін у прожитковому мінімумі та мінімальній заробітній платі, адже саме від цього залежить розмір утримань з доходу фізичних осіб, розмір податкової соціальної пільги тощо.[2]

Класифікація робітників за сферами застосування праці також має важливе значення для організації обліку праці.

Для вдосконалення бухгалтерського обліку необхідно оснащати підприємства комп'ютерною технікою, особливо відходити від рукописних облікових реєстрів. Комп'ютери допомагають якісно та швидко фіксувати необхідну інформацію, визначити розрахункові операції, та зводить до мінімуму виникнення помилок при розрахунках в ручну.[3,1]

Одним із можливих напрямів удосконалення оплати праці працівників є підвищення матеріальної зацікавленості працівників, преміювання, надбавки, надання відпусток тощо.

Керівництву організації, на мою думку, необхідно побудувати добрі відносини в колективі, щоб саме цей психологічних клімат допоміг та сприяв поліпшенню працездатності виробництва.

Успішний вплив на трудову мотивацію персоналу перш за все проявляється саме тоді, коли працівник бачить, що він цінний для організації А працівники, які здійснюють функції правління повинні проявляти ініціативність, рішучість, організаторські здібності.

На мою думку, ефективним фактором, що також впливає на продуктивність праці є запровадження соціального пакету. Соціальний пакет – це надання роботодавцем певних благ у вигляді пільг, компенсацій особистих витрат, пов'язаних з роботою. оціальний пакет має стимулюючу роль і є досить важливим інструментом впливу на стан і впевненість працівника, тривалість та успішність його трудових відносин.

Облік праці та заробітної плати має бути організований таким чином, щоб сприяти підвищенню продуктивності праці та повному використанню робочого часу. Від організації обліку оплати праці залежить рівень витрат підприємства, якість, правдивість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом з оплати праці.

Отже, без організованого обліку неможлива ефективна господарська діяльність підприємства. Від організації обліку оплати праці залежить якість, правдивість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з персоналом з оплати праці.

Список використаних джерел:

1. Потриваєва Н.В. Стан та перспектива обліку розрахунків з оплати праці: теоретичний аспект / Н.В. Потриваєва, І.В. Савченко // Економічний форум. – 2014. – №1. – С. 93-98
2. Герасимчук Л.С. Шляхи вдосконалення обліку оплати праці / Л.С. Герасимчук, О.В. Кантаєва // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ, Серія: Економічні науки. – 2012. – №12. – С. 186-194
3. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці на підприємстві / О. В. Покатаєва, Г. О. Кошулинська // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія : Економіка та підприємництво. – 2010. – № 3. – С. 139–141. 2. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р., № 108/95-ВР, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 19 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс]// Режим доступу:http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_011
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" [Електронний ресурс]// Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025–

Черкашина Т.В. , к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

НОВІ ПІДХОДИ ЩОДО ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Співробітництво установ бюджетної сфери України з міжнародними організаціями, поширення діяльності на міжнародних інвестиційних ринках потребують відповідності бухгалтерського обліку міжнародним стандартам. На даний час бухгалтерський облік у бюджетній сфері України складається з обліку виконання державного і місцевого бюджетів та бухгалтерського обліку бюджетних установ, що потребує удосконалення методології та переходу на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Ринкові умови господарювання вимагають використання нових принципів, форм і методів управління у бюджетній сфері, що, у свою чергу, підвищує вимоги до об'єктивності економічної інформації, головним джерелом якої є бухгалтерський облік [1].

Вивчення обліку в державному секторі, зокрема управлінського, основних напрямів його реформування, а також чинників, що мають на нього безпосередній вплив виступає основною метою удосконалення та ефективного функціонування державного сектору.

Дослідженням проблематики бухгалтерського обліку у державному секторі займалося чимало вітчизняних вчених, зокрема присвячено наукові праці: Ф. Бутинця, С. Голова, Л. Ловінської, Є. Калюги, С. Свірко, Н. Сушко, О. Чечуліної, М. Чумаченко, В. Швеця та багатьох інших. Проте, дослідження літератури за цим напрямком свідчать, що українські науковці більше уваги приділяють фінансовому обліку у державному секторі, ніж управлінському. Враховуючи реформаційні процеси в економіці та необхідність модернізації бюджетного обліку, питання управлінського обліку у державному секторі потребує подальшого вивчення.

В своїх дослідженнях С. Свірко зазначає, що організація управлінського обліку в бюджетних установах має на меті забезпечити ефективне функціонування власне підсистеми управлінського обліку, мета якої (відповідно до специфіки діяльності вказаних суб'єктів господарювання) полягає у формуванні та передачі інформаційних даних управлінському персоналу внутрішнього поля управління бюджетних установ задля обґрунтування вибору, підготовки та забезпечення прийняття управлінських рішень в сфері контролю, планування, прогнозування економічної ефективності діяльності вказаних суб'єктів господарювання, в частині ціноутворення продуктів діяльності (послуг, робіт, продукції) бюджетних установ та оцінки ефективності прийняття рішень [2].

Важливим методичним підходом у реформуванні бухгалтерського обліку бюджетної сфери є використання управлінського обліку, що забезпечить посилення контролю за ефективністю використання бюджетних коштів. Так, управлінський облік визначається як сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією [1].

Основним фактором щодо формування ефективної системи управлінського обліку в бюджетній сфері є потреба в отриманні інформації не тільки в розрізі кодів бюджетної класифікації, а й за структурними підрозділами, а також орієнтування управлінського обліку на розгорнутий облік витрат (видатків) і калькулювання собівартості послуг, що надають бюджетні установи. Управлінський облік у бюджетних установах перебуває на початковому етапі становлення. Реформування бюджетного обліку не можливе без розвитку управлінського обліку у державному секторі. Управлінський облік у державному секторі здійснюється через існуючу систему відносин, які зумовлені історичними, економічними й політичними умовами та підпорядковані фінансовій політиці держави.

Формування ефективної системи управлінського обліку зумовлено необхідністю уніфікації методології державного обліку, що відповідатиме сучасним потребам стратегічного планування. Система планування діяльності головних розпорядників

бюджетних коштів потребує здійснення таких заходів: завершення формування відповідної нормативно-правової бази та забезпечення імплементації стратегічного планування в діяльність органів влади. Стратегічне планування має розглядатись насамперед як дієвий інструмент підвищення ефективності функціонування системи головного розпорядника бюджетних коштів, використання ним обмежених фінансових ресурсів та задоволення потреб відповідних груп споживачів [3].

Комплексне реформування сфери управління державними фінансами має забезпечити послідовне впровадження стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів, посилення взаємозв'язку такого планування із бюджетним плануванням, розвиток середньострокового бюджетного прогнозування та програмно-цільового методу з одночасним узгодженням цих складових між собою. Такий підхід забезпечить: ефективне управління видатками державного бюджету, концентрацію фінансових ресурсів на виконанні першочергових завдань державної економічної політики. Метою розвитку системи стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів є ефективне та прозоре використання бюджетних коштів та підвищення ефективності державного управління і пришвидшення економічних перетворень.

Ефективне функціонування системи управлінського обліку у державному секторі здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України та є вагомим кроком в напрямі впровадження стратегічного планування в практику діяльності центральних органів виконавчої влади. Бюджетним кодексом України визначено, що головні розпорядники коштів державного бюджету виходячи з індикативних прогнозних показників обсягів видатків і надання кредитів з бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди складають плани своєї діяльності на плановий і наступні за плановим два бюджетні періоди відповідно до прогнозних та програмних документів економічного та соціального розвитку, державних цільових програм з визначенням очікуваних результатів діяльності.

Удосконалення стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів та підвищення ефективності використання ними коштів державного бюджету обумовлене проведенням адміністративної реформи, результатом якої стала оптимізація системи центральних органів виконавчої влади та відповідно зменшення кількості головних розпорядників бюджетних коштів. Фактично в Україні формується система середньострокових секторальних планів головних розпорядників бюджетних коштів, що забезпечується завдяки веденню управлінському обліку.

Основною метою управлінського обліку є процес, спрямований на допомогу установі у досягненні виробленої бізнес-стратегії в першу чергу шляхом мінімізації (оптимізації) витрат. Відмінністю системи управлінського обліку перед фінансовим є те, що перша, окрім стандартних об'єктів поглиблених причинно-наслідковими чинниками, включає ще й об'єкти, які генеруються власне самою системою. Зокрема, специфічним прийомом управлінського обліку є бюджетування. Головними причинами, що зумовлюють використовувати бюджетування у системі управлінського обліку є необхідність якісного планування, прогнозування, контролю та мотивації. Бюджетування є специфічним прийомом системи управлінського обліку, та водночас виступає його об'єктом (процес бюджетування) [4].

Бюджетування виступає як інструмент управління і має розвинуту практику застосування у бюджетних установах розвинутих країн світу. Бюджетування застосують як інструмент фінансового менеджменту і елемент системи управління державною установою. За змістом бюджетування являє собою технологію планування, обліку, контролю й аналізу фінансових і інформаційних потоків, а також отриманих результатів. Бюджетування охоплює всі функціональні сфери діяльності бюджетної установи: маркетинг, адміністрування, управління персоналом, дослідження, отримання інформації про результати фінансової діяльності, управління доходами і видатками.

Використання бюджетування у державному секторі країни, як методу фінансового планування, підвищить рівень розвитку управління в бюджетних організаціях, що позитивно відобразиться на їх системі менеджменту та відповідатиме сучасним вимогам та умовам функціонування. Функціонування системи управлінського обліку у державному

секторі дозволить створити цілісну систему державного стратегічного планування, що забезпечить концентрацію ресурсів державного бюджету.

В результаті провадження бюджетування установи державного сектору отримають ефективний інструмент оперативного управління, використання якого дозволить планувати фінансово-господарську діяльність, направляти діяльність структурних підрозділів на виконання бюджету установи, посилити контроль за фінансовими потоками з метою досягнення фінансового результату.

Основними ризиками, що можуть перешкодити ефективному функціонуванню системи управлінського обліку у державному секторі можуть виступити:

- недостатній рівень фахової підготовки працівників структурних підрозділів, до компетенції яких віднесені питання стратегічного планування;

- неналежну взаємодію між структурними підрозділами з розроблення та координації виконання стратегічних планів і бухгалтерськими службами.

Наявність ризиків свідчить про необхідність подальших досліджень щодо формування ефективної системи функціонування управлінського обліку у державному секторі.

Таким чином, основними напрямами ефективного функціонування системи управлінського обліку в державному секторі є запровадження дієвого механізму управління бюджетним процесом і визначення стратегічних цілей розвитку держави з урахуванням особливостей бюджету.

На нашу думку, досягти цих цілей можливо завдяки удосконаленню системи стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів і - розробки системи оцінки ефективності діяльності установ державного сектору на всіх рівнях виконання бюджету. Функціонування системи управлінського обліку в державному секторі забезпечить ефективне використання державних коштів і дасть змогу мінімізувати ризики у частині розрахунку доходів державного бюджету під час розроблення проекту закону про Державний бюджет України, а також сприятиме розвитку обліку в цілому.

Список використаних джерел:

1. Черкашина Т.В. Основні напрями реформування системи бухгалтерського обліку у бюджетній сфері / Т.В. Черкашина // Науковий вісник. – Одеса: ОДЕУ, 2012. – №7 (159). – С. 61-72.
2. Свірко С.В. Концептуалізація управлінського обліку в бюджетних установах України / С.В. Свірко // Вчені записки. Науковий збірник.– К.: КНЕУ, 2012. – Вип.14. ч. 2. – С. 167–173.
3. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/774-2013
4. Герасимович І. А. Обгрунтування методики побудови управлінського обліку витрат в умовах бюджетування / І. А. Герасимович, Н. А. Морозова-Герасимович // Технологический аудит и резервы производства. - 2013. - № 5(3). - С. 9-12. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2013_5-3

Шалай Д.С., наук. кер. Шерер І.Л., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

МОЖЛИВОСТІ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Фінансовий результат діяльності підприємства складається з результату основної діяльності, фінансових операцій та іншої звичайної діяльності. Відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств для обліку й узагальнення фінансових результатів підприємства від звичайної діяльності призначений рахунок 79 «Фінансові результати» [3]. Цей рахунок має

наступні субрахунки: 791 «Результат основної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої звичайної діяльності»; 794 «Результат надзвичайних подій». Але в інструкції № 291 при розгляді припустимих кореспонденцій по рахунках доходів і витрат субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати» не вказуються [1]. В методичному посібнику «Альбом бухгалтерських проводок» [6] при розгляді типових кореспонденцій в операціях по списанню на фінансові результати доходів і витрат субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати» вказуються не у всіх випадках. Так у цьому посібнику при списанні на фінансовий результат доходу від операційної оренди (субрахунок 713 «Дохід від операційної оренди») в обліку робиться запис:

Дт 713 «Доход від операційної оренди» Кт 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Такий запис суперечить інструкції № 291 т. к. у ній вказано, що рахунок 71 «Інший операційний дохід» закривається по кредиту субрахунку 791 «Результат основної діяльності», а по кредиту субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної й іншої звичайної діяльності. Операції з операційної оренди відносяться до іншої операційної діяльності й згідно з інструкцією повинні списуватись на рахунок 791 «Результат основної діяльності». Хоча за назвою рахунка можна сказати, що на ньому повинний визначатися фінансовий результат тільки основної діяльності (тобто діяльності зв'язаної з виробництвом або реалізацією продукції яка є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу), а виходить, що рахунок 791 поєднує результат від основної й іншої операційної діяльності.

При розгляді субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» не можна однозначно сказати, що сума відшкодування раніше списаних активів відноситься на результат основної діяльності тобто складається проводка: Дт 716 «Відшкодування раніше списаних активів» Кт 791 «Результат основної діяльності». Така проводка може мати місце наприклад при відшкодуванні збитку заподіяного підприємству постачальником у результаті постачання сировини, для виробництва продукції, що не відповідає договірним умовам. А якщо на приклад узяти відшкодування від псування об'єкта основних засобів (операції з необоротними активами по визначенню видів діяльності відносяться до інвестиційної діяльності), то через відсутність конкретного субрахунку рахунка 79 «Фінансові результати» на якому відображався би результат інвестиційної діяльності, при віднесенні на фінансовий результат суму відшкодування такого збитку в обліку можна зробити запис: Дт 716 «Відшкодування раніше списаних активів» Кт 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Такий запис інструкцією № 291 не передбачений, але так було б коректніше. Також в інструкції № 291 сказано, що на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій, по кредиту субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі (рахунок 72 «Доходів від участі в капіталі») і інших фінансових доходів (рахунок 73 «Інші фінансові доходи»). Але рахунок 73 має субрахунки:

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

На субрахунку 732 «Відсотки одержані» відображається винагорода за здані у фінансову оренду необоротні активи. У методичних вказівках з віднесення на фінансовий результат отриманих відсотків зроблена кореспонденція:

Дт 732 «Відсотки одержані» Кт 791 «Результат основної діяльності».

Такий запис суперечить інструкції № 291. Оскільки операції з необоротними активами не відносяться до фінансових операцій, то віднести доходи одержані від здачі об'єкта основних засобів у фінансову оренду на рахунок 792 «Результат фінансових операцій» теж буде невірно. Доход отриманий від здачі об'єкта основних засобів фінансової оренди буде правильно списати на результат іншої звичайної діяльності тобто на рахунок 793.

Виходячи зі складу адміністративних витрат, що можуть бути визнані підприємством згідно п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» [5] не можна однозначно сказати, що вони можуть бути віднесені тільки до операційної діяльності тобто закриватися на рахунок 791 «Результат основної діяльності». Можна при списанні суми адміністративних витрат звітного періоду до складу фінансових результатів також скористатися рахунками 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

При розгляді субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» можна сказати, що вартість відсутніх і зіпсованих матеріальних цінностей необхідно віднести на фінансовий результат проводкою:

Дт 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Кт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

Такий запис суперечить вимогам інструкції № 291, по якій рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» повинний закриватися по дебету субрахунку 791 «Результат основної діяльності». Так, як нестачу матеріальних цінностей і коштів не можна відносити до основної діяльності, по цій же причині витрати по визнаних штрафах пені і неустойках також віднесемо на фінансовий результат іншої звичайної діяльності. Можна зробити висновок, що субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати» не відповідають прийнятої класифікації видів діяльності. Діяльність, що здійснює підприємство поділяється на основну операційну, іншу операційну, інвестиційну фінансову і надзвичайну. НП(С)БО 1 передбачено наступні види діяльності підприємства [2]:

— звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують її або виникають у результаті її проведення;

— операційна діяльність – основна діяльність підприємства , а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю;

— інвестиційна діяльність – придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, що не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;

— фінансова діяльність – діяльність, що приводить до зміни розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства.

Як видно визначення іншої операційної діяльності не дано.

Відповідно до п. 7 П(С)БО 15 «Доход» визнані доходи класифікуються таким чином [4]:

— доход (виторг) від реалізації продукції;

— інші операційні доходи;

— фінансові доходи;

— інші доходи.

Таким чином, класифікація доходів не відповідає вище наведеної класифікації видів діяльності. На наш погляд, це невірно. Доходи повинні класифікуватися по видах діяльності тобто доходи необхідно розділити на: доходи основної діяльності; інші операційні доходи; доходи від інвестиційної діяльності (ці доходи повинні включати доходи від участі в капіталі (рахунок 72) і деякі доходи відбиті на субрахунках рахунка 74 «Інші доходи» такі як доходи від реалізації фінансових інвестицій, доходи від реалізації необоротних активів і майнових комплексів і інші доходи від операцій з необоротними активами і фінансовими інвестиціями) і фінансові доходи.

Відповідно до інструкції № 291 на субрахунку 791 «Результат основної діяльності» визначається прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства [1], але на цьому субрахунку відображають у порядку закриття рахунку іншої операційної діяльності. Таким чином, на цьому субрахунку визначається прибуток (збиток) і від іншої операційної діяльності.

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» відображають списання сум у порядку закриття рахунків 72 «Доход від участі в капіталі» і інших фінансових доходів, а також рахунків 95 «Фінансові витрати» і 96 «Втрати від участі в капіталі». Але рахунки 72 «Доходи від участі в капіталі» і 96 «Втрати від участі в капіталі» відносяться до інвестиційної діяльності, відповідно маємо, що на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» відображається результат фінансової діяльності і частково інвестиційної

діяльності. Відповідно до інструкції № 291 на субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» відображаються доходи в порядку закриття рахунків з обліку доходів від інвестиційної й іншої звичайної діяльності [1]. Тобто на цьому субрахунку визначається результат інвестиційної діяльності (у частині операцій з необоротними активами).

З вище викладеного можна зробити висновок, що необхідно ввести такі субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати», щоб при їхньому закритті бачити прибуток (збиток) від кожного виду діяльності здійснюваного підприємством. Таким чином, на наш погляд, рахунок 79 «Фінансові результати» повинен мати такі субрахунки:

791 «Результат основної діяльності»;

792 «Результат іншої операційної діяльності»;

793 «Результат фінансової діяльності»;

794 «Результат інвестиційної діяльності»;

795 «Результат іншої звичайної діяльності»;

Список використаних джерел:

1. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999.: [Електронний ресурс]. — режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99.
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.: [Електронний ресурс]. — режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3745—12/page.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджений наказом Міністерства фінансів України №291, від 30.11.99 р.: [Електронний ресурс]. — режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua .
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 290, від 29.11.99 р. (в редакції, що діє з 09.12.2011 р.): [Електронний ресурс]. — режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р. (в редакції, що діє з 09.12.2011 р.): [Електронний ресурс]. — режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua.
6. Онищенко Т., Мякота В. Альбом бухгалтерських проводок. – 8-ме вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 304 с. 3

Швець О.О., наук. кер. Обнявко О.В., к.е.н., доцент

Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Одними з найважливіших об’єктів бухгалтерського обліку є основні засоби, оскільки в більшості випадків саме вони мають велику частку в активах підприємства. Крім того, основні засоби є передумовою нормального функціонування будь-якого суб’єкта господарювання. Тому бухгалтерський облік повинний забезпечувати систему управління якісною інформацією для подальшого вирішення проблем ефективного та раціонального використання матеріальних активів

Велика кількість видів основних засобів та різні цілі та форми їх використання обумовлюють потребу в їх групуванні за окремими ознаками (тобто класифікації). Класифікація основних засобів має велике значення у питанні організації бухгалтерського обліку та управління основними засобами в цілому. Правильно обрана класифікація спрощує синтетичний та аналітичний облік, зменшує вірогідність допущення помилок при

нарахуванні амортизації та віднесення таких амортизаційних відрахувань на витрати виробництва, оцінку та переоцінку основних засобів та складання звітності підприємства у частині основних засобів. В цьому зв'язку підтримуємо думку Яцунської О.С. щодо того, що поділ основних засобів на окремі групи за визначеними класифікаційними ознаками необхідний для розуміння й забезпечення необхідною достатньою та вчасною інформацією різних груп користувачів для різних цілей [1].

Питанню класифікації основних засобів приділено багато уваги таких дослідників, як Валуєв Б.І., Мазур А.В., Щирська О.В., Вовк А.А., Вовк Ю.А., Чуприкова З.В., Яцунська О.С. та інших науковців.

Класифікація основних засобів відображена і в багатьох нормативних документах. Так, за видами основних засобів або за цільовим призначенням та виконуваними функціями (нормативною базою, регламентованою П(С)БО 7 та ст. 138.3.3 ПКУ) виділять такі групи основних засобів: група 1 – земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої; група 4 – машини та обладнання; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі); група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби; група 10 – бібліотечні фонди; група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи; група 12 – тимчасові (не титульні) споруди;група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої; група 4 – машини та обладнання; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі); група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби; група 10 – бібліотечні фонди; група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи; група 12 – тимчасові (не титульні) споруди; група 13 – природні ресурси; група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові біологічні активи [2; 3].

Ця класифікація регламентується також регламентується Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4].

Глибокий аналіз та узагальнення існуючих класифікацій основних засобів зробила Яцунська О.С. Так, за функціональним призначенням (характером участі в процесі розширеного відтворювання) виділять виробничі та невиробничі основні засоби [1]. До діючих основних засобів відносяться усі ті, що приймають участь у виробництві, роботі підприємства на даний час. Недіючими основними засобами вважаються такі, що не мають застосування у даний період в господарській діяльності підприємства через їх тимчасову консервацію або очікування часу їх введення в експлуатацію [4, с. 110-112]. Але група економістів (Вовк А.А, Вовк Ю.А. та Чуприкова З.В.) зазначає, що поділ основних засобів на виробничі і невиробничі є нелогічним, тому що об'єкти, які використовуються для впливу на предмети праці в сфері виробництва, тобто які стосуються основних засобів не можуть бути невиробничими. А що стосується розподілу основних засобів на активні і пасивні, то до числа активних слід відносити ті, які використовуються в процесі безпосереднього впливу на предмет праці (вагони і локомотиви). Інші об'єкти основних засобів – будівлі, споруди та т.д., тобто, які використовуються для обслуговування процесу виробництва, слід відносити до пасивних [5].

За галузевою ознакою виділять такі групи основних засобів: промислові, основні засоби інших галузей на промисловому підприємстві, галузеві [1]. Волкова І.А. підкреслює важливість класифікації за галузями економіки: промисловість, сільське господарство, транспорт, лісове господарство, будівництво, зв'язок, торгівля і громадське харчування, заготівля та інші види діяльності сфери матеріального виробництва, матеріально-технічне постачання та збут, управління, житлово-комунальне господарство і побутове обслуговування населення, освіта, культура, фізична культура і соціальне забезпечення, мистецтво, наука і наукове обслуговування, кредитування і державне страхування, партійні та громадські організації [6, с. 86].

За характером (ступінем) використанням виділять діючі, недіючі, запасні та здані в оренду основні засоби [1].

За належністю підприємству виділять власні та орендовані основні засоби [1].

За функціональним призначенням виділяють виробничі та невиробничі основні засоби. До виробничих основних засобів можна віднести такі основні засоби як будівлі, споруди, робочі машини і устаткування, станки та силові машини і устаткування. Невиробничі основні засоби є власністю підприємства та використовуються у невиробничій сфері. До них можна віднести такі основні засоби як будинки культури, спортивні комплекси, дитячі дошкільні заклади, пральні, лазні, перукарні тощо [4, с. 110-112].

За відношенням до стадій сукупного процесу функціонування виділяють основні засоби на стадії придбання, основні засоби на стадії збереження, засоби в експлуатації, вибуття основних засобів [1].

За відношенням до центрів експлуатації розрізняють основні засоби підприємства, цеху, служби, робочого місця. Також існує аналогічна класифікація основних засобів за відношенням до центрів відповідальності [1].

За характером дії на предмети праці основні засоби поділяються на активні та пасивні [1].

За доцільністю використання виділяють основні засоби, які раціонально використовувати в процесі розширеного відтворювання, та надлишкові основні засоби [1].

За наявністю натуральної форми виділяють інвентарні та неінвентарні об'єкти [1].

За цільовим призначенням розрізняють основні засоби матеріальнго забезпечення, конструювання виробів, технологічного забезпечення, виробничого обслуговування, виготовлення продукції, збуту, господарського обслуговування, управління, Виробничого призначення, загальновиробничого призначення, адміністративного призначення, збутової діяльності, основні засоби культурно-побутового призначення [1].

Також виділяють класифікації основних засобів за значимостю (сттєві та несуттєві); за станом зношуваності (нові, придатні, застарілі, ті,що потребують заміни); за подібністю (подібні, неподібні); за термін корисного строку експлуатації (основні засоби, які мають граничний термін експлуатації та основні засоби, що не обмежені терміном корисного строку експлуатації); за способом оцінки (основні засоби, що були оцінені за первісною вартістю та переоцінені основні засоби) та інші групування основних засобів [1].

Крім того, Щирська О.В. вважає доцільним класифікувати основні засоби відповідно для цілей нарахування амортизації. На її думку, уточнена класифікація основних засобів підприємства дозволить розмежувати їх для цілей нарахування амортизації в податковому та фінансовому обліку та надасть можливість представляти більш грунтовну і розгорнуту інформацію управлінському персоналу [7].

Таким чином, сучасна класифікація основних засобів в Україні є досить широкою та включає як загальні види класифікацій за певними ознаками, так і спеціальні, які варіюються у залежності від поставленої мети.

Аналіз публікацій за тематикою класифікації основних засобів дав змогу виявити такі її недоліки: дискусійність виділення ознак класифікації та неузгодженість їх формулювання; невідповідність окремих видів ознак групам, у складі яких вони зазначені, що знижує ефективність використання класифікації на практиці; надмірна деталізація, яка веде до того, що завищується роль окремих ознак і ускладнюється практичне використання класифікацій; фрагментарність класифікацій тощо. Можна погодитись з Яцунською О.С, щодо того, що існуючі в літературі класифікації містять деякі недоліки, дискусійні положення та невирішені питання; мають місце випадки підміни одних класифікаційних ознак іншими, які є аналогічними за змістом, що призводить до їх дублювання одних; інколи спостерігаються виділення класифікаційних ознак, які не є суттєвими [1].

Так, сучасна класифікація основних засобів в П(С)БО 7 та ПКУ максимально зблизила групування основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку,. проте основним недоліком такої класифікації ми вважаємо велику кількість груп основних засобів та неоптимальний розподіл різних об'єктів за групами.

Тому необхідними є подальші дослідження щодо вдосконалення та приведення до узгодженості класифікацій основних засобів за різними ознаками, що дозволить посилити контрольні та аналітичні можливості обліку та оперативність управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Яцунська О.С. Класифікація основних засобів в процесі реформування системи вітчизняного обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dspace.oneu.edu.ua/.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. – [Електронний ресурс]. – режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00.
2. Податковий кодекс України: затв. ВРУ 02.12. 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4185.html.
4. Мазур А.В. Поняття та класифікація основних засобів підприємства / А.В. Мазур // Принципи конструкції та розвитку форм самоорганізації людських спільнот : Зб. матеріалів IV Міжнарод. наук.-практ. конф. (Київ, Лондон, 21-28 квітня 2011 р.). – Одеса: Всеукраїнська академічна спілка спеціалістів професійної оцінки наукових досліджень і педагогічної діяльності, 2011. – С. 110-112.
5. Вовк А. А. Основные средства: проблемы характеристики наличия, движения, классификации и оценки эффективности использования / А.А. Вовк, Ю.А. Вовк, З.В. Чуприкова // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2015. – Вип. 50. – С. 217-221. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2015_50_19.
6. Волкова І.А. Фінансовий облік: навч. посіб.. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 228 с.
7. Щирська О.В. Класифікація основних засобів для цілей нарахування амортизації / О.В. Щирська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – Випуск 3 (21), Ч. 1. – С. 410-417.

Швець А.Ю., наук. кер. Кузіна Р.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

В реаліях сьогоднішнього дня, у світі відбуваються інтеграційні процеси, які несуть за собою зміни у ведені бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності.

Передові країни Західної Європи ведуть бухгалтерський облік на підприємствах з використанням Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Це спричинено тим фактором, що набагато легше мати одну, стандартизовану систему ведення обліку, з метою подальшого спрощення зусиль перевірки та порівняння звітності в тій або іншій галузі.

Завдяки спільним зусиллям розвинутих країн поступово створюється уподібнена система бухгалтерського обліку. І саме в розрізі таких подій, МСФЗ на сьогодні є найперспективнішою системою обліку в напрямку масового застосування, введення та використання підприємствами різних країн світу.

Хоча процес вступу України до європейської спільноти достатньо довгий і трудоємкий, більшість господарських суб'єктів нашої країни складають звітність за міжнародними стандартами. Тобто на даний момент часу, існує перелік організацій, які зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ: публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [1].

Однак, існують компанії, які продовжують вести облік за правилами П(с)БО та застосовують механізм трансформації звітності. Саме у зв'язку з цими подіями, рівень володіння знаннями щодо обліку та звітності за міжнародними стандартами набуває істотного значення у професійній підготовці бухгалтерів.

Проблемні питання, щодо впровадження міжнародних стандартів звітності на вітчизняних підприємствах розглядають у своїх працях такі вчені, як Голов С.Ф. [4], Костюченко В.М. [4], Жолнер І. В.[5] тощо. Однак, існують проблеми, які ще не вирішені та потребують подальшого вивчення.

Взагалі, питання впровадження міжнародних стандартів на теренах нашої країни, можна розділити на 3 основних блоки:

1. нормативно – правова база впровадження міжнародних стандартів;
2. методологічні проблеми впровадження міжнародних стандартів;
3. кваліфікація кадрів;

Розглянемо докладніше, кожний з блоків.

1. Означена проблема стосується насамперед відсутності зв'язку між національними П(с)БО України та законами і кодексами, які впливають на застосування МСФЗ. З метою ефективного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності необхідно узгодити норми міжнародних стандартів з існуючими в Україні П(с)БО. Тобто потрібно створити і впровадити нову нормативну базу бухгалтерського обліку, вирішити проблеми регулювання бухгалтерського обліку на національному рівні, оскільки на даний момент часу, регулювання вітчизняних П(с)БО відрізняється від регулювання МСФЗ. Хоча Положення (стандарти) бухгалтерського обліку і прийняті на основі міжнародних стандартів фінансової звітності, але вони не охоплюють наступні моменти, наприклад: МСБО № 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»; МСБО №26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення»; МСБО № 34 «Проміжна фінансова звітність». Також, на мою думку, буде доцільно створити Інструкцію з переходу підприємств України на міжнародні стандарти фінансової звітності, в якій буде детально описано процес реорганізацій бухгалтерського обліку, згідно з міжнародними вимогами.

2. Як свідчать результати аналізу нормативно-правової бази України більшістю галузевих міністерств та відомств не розроблено методологічне забезпечення бухгалтерського обліку, яке б враховувало галузеву специфіку, хоча це повинно бути зроблено. Так, в Україні всі підприємства заповнюють уніфіковані форми фінансової звітності, що позбавляє їх можливості самостійно виділяти або об'єднувати балансові статті виходячи з їх суттєвості. Для урахування галузевої специфіки Радою з МСФЗ розроблені окремі стандарти, наприклад, МСБО 11 «Будівельні контракти», МСБО 41 «Сільське господарство» тощо. Основна відмінність МСФЗ від П(с)БО - увага до деталей. Форми фінансової звітності практично ідентичні вітчизняним, проте МСФЗ передбачають велику кількість приміток, які детально розкривають суть операцій. Слід зазначити, що Міжнародні стандарти фінансової звітності являють собою огляд компромісних і досить загальних варіантів ведення обліку, вони носять лише рекомендаційний характер, тобто не є обов'язковими для використання. У нашому же випадку, підприємства та організації зобов'язані вести облік згідно національних положень [2].

3. Відправною точкою переходу на міжнародні стандарти фінансово звітності акціонерних підприємств можна вважати 2010 рік, коли вступило в дію Положення про розкриття інформації емітентів цінних паперів [3]. Саме з того часу, кваліфікаційний рівень та знання бухгалтерів в галузі МСФЗ потрапили під сумнів, оскільки висококваліфікованих бухгалтерів із знанням міжнародних стандартів не так уже й просто знайти на ринку праці України. Тим паче, що заклади освіти, лише в останні роки впроваджують у навчальну програму такий предмет, як «Міжнародні стандарти фінансової звітності», а курси з отримання сертифікату фахівця в цій галузі коштують достатньо дорого. Таким чином, багато підприємств, які бажають перейти на МСФЗ, використовують послуги інших компаній, які надають консультації стосовно ведення бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами. Однак, слід пам'ятати, що вартість таких послуг теж

не з дешевих, тому часто мотивація переходу керівників організації на міжнародні стандарти відсутня, оскільки вимагає певних витрат.

Отже, враховуючи вищезазначене, можна зауважити, що адаптування фінансової звітності до положень, принципів та вимог міжнародних стандартів, здійснюється з метою виходу на світові ринки. На основі вивчення публікацій вчених з питань гармонізації та впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, встановлено ряд істотних переваг для реформування вітчизняної системи обліку, визначено проблемні аспекти щодо впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, і на їх основі розроблено пропозиції щодо вирішення даних питань: законодавче закріплення переходу від національних стандартів до міжнародних при складанні фінансової звітності українських підприємств; методичне уточнення до розкриття інформації щодо деяких аспектів діяльності; підготовка кваліфікованого персоналу, який володіє знаннями з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 966-XIV.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73.
3. Про затвердження Положення про розкриття інформації емітентами цінних паперів від 19.12.2006 № 1591.
4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерский облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами.– 3-тє вид., перероб. і доп.– Х.: Фактор, 2013.– 1072 с.
5. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. Навч. посіб.–К.: Центручбової літератури, 2012. – 368.

Шерер І.Л., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

МОЖЛИВІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ПОКАЗНИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ В СИСТЕМІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Систему інформаційного забезпечення управління допоміжними виробництвами доцільно будувати шляхом узгодження економічних показників із цілями діяльності окремих підрозділів і введення основних показників у механізм матеріального стимулювання. Вибір показників, що характеризують результати діяльності окремих підрозділів і виконавців, об'єктивно визначений з однієї сторони стратегією підприємства на випуск високоякісної продукції, що відповідає вимогам світових стандартів, з інший, - оптимізацією витрат. У загальній системі управління промисловим підприємством інформація про результати діяльності окремих підрозділів необхідна для контролю процесів, що протікають на стадіях виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг допоміжними виробництвами.

Інформаційна модель управління діяльністю допоміжних виробництв та механізм мотивації колективів окремих підрозділів повинен містити:

- економічні показники результатів діяльності підрозділів;
- нормативні величини показників;
- коло осіб, відповідальних за надання інформації;
- механізм матеріального стимулювання.

Формування цільових комплексів і зосередження в кожному з них управлінських і виробничих ланок дозволяє погодити їхню діяльність із відповідними цілями окремих видів допоміжних виробництв і визначити економічні показники, що розкривають зміст цілей.

В основу розробки системи показників, визначаючих спрямованість господарської діяльності підрозділів, що входять у цільові комплекси, покладено економічні цілі допоміжних виробництв [2, с. 118 - 119]. При цьому враховувалися наступні принципові моменти.

1. Інструментальні, ремонтні, транспортні й енергетичні виробництва здійснюють свою економічну діяльність на основі тих самих змістовно сформульованих цілей, оскільки всі вони мають на вході ресурси – засоби праці, предмети праці, трудові ресурси, а на виході – продукцію й послуги. У цьому випадку не мають принципового значення існуючі між ними відмінності в типі виробництва, широті й стабільності номенклатури однорідності й складності продукції. Визначальним є підхід «ресурси – продукція», а він однаковий для всіх видів допоміжних виробництв. Із цього витікає, що вони повинні будувати свою економічну діяльність на основі єдиної системи показників.

2. Підхід «ресурси – продукція» однаковий для всіх розроблених в [1, с. 18 - 25] організаційних варіантів. Незалежно від обсягів продукції, робіт, послуг, по яких вони різняться на великі, середні й дрібні, і які визначають необхідність використання різних організаційних варіантів, колективи допоміжних виробництв реалізують ті самі економічні цілі. Отже, економічні показники повинні бути загальними для всіх організаційних варіантів.

3. В умовах функціонування цільових комплексів діяльність управлінських і власно виробничих підрозділів, що входять у них, повинна будуватися на єдиній системі економічних показників. В умовах такої організації втрачає сенс розробка двох систем показників – окремо для управлінського персоналу, окремо для цехів. Цільові комплекси принципово відрізняються від традиційних форм організації управління допоміжними виробництвами, звідси й підхід до розробки економічних показників повинен бути не традиційним.

4. Потреба основного виробництва в продукції й послугах усіх без винятку видів допоміжних виробництв повинна визначатися в натуральному (умовно-натуральному) виразі на одиницю основної продукції. Різними повинні бути лише одиниці виміру її обсягів. Для інструментального – це тис. одиниць виготовленого (відновленого) інструмента й приладів; ремонтного – кількість одиниць відремонтованого встаткування, будинків, споруджень і виготовлених до них запасних частин, змінних вузлів і конструкцій; транспортного – тн/км; енергетичного – тн, $м^3$, кВт/годину, кДж і т.д. виробленої продукції.

Для забезпечення порівнянності обсягів робіт в інструментальних і ремонтних підрозділах, що випускають різнорідну й складну продукцію значної й нестабільної номенклатури, поряд з перерахованими натуральними вимірниками доцільно використовувати нормо-години.

5. Діяльність виробничих бригад і ділянок може плануватися або по всіх економічних показниках комплексу, або по спрощеній системі, що включає в себе показники обсягів продукції, робіт і послуг, чисельності персоналу, витрат на виробництво по доцільній для кожного випадку номенклатурі статей (табл. 1). Вибір варіантів повинен залежати від організації виробництва, ступеню організаційної й технологічної відособленості низових ланок, можливості закріплення за ними основних фондів і матеріальних запасів.

Не повинні вносити принципових змін у систему економічних показників ділянок і бригад форми економічних відносин, зокрема, бригадний підряд, оскільки його характерними рисами є чітко визначений кінцевий результат і необхідність його одержання на основі раціонального використання ресурсів і оптимізації сукупних витрат на виробництво. Та обставина, що загальна сума заробітної плати бригади не залежить від числа її членів і розподіляється самими робітниками, не міняє в принципі підходу до вибору економічних показників. У будь-якому випадку вони повинні конкретизувати економічні цілі бригад, пов'язані із забезпеченням необхідних обсягів виробництва, залученням оптимальної кількості ресурсів, оптимізацією виробничих витрат.

Таблиця 1

Можливі системи економічних показників бригад і ділянок

№ з/п	Показники	Обсяг планованих показників	
		повний	скорочений
1	2	3	4
1.	Номенклатура продукції, послуг	+	+
2.	Якість продукції, послуг	+	+
3.	Рівень ритмічності виробництва	+	+
4.	Вартість основних засобів	+	—
5.	Коефіцієнт змінності й завантаження встановленого встаткування й транспортних засобів	+	—
6.	Обсяг матеріальних ресурсів	+	—
7.	Загальна чисельність працюючих	+	+
8.	Економія витрат по окремих статтях:		
	- матеріальні витрати	+	+
	- паливно-енергетичні витрати	+	+
	- основна заробітна плата	+	+
	- додаткова заробітна плата	+	+
	- відрахування на обов'язкове соціальне страхування	+	+
	- втрати від браку	+	+
	- загальновиробничі витрати	+	—

Список використаних джерел:

1. Шерер І.Л. Організація внутрішнього контролю в системі управління допоміжними виробництвами промислових підприємств/І.Л. Шерер//Облік і контроль в управлінні економічною стійкістю підприємств в умовах глобалізації: Монографія / За ре. д.е.н., професора Максімової В.Ф. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – С. 294 – 317.
2. Шерер І.Л. Цільовий підхід до організації управління допоміжними виробництвами промислового підприємства/ Шерер І.Л.//Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем: стан, проблеми, перспективи: Матеріали VIII між нар. наук.-практ. конф. (29-30 березня 2013 р., м. Одеса)/ОНУ ім. Мечникова. – Одеса: видавець Букаєв В.В., 2013. – С. 118 – 119.

Шпирко О.М., к.е.н., доцент
Київська державна академія водного транспорту
імені Петра Конашевича-Сагайдачного, м. Київ

КОНСОЛІДАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО МСФЗ, ДИРЕКТИВОЮ 2013/34/ЄС ТА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

В умовах формування нових вимог до інформатизації суспільства, надзвичайно актуальними виявилися питання щодо розробки та впровадження ефективної методики складання консолідованої фінансової звітності для сприяння розвитку соціально орієнтованої економіки. Необхідність представлення консолідованої звітності в Україні викликана появою холдингових компаній, концернів, інших груп, а також акціонерних товариств зі значною кількістю дочірніх підприємств.

Вагомий внесок у розвиток питань з методики складання консолідованої фінансової звітності зробили вітчизняні вчені: С.Ф. Голов, Ф.Ф. Бутинець, Я.В. Голубка, Р. Коршикова, В.М. Костюченко, М.Р. Лучко, Я.Д. Крупка, К.В. Безверхий, В.П. Пантелеєв, Л.І. Лисенко, Н.М. Проскуріна, Л.В. Руденко та ін. Проте в умовах теперішніх перспектив впровадження

МСФЗ в Україні та змін в облікових стандартах з питань об'єднання бізнесу науковці та практики доцільним вважають узагальнити та вдосконалити існуючі підходи щодо методики складання консолідованої фінансової звітності.

Консолідація звітності – це процес коригування й агрегування фінансової інформації індивідуальних фінансових звітів материнського товариства і його дочірніх, асоційованих і спільних компаній таким чином, щоб об'єднаний фінансовий звіт представляв інформацію про фінанси консолідованої групи підприємств, як про єдиного цілого господарюючого суб'єкта.

Вперше консолідована звітність з'явилась у США на початку XX століття, коли характерною особливістю економічного розвитку того періоду стали злиття, придбання одних підприємств іншими та формування в результаті таких процесів. В 1901 році американською компанією Дж. П. Моргана "United States Steel Company" було підготовлено і представлено консолідований бухгалтерський звіт.

Консолідована фінансова звітність складається відповідно до МСФЗ (IAS) 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» та МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність», а також МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»; МСФЗ 31 «Частки у спільних підприємствах»; МСФЗ 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти»; МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»; МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»; МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: подання» тощо.

Директива 2013/34/ЄС (ст. 22 – 29) [1] визначає сферу і порядок консолідації фінансової звітності. Зокрема, компанії, які мають дочірні підприємства повинні консолідувати не лише фінансову звітність, а й управлінську звітність. Проте малі та середні групи підприємств можуть бути звільнені від зобов'язання складати консолідовану фінансову звітність і консолідований звіт керівництва за винятком випадків, коли афілійовані підприємства (члени групи) є суб'єктами , щодо яких існує громадський інтерес. У директиві 2013/34/ЄС детально викладено умови такого звільнення. Процедури консолідації фінансової звітності, що викладені у директиві 2013/34/ЄС, в цілому узгоджуються з МСФЗ. Проте, ст. 26 директиви 2013/34/ЄС передбачає можливість застосування пропорційної консолідації для спільних підприємств, яку виключено з МСФЗ.

Правові засади складання та подання консолідованої фінансової звітності підприємств викладено у нормативно-правових актах України. Так, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] дано визначення, що консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Законом передбачено обов'язок підприємств, що мають дочірні підприємства, також складати та подавати консолідовану фінансову звітність; міститься норма про складання такої звітності, складеної за міжнародними стандартами. Порядком подання фінансової звітності [3] зазначено, що Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам) у визначені ними терміни, але не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше 15 квітня наступного за звітним року.

Підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, надсилають листом відповідну інформацію органам державної статистики у передбачені для подання такої звітності строки. Форми консолідованої фінансової звітності, а саме Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан), форма № 1-к; Консолідований звіт про фінансові результати (Сукупний дохід), форма № 2-к; Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), форма № 3-к; Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом), форма № 3-кн; Консолідований звіт про власний капітал, форма № 4-кн передбачено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4]. Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [5] зазначено, що у консолідованому звіті про фінансові результати відображається чистий фінансовий результат та сукупний дохід, що належить власникам материнської компанії та неконтрольованої частки.

Як показує практика, запровадження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 „Консолідована фінансова звітність" [6] потребує належного теоретичного, організаційного та методичного забезпечення формування показників консолідованої фінансової звітності, тому особливого значення набуває питання консолідації фінансової звітності групи підприємств.

Необхідність складання консолідованої фінансової звітності підприємства зумовлена цілями внутрішніх і зовнішніх її користувачів. Внутрішніми користувачами консолідованої фінансової звітності виступають топ-менеджери та працівники відділу фінансово-економічного департаменту холдингу. Зовнішніми користувачами консолідованої фінансової звітності підприємства є власники, бізнес-партнери (контрагенти, інвестори, банки, що надають кредитні ресурси тощо) та державні органи виконавчої влади.

Існують певні правила складання звітів групи компаній:

- прибутки всіх компаній групи слід підсумовувати;
- активи і зобов'язання всіх компаній групи слід складати; для складання консолідованої фінансової звітності потребуються консолідаційні коригування;
- в складі капіталу консолідованої компанії відбивається частка неконтролюючих акціонерів (та частина нерозподіленого прибутку та резервів, яка не належить акціонерам материнської компанії);
- внутрішньогрупові операції між компаніями групи елімінуються, як і внутрішньогрупові залишки;
- консолідована звітність відображає результати операцій тільки з третіми сторонами, тому виключається можливість «паперового» збільшення фінансового результату.

Консолідація – це заміщення «первісної вартості інвестицій» в звітності материнської компанії тим, що ці інвестиції реально уявляють, тобто:

1) Часткою материнської компанії в чистих активах компанії на звітну дату і залишком гудвілу, який виник на дату придбання.

2) Крім того, до складу нерозподіленого прибутку материнської компанії слід включити її частку в прирості чистих активів дочірньої компанії з дати придбання, і, таким чином, збалансувати активи і пасиви балансу.

Додаткова інформація, що підлягає розкриттю в консолідованій звітності повинна відображати наступні моменти: перелік дочірніх компаній, включаючи назву, країну реєстрації або знаходження, частку участі або відсоток приналежних материнській компанії акцій із правом голосу, якщо останній відрізняється від частки участі; облікова дата (дата включення в консолідований звіт) кожної організації групи; облікова дата зміни в членстві групи; в окремій фінансовій звітності материнської компанії – опис методу, який використовувався для обліку інвестицій в дочірні компанії.

Зазвичай процес консолідації фінансової звітності проходить у декілька етапів:

Етап 1. Підготовка окремих фінансових звітів підприємств, які входять до складу групи, до процесу консолідації.

Етап 2. Консолідація гудвілу.

Етап 3. Консолідація накопиченого капіталу.

Етап 4. Визначення та відокремлення неконтрольованої частки в чистих активах і чистому прибутку (збитку) дочірніх підприємств.

Етап 5. Безпосереднє складання консолідованої фінансової звітності: постатейне підсумовування показників фінансової звітності дочірніх підприємств із аналогічними показниками фінансової звітності материнського підприємства.

Отже, консолідація фінансової звітності – одна з найскладніших облікових процедур. Консолідована фінансова звітність має розрахунковий характер та формується на основі індивідуальних фінансових звітів підприємств, тому говорити про існування та застосування консолідованого обліку недоцільно. У свою чергу, застосування тієї чи іншої методики консолідації має враховувати певні особливості діяльності підприємства.

Список використаної літератури:

1. Directive 2013/34/EU of the European parliament and the council of 26 june 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
3. Порядок подання фінансової звітності, затверджено постановою Кабінету міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000- %D0%BF.
4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://goo.gl/gtdvod. 18
6. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 „Консолідована фінансова звітність" від 27.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1223- 13/print1362304905316381.
7. Безверхий К.В. В.П. Пантелеєв//Консолідація фінансової звітності групи підприємств: від теорії до практики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://knutd.com.ua/publications/pdf/Ukrainian_editions/Bezverhiy2015052218.pdf.

Шуляренко С.М., к.е.н., доцент
Київська державна академія водного транспорту
ім. гетьмана Петра Конашевича-Сагайдачного, м. Київ

НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ ЗВІТНОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТУ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ВОДНОГО ТРАНСПОРТУ

Сучасна система звітності вітчизняних підприємств за характером інформаційного наповнення складається з: бухгалтерської звітності (фінансової, управлінської, податкової, статистичної); нефінансової звітності – звітності, що містить інформацію про економічні, соціальні та екологічні аспекти діяльності підприємства (соціальний, екологічний звіт, звіт про корпоративну соціальну відповідальність, звіт з прогресу тощо); інтегрованої звітності, яка передбачає поєднання інформації фінансової, статистичної, податкової та нефінансової звітності, що може справити суттєвий вплив на суспільство.

Нефінансова звітність не підлягає обов'язковому аудиту. Соціальні звіти можуть містити у собі нефінансові показники та призначені інформувати різні групи впливу (стейкхолдерів – ринкових суб'єктів, які мають інтерес до діяльності підприємства чи до деяких напрямів його діяльності, але цей інтерес не базується на бажанні отримати чистий дохід) і суспільство про соціальні, екологічні та інші напрямки діяльності фірм одночасно. Соціальні звіти в такому форматі складають і публікують на своїх сайтах вже декілька років поспіль такі відомі підприємства як ПрАТ «Київстар», ТОВ «Астеліт», ТОВ СП «НІБУЛОН», ГК «Фокстрот», інші.

Кількість вітчизняних підприємств, які мають на меті вести соціально-відповідальний бізнес, невпинно збільшується через те, що постійно актуальними є проблеми забезпечення прав людини та її трудових відносин з працедавцями, екологічні і соціальні проблеми суспільства. В умовах інтеграційних процесів в світовому господарстві, особливо в галузі транспорту, соціально відповідальна діяльність вітчизняних підприємств є запорукою, а

іноді і необхідною вимогою, успішної інтеграції, в тому числі в Європейську транспортну систему, співробітництва з іноземними інвесторами, неурядовими організаціями.

Соціальну відповідальність бізнесу визначають як добровільний внесок бізнесу в розвиток суспільства в соціальній, економічній і екологічній сферах, зв'язаних з основною діяльністю компанії [1]. Ведення соціально відповідального бізнесу потребує відповідних інструментів інформаційного забезпечення. Такими інструментами є соціальний облік та нефінансова (соціальна) звітність. Соціально орієнтований бухгалтерський облік включає процеси виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі користувачам достовірної та неупередженої інформації про стан і результати фінансування соціальних програм [2]. Даний вид обліку передбачає широкий спектр об'єктів, визначення яких не передбачено чинним законодавством щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Фінансова звітність також містить показники, за якими можна оцінити певні аспекти соціально відповідальної діяльності. Наприклад, розмір і динаміку витрат щодо оплати праці персоналу та його соціального забезпечення можна прослідкувати за звітом про фінансові результати (Звітом про сукупний дохід) у рядках 2505 «Витрати на оплату праці» і 2510 «Відрахування на соціальні заходи»; витрати на навчання працівників – у рядках 2130 «Адміністративні витрати», р. 2180 «Інші операційні витрати»; витрати на охорону праці та забезпечення безпеки на робочому місці – у р. 2180 «Інші операційні витрати», витрати на вирішення екологічних проблем – у р. 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», р. 2180 «Інші операційні витрати»; витрати щодо захисту інтересів споживачів – у р. 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», р. 2130 «Адміністративні витрати», р. 2180 «Інші операційні витрати».

Показники витрат на охорону праці та на забезпечення безпеки, навчання працівників, вирішення екологічних проблем, захист інтересів споживачів у фінансовій звітності відображені тільки у сумі з іншими витратами, тому як самостійні суми можуть бути відображені саме у соціальній звітності.

Дійсно, соціальну звітність справедливо визначають як документально оформлену сукупність даних підприємства, що відображають основну інформацію про підприємство, принципи та методи співпраці з групами впливу (стейкхолдерами), результати діяльності компанії в економічній, соціальній, екологічній сфері. Вважаємо, що об'єктом обліку соціально відповідальної діяльності є, перш за все, витрати, які пов'язані з соціальною активністю компанії (екологічне, соціальне та трудове партнерство).

Питання запровадження в Україні обов'язкової нефінансової звітності залишається відкритим і законодавчо невизначеним. Нормативними документами з підготовки нефінансової звітності є міжнародний стандарт ISO 14000, Social Accountability 8000 (SA 8000), Account Ability 1000 (AA 1000), Global Reporting Initiative (GRI) [3]. Законодавство багатьох європейських країн в обов'язковому порядку вимагає розкриття у звітності підприємств певної інформації щодо результатів та планів соціально відповідальної діяльності. Національні версії стандартів із звітування про соціально відповідальний бізнес не розроблені. Разом з тим, маючи соціальний звіт, підприємству фактично не потрібно додатково доводити дотримання принципів соціальної відповідальності.

Дослідження сайтів відомих компаній України, які публікують соціальну звітність, показало, що всі звіти добре ілюстровані та містять схожі розділи: історія компанії і короткий опис її діяльності, досягнення, місія і цінності, команда управління, заінтересовані групи, персонал, рівність прав, життя та здоров'я, соціальний пакет, розвиток персоналу, внутрішні комунікації, корпоративне волонтерство, суспільство і компанія, підтримка освіти, спонсорство і благодійність, екологія, енергоефективність, про звіт (висновок). Було виявлено, що серед підприємств водного транспорту практика складання нефінансової, а саме соціальної, звітності майже відсутня.

Судноплавна компанія ТОВ СП «НІБУЛОН» окремої соціальної звітності не складає, проте у складі соціального звіту головного підприємства ТОВ СП «НІБУЛОН» можна побачити певну інформацію щодо стратегічних цілей підприємства (створення унікальної логістичної системи, відродження судноплавства та суднобудування), екологічних аспектів діяльності компанії (будівництво флоту з технічними можливостями, що мінімізують

забруднення води і повітря, проведення днопоглиблювальних робіт під супроводом екологічного моніторингу, зариблення водойм як компенсаційний захід через роботи по відновленню річкових судноплавних шляхів), здоров'я працівників (медичний огляд працівників, які працюють у шкідливих чи небезпечних умовах праці, забезпечення здорового харчування персоналу) [4].

ПрАТ «Українське Дунайське пароплавство» соціальну звітність не публікує на своєму офіційному сайті, але у розділі меню «Інформація» має складову «Соціальна відповідальність» [5]. Про соціально відповідальну діяльність Товариства мають свідчити підпункти меню: Колективний договір на 2015-2017 рр., Профком, Музей історії ПрАТ, проте наведена на сайті інформація не дозволяє оцінити напрямки та обсяги соціально відповідальної діяльності за звітні роки.

Державне підприємство «Адміністрація морських портів України» (ДП «АМПУ»), що складається з центрального апарату (м. Київ), головного представництва (м. Одеса), 13 філій в морських портах України, філії «Дельта-лоцман», Морської пошуково-рятувальної служби та налічує більше 8 000 працівників, серед суб'єктів, що забезпечують соціальну відповідальність структурних одиниць, виділяє: профспілкові комітети; оздоровчі комплекси (санаторії-профілакторії, палаци спорту, бази відпочинку); медико-санітарні частини (професійний відбір, участь в заходах, що проводяться адміністрацією і профспілками, направлені на оздоровлення праці, попередження захворювань, надання кваліфікованої лікувально-профілактичної допомоги в амбулаторних умовах); музеї; громадські організації (громадське об'єднання «Еко-Порт», громадська організація «Молодіжна організація Одеського порту»). На сайті ДП «АМПУ» у відкритому доступі можна ознайомитись із завданнями, які покладені на зазначених суб'єктів, та певними проведеними заходами у розділі «Соціальна відповідальність» [6]. Зазначена інформація потребує систематизації та оформлення у вигляді звіту за певні періоди як в цілому по ДП так і по його підрозділам.

Аналогічний розділ «Соціальна відповідальність» має на своєму сайті і ДП Адміністрація Одеського морського порту, але соціальний звіт у ньому також відсутній.

Відсутні такі звіти на офіційних сайтах вітчизняних судноплавних компаній ПАТ «Судноплавна компанія «Укрфері», ПАТ АСК «Укррічфлот», Круїзна компанія «Червона Рута»; на сайтах річкових портів ПАТ «Київський річковий порт», ПАТ «Кременчуцький річковий порт», ПАТ «Черкаський річковий порт».

Вважаємо, що соціальні звіти воднотранспортних підприємств доцільно складати регулярно і будувати за наступними розділами: історія компанії, технічні характеристики (звід звичаїв порту, акваторія порту, перевантажувальне обладнання, інфраструктура, флот), досягнення, місія і цінності, структура управління, соціальний пакет та розвиток персоналу, партнери (стивідорні, транспортно-експедиторські, сюрвеєрські, шипчандлерські компанії, портові оператори, судові брокери і агенти), відносини з замовниками, суспільство і компанія, спонсорство і благодійність, безпека мореплавства, охорона праці, охорона навколишнього середовища, енергоефективність, про звіт.

Наступним кроком для транспортних підприємств водної галузі на шляху підвищення їх конкурентоздатності в умовах інтеграції в світову транспортну мережу повинно стати складання інтегрованої звітності, що буде оцінена і верифікована незалежним аудитором. Це підтвердить достовірність та об'єктивність опублікованих у звітності відомостей. За зразок можна взяти ґрунтовні Звіти зі сталого розвитку корпорації «Оболонь», річний звіт «Ефективність. Стійкість» ДТЕК.

Складання і відкритий доступ до інформації соціальної, а також інтегрованої звітності дозволить підприємствам водного транспорту залучати нових замовників, інвесторів, партнерів, посилить мотивацію працівників до плідної і відданої роботи, довіру до вищого керівництва, дозволить представникам суспільства оцінити та порівняти з іншими підприємствами масштаби соціально відповідальної діяльності, спонукатиме самі підприємства підтримувати і продовжувати досягнення соціальної відповідальності.

Список використаних джерел:

1. Аделькин Ф. Результаты исследования социальной ответственности украинского бизнеса.

К.: Блакить. 2005. – 349 с.
2. Петренко С.М., Бесарабов В.О. Формування об'єктів соціально орієнтованого обліку та розкриття інформації про них у фінансовій та соціальній звітності / С.М. Петренко, В.О. Бесарабов // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Сер.: Економічні науки. – 2013. – №4. – С. 183-192.
3. Король С.Я. Нормативні документи із соціальної відповідальності бізнесу / С.Я. Король // Економіка України. – 2013. – №9. – С. 85-96. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2013_9_8.
4. ТОВ СП «НІБУЛОН». Соціальні звіти [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nibulon.com/data/ksv/socialni-zviti.html.
5. Українське Дунайське пароплавство. Соціальна відповідальність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oaoudp.com.ua/ua/informaciya1/socialnaya-otvetstvennost.
6. Державне підприємство «Адміністрація морських портів України». Соціальна відповідальність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uspa.gov.ua/index.php?lang=ua

Яцишин Б.Я., наук. керівник Муренко Т.О., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м.Одеса

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК: ВІДМІННОСТІ МІЖ МСФЗ 12 ТА П(С)БО 17

Постановка проблеми. Глобалізація є однією з головних тенденцій у розвитку сучасного світу, яка має величезний вплив на економічне життя, практично всіх країн світу в тому числі і на Україну, яка з моменту здобуття незалежності прагне інтегруватися в міжнародну економіку.

Одним з пріоритетних напрямів інтеграції є налагодження тісних економічних зв'язків з іноземними партнерами, закріплення позицій на світових ринках, а також створення сприятливого інвестиційного клімату. Першочерговою вимогою іноземних інвесторів є надання прозорої та зрозумілої інформації про фінансово-господарську діяльність підприємств. Проте задоволення даної вимоги ускладнюється відмінністю національних та міжнародних систем обліку. Хоча Положення бухгалтерського обліку максимально наближені до Міжнародних стандартів деякі відмінності все ж залишилися.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемним питанням обліку податку на прибуток приділяли увагу багато провідних вітчизняних та іноземних науковців а саме Голов С.Ф., Костюченко В.М., Небильцова О.В., Ткаченко Н.М., Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л., Кисельова О.М., Мних Є.В., Петрук О.М., Швець В.Г. Браунлі Р.Е., Волкова Д.Л., Хокінс Д.Ф. та ін. [6].

Розроблені ними методологічні основи обліку податків та зборів відповідно до національних та міжнародних стандартів ліквідували багато проблемних питань. Не зважаючи на це, у практиці бухгалтерського обліку податку на прибуток існує ще багато проблем методичного та організаційного характеру. Це стосується визначення податкової бази, відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань, неузгодженість національних та міжнародних облікових підходів.

Мета та завдання статті. Метою даної статті є визначення відмінностей у відображенні податку на прибуток в обліку згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням міжнародних, саме тому П(С)БО щодо обліку податку на прибуток має ряд спільних моментів з МСБО. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про податок на прибуток і розкриття інформації про нього у фінансовій звітності підприємств, організацій всіх форм власності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [2].

Загальні правила відображення податку на прибуток в обліку регламентовано в Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку 12 «Податок на прибуток» [1].

Між П(С)БО 17 і МСБО 12 багато спільного. Наприклад, відповідно до параграфа 47 МСБО 12 незалежно від часу погашення або реалізації (у період до 12 місяців з дати балансу або більше) ВПЗ і ВПА мають визнавати у складі довгострокових зобов'язань і необоротних активів відповідно (п. 56 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»), але за ставками, які діятимуть на час такого списання (реалізації). П(С)БО 17 містить аналогічні вимоги [5].

Однак між національним та міжнародним стандартом є і відмінності. Передусім національний стандарт значно менший за обсягом, а отже в ньому не відображені всі аспекти обліку податку на прибуток, що залишає більше неврегульованих питань.

В МСБО 12 зовсім не згадуються постійні податкові різниці. В Україні податковим різницям був відведений стандарт «Податкові різниці» . Даний стандарт зобов'язував підприємства розкривати не лише тимчасові, а й постійні податкові різниці, проте в червні 2015 року його скасували[4].

МСБО 12 визначає порядок визнання податкових різниць у нетипових ситуаціях, про які в П(С)БО 17 нічого не зазначено:

- вплив гудвілу на податкову базу у разі об'єднання бізнесу;
- податкові наслідки визнання іноземних фінансових інвестицій з іншою функціональною валютою;
- вплив переоцінки інвестиційної нерухомості тощо с

Українські підприємства, які перейшли на ведення обліку за міжнародними стандартами, зобов'язані застосовувати встановлені Міністерством фінансів України форми звітності, тож жодних проблем з відображенням податку на прибуток в Балансі та Звіті про фінансові результати не повинно виникати [3].

Натомість у примітках до річної фінансової звітності, які складаються за МСФЗ, а не за формою 5, інформацію про податок на прибуток слід розкривати значно повніше.

Висновок:

Порівняння обліку податку на прибуток відповідно до національних та міжнародних стандартів свідчить про відсутність суттєвих відмінностей в частині визначення мети стандарту, основних термінів, видів податкових зобов'язань та тимчасових різниць. Проте міжнародні стандарти ширше дають визначення критеріям визнання та відображення у фінансовій звітності поточного податку на прибуток, а також повніше розкривається інформація щодо податку на прибуток в примітках до фінансової звітності.

Отже, узгодження національного обліку податку на прибуток із вимогами європейського законодавства дасть можливість підвищити якість облікового процесу, а також дозволить приймати ефективніші управлінські рішення на підприємствах. В найближчій перспективі це дозволить привабити більше іноземних інвесторів в Україну, завдяки чому створюватимуться нові робочі місця, зростуть надходження до бюджету країни.

Список використаних джерел:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток», із змінами та доповненнями. – Режим доступу: http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353, із змінами та доповненнями. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01
3. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І.Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012.– С. 85-134.
4. Податок на прибуток: відмінності між НПСБО та МСФЗ [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.rogozny.com.ua/zvitnist-za-msfz/podatok-na-pributok-vidminnosti-mizh-npsbo-ta-msfz
5. Податок на прибуток у звітності за МСФЗ [Електронний ресурс]: Режим доступу: http://www.golovbukh.ua/article/107-qqq-15-m9-03-09-2015-podatok-na-pributok-u-zvtnost-za-msfz

6. Дрозд І. Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць/І. Дрозд// Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: економіка – № 130. - 2011. - С. 18-21.

Яцунська О.С., аспірант
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ В УКРАЇНІ – ЗАГАЛЬНИЙ ОГЛЯД

Історично склалося, що поштовхом для глобального впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності постало рішення Європейського Союзу відповідно до Постанови №1606/2002 (*Regulation (EC) the Europarliament and of Council of 19/07/2002*) щодо обов'язкового їх застосування для складання фінансової звітності лістинговими компаніями починаючі з 1 січня 2005 року [1].

Саме цю подію К. Романна та Є. Слеттен, спираючись на економічну теорію мереж (*economic theory of networks*), визначають початком створення, так би мовити, «мережі МСФЗ» (*IFRS networks).* [2]. Як наслідок, враховуючі влив визначених та досліджених авторами факторів, які визначають економічні та політичні вигоди від впровадження МСФЗ, як «продукту з мережевими ефектами» (*product with networks*), можна пояснити прийняття рішення Україною щодо впровадження МСФЗ, що було відбито у затвердженні Кабінетом Міністрів України Розпорядженням №911-р від 24 жовтня 2007 року «Про схвалення стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-14 від 16.07.1999 р., згідно до якого починаючі з 1 січня 2012 «публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами» [3; 4].

З метою дослідження практичної реалізації зазначених норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» нами було проаналізовано загальну кількість суб'єктів економіки, які зобов'язані або самостійно визначили доцільність імплементації МСФЗ (табл. 1).

Таблиця 1

Склад та структура суб'єктів економіки, які подають фінансову звітність органам Державної служби статистики України, складену відповідно до вимог П(С)БО та МСФЗ за 2012-2014 рр.

№	Розмір суб'єкта економіки	Форми фінансової звітності	2012		2013		2014	
			кількість, шт.	питома вага, %	кількість, шт.	питома вага, %	кількість, шт.	питома вага, %
1	Великі та середні підприємства	фінансова звітність складена відповідно до МСФЗ	23581	6,98	21259	5,89	17955	5,65
		фінансова звітність складена відповідно до П(С)БО	1768	0,52	3392	0,94	3435	1,08
2	Суб'єкти малого підприємництва	Форма 1-М	306966	90,92	327062	90,63	284769	89,55
		Форма 1-МС	5339	1,58	9156	2,54	11831	3,72
	Усього		**337654**	**100**	**360869**	**100**	**317990**	**100**

Джерело: розроблено автором за даними [5].

Дані, наведені в табл. 1, ілюструють, що процес впровадження МСФЗ суб'єктами господарювання (юридичними особами) зазнав широкого розповсюдження. Адже, питома вага великих та середніх підприємств, які використовують МСФЗ для складання фінансової звітності, значно перевищує частку підприємств, які використовують національні стандарти, а саме 6,98% та 0,52% у 2012 році, 5,89% та 0,94% у 2013 році та 5,65% та 1,08% у 2014 році відповідно. Однак, слід відзначити, що відбувається поступове зменшення даного показника, але більш повільними темпами ніж у попередні періоди. Так, у 2013 році в порівнянні з 2012 роком зменшення складало 1,09%, у 2014 році в порівнянні з 2013 роком 0,24%, а в цілому за досліджуваний період зменшення складає 1,33%.

Зазначене зменшення, на нашу думку, передусім пов'язано із політичним переворотом та, як наслідок економічною кризою, які мали місце у лютому 2014 року. Адже, звертаючись до даних табл. 1 можна побачити, що у 2013 році порівняно з 2012 роком відбулося збільшення загальної кількісті підприємств на 23215 одиниць. При цьому зазначене збільшення відбулося за рахунок суб'єктів малого підприємництва, а саме на 20096 одиниць СМП, які обрали загальну систему оподаткування, та на 3817 одиниць СМП, які обрали спрощену систему оподаткування. Однак, дане збільшення було зменшено на 698 одиниць за рахунок скорочення кількості великих та середніх підприємств, що може бути пов'язано з їх ліквідацією або переходом до складу СМП.

Зовсім інша картину ілюструють дані за 2014 рік, який можна охарактеризувати скороченням кількості юридичних осіб у порівняні з 2013 роком на 42881 одиницю, у т.ч. зменшення великих та середніх підприємств складає 3263 одиниці та СМП на загальній системі оподаткування на 42293 одиниці, а в цілому за 2014 рік на 45556 одиниць. Однак, слід зазначити, що відбулося зростання кількості СМП, які обрали спрощену систему оподаткування, на 2675 одиниць, що частково нівелювало загальне зменшення. Ми передбачаємо, що дане зменшення насамперед обумовлено політичною та економічною нестабільністю та іншими факторами, які призвели до зменшення обсягу доходів суб'єктів господарювання та, як наслідок, їх переходу до складу СМП на спрощену систему оподаткування.

Однак, не можна також не відзначити зростання кількості та частки великих та середніх підприємств, які віддали перевагу вітчизняним П(С)БО. Так, у 2013 році в порівнянні з 2012 роком збільшення склало 0,42%, у 2014 році в порівнянні з 2013 роком 0,13%, а в цілому за досліджуваний період збільшення складає 0,55%.

Викладені вище структурні зміни у частках суб'єктів господарювання, які обрали вітчизняні П(с)БО або МСФЗ, за словами Д. Прохазки, можна пояснити, спираючись на теорему виявлених переваг *(revealed preferences theorem)* П. Самуельсона, тобто привалюванням очікуваних вигід (переваг) над витратами від впровадження МСФЗ [6, с. 102].

До основних переваг застосування МСФЗ В.П. Пантелєєв включає можливість залучення міжнародних ринків капіталу; високоінформативну та корисну для користувачів звітність; скорочення часу та ресурсів необхідних для розробки комплекту національних стандартів; створення основи для зміцнення та розвитку бухгалтерського професії [7, с. 22-27].

Але на шляху отримання зазначених переваг в Україні постає ряд проблем, які пов'язані з оточуючим економічним середовищем; людським фактором, а саме рівнем професійної підготовки бухгалтерів щодо складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ; відсутністю структур, які повинні активно взаємодіяти з Комітетом з міжнародних стандартів. На підставі наведених блоків проблем Р.В. Кузіна робить висновок, що «перехід на МСФЗ повинен мати не «декларативний» характер, а бути поступальним процесом за наявності відповідного інституціонального механізму в Україні» [8, с. 76-80].

Такої з думки дотримується й Д. Прохазка, адже, якість обліку більш залежить від стимулів та правового регулювання (*inforcement regim*) більш ніж від якості стандартів обліку, та широке розповсюдження вигід від гармонізації облікової системи не може бути гарантованим. Дане твердження вельми актуально щодо України, якій притаманні низька

якість правового регулювання та недостатній рівень стимулювання вітчизняних суб'єктів господарювання складати якісну транспарентну фінансову звітність. Також, автор зазначає, що сучасні дослідження мають тенденцію щодо завищення вигід та недооцінювання витрат, пов'язаних з імплементацією МСФЗ [6, с. 104].

Занепокоєння щодо ефективної реалізації МСФЗ у країнах де відсутня, або недостатньо розвинута інституціональна структура боротьби з корупцією та забезпечення контролю висловлюють також А. Алон та П.Д. Двейєр. Адже, за таких умов, прийняття МСФЗ буде більш так би мовити «прикрашенням вітрин» *(window-dressing),* ніж бажанням покращити фактичний стан фінансової звітності [9].

Отже, можна висновок, що зазначене вище зростання кількості великих та середніх підприємств, які використовують локальні П(С)БО, насамперед пов'язано з перевищенням витрат щодо підготовки фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ над очікуваними, але не отриманими вигодами від їх застосування.

Проведення дослідження процесу впровадження МСФЗ в Україні дозволило зробити наступні висновки:

1. Теоретичним підгрунтям прийняття рішення Україною щодо впровадження МСФЗ за часів реалізації «Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» постає економічна теорія мереж, виходячи з якої передумовою досліджуваного процесу можна визнати глобальне розповсюдження МСФЗ в країнах Європейського Союзу, що сприяло створенню, так би мовити, «мережі МСФЗ», та визнання МСФЗ у якості «продукту з мережевими ефектами».

2. Визнане широке розповсюдження використання МСФЗ для складання фінансової звітності серед великих та середніх підприємств, які зобов'язані їх імплементувати або самостійно визначили доцільність цього процесу, обумовлює нагальну потребу вирішення кола проблем пов'язаних з людським фактором та налагодженням функціонування інституціонального механізму щодо їх впровадження та дотримання.

Список використаних джерел:

1. Regulation (EC) the Europarliament and of the Council of 19.07.2002 [Електронний ресурс]// Європейська комісія. – 2002. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/finance/accounting/docs/ias/com-2008-0215_en.pdf
2. Romanna K. Why Countries Adopt International Financial Reporting Standards? / K. Romanna, E. Setten // Working Papers. – 2009. – No. 09-102. – 49 p.
3. Розпорядження Кабінету Міністрів України №911-р від 24.10.2007 р. «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік и фінансову звітність в Україні»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14
5. Запит до державної служби статистики України «Щодо кількості суб'єктів господарювання юридичних осіб за організаційно-правовими за 2012-2014 рр. в Україні, які надають фінансову звітність складену відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності або П(с)БО України до органів державної статистики» № 10/15-068 від 07.10.2015 р.
6. Prochazka D. The development of capital markets of new countries after IFRS adoption. / D. Prochazka, J. Pelak //Socio-economic Research Bulletin. - 2014, Issue 4 (55). – Pp. 97-108.
7. Пантелєєв В.П. Застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Монографія / В.П. Пателєєв. – Х.: ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2011. – 328 с.
8. Кузіна Р.В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: Монографія / Р.В. Кузіна. – Херсон: Грінь Д.С., 2015. – 416 с.
9. Alon A. Early Adoption of IFRS as a Strategic Response to Transnational and Local Influence /A. Alon, P. D. Dwyer // The Intarnational Journal of Accounting. – 2014. – Vol. 49. – Pp. 348-370.

СЕКЦІЯ 2. КОНТРОЛЬ, АНАЛІЗ ТА АУДИТ В УКРАЇНІ: ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Андрющенко О. О., наук. кер Волкова Н. А., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІТИЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ

Важливим моментом для підприємства є безперервність виробництва, яка вимагає щоб у виробництві постійно знаходилась необхідна кількість сировини, матеріалів та інших матеріальних цінностей, які використовуються в процесі виробництва. Запаси відіграють центральну роль у раціональній та ефективній діяльності підприємства, є складовою частиною активів підприємства та суттєво впливають на фінансовий результат господарської діяльності, оскільки займають найбільшу питому вагу у собівартості витрат підприємства більшості галузей виробництва різних сфер діяльності.

Оскільки розвиток підприємства передбачає наявність виробничих ресурсів певної кількості та якості, то проведення обґрунтованого аналізу використання виробничих ресурсів набуває особливого практичного значення для кожного підприємства. Запаси є об'єктивною необхідністю, а також на підприємстві запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, а й у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є однією з основних складових при формуванні собівартості готової продукції. Виходячи з цього, актуальним є вивчення основних етапів та методів аналізу виробничих запасів на підприємстві. [1]

Питання удосконалення процесу аналізу виробничих запасів знаходили відображення у працях таки вчених, як: Броткіна А.С., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Завгороднього В.П., Єфіменка В.І, Кірейцева Г.Г., Кужельного М.В., Литвина Ю.Я., Сопка В.В., Ткаченко Н.М., Чумаченка М.Г..

Вагомий внесок у розвиток методології питань обліку і аналізу використання виробничих запасів зробилизарубіжні вчені: Аксенко А.Ф., Бангольц Я.М., Бейгельзимер М.Г., Глен А. Велш., Козлова О.П., Левін В.С., Луговий В.А., Маргуліс А.Ш., Новодворський В.Д., Петрова В.І., Покараєв Г.М.. Розенберг Н.Я., Смірнов К.А., Тішков І.Є., Чечета А.П., Шермет А.Д. та ін.

Головною передумовою успішного господарювання є наявність і раціональне використання виробничих запасів. Одним із важливих факторів розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальним ресурсами.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (далі – П(С)БО 9), що застосовуються підприємствами всіх форм власності, крім бюджетних. П(С)БО 9 також визначає порядок розкриття інформації про запаси в Примітках до фінансової звітності (ф. 5). [2]

Виробничі ресурси відіграють одну із важливих ролей, щодо розв'язання організаційних, економічних та науково-технічних завдань сільськогосподарських підприємств.

Певний рівень забезпеченості сільськогосподарських підприємств необхідними елементами виробничих ресурсів характеризує рівень організації виробництва, ресурсного забезпечення, крім цього, створює передумови розширення діяльності, покращення конкурентоспроможності та залучення нових інвестицій. [3]

Запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, знаходяться в процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва, утримуються для споживання або управління підприємством.

У сучасній економічній теорії відсутній єдиний погляд щодо змісту виробничих ресурсів підприємства та їх складу, тобто не має єдиного методичного підходу стосовно їх оцінки. Невизначеність теоретичних трактувань обраного поняття призводить до розбіжностей у практичних аспектах його використання — під час проведення аналізу та оцінки використання виробничих ресурсів підприємств. [4]

На нашу думку, найбільш повним слід вважати трактування виробничих ресурсів підприємства як сукупності певних чинників (запасів, джерел, засобів та предметів праці), які має в наявності підприємство, а також можуть бути мобілізовані та використані ним для досягнення конкретної мети й одержання очікуваного результату в певний проміжок часу.

Метою аналізу виробничих запасів є:

- підвищення ефективності виробництва за рахунок раціонального використання ресурсів;
- пошук оптимальних варіантів економії використання виробничих запасів.

Барнгольц С. Б., Тація Г. М. визнають такі основні напрями аналізу виробничих запасів, як:

- аналіз виконання плану постачання матеріалів,
- аналіз стану матеріалів
- аналіз використання матеріалів.

Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І., Чумаченко М. Г. виділяють такі етапи аналізу запасів:

- аналіз обґрунтованості та ефективності формування портфеля договорів на поставку матеріальних ресурсів;
- аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів;
- аналіз можливостей мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів. [5]

Раціональне використання виробничих ресурсів кожного виробництва є обов'язковою умовою не тільки подальшого розвитку, а й самого існування підприємств.

Проведення комплексного аналізу виробничих ресурсів можливо трьома напрямками:

Перший напрямок - це аналіз впливу укрупнення факторів (або факторних показників) спочатку на обсяг виробництва та реалізації, а потім (з використання показників рівня рентабельності) у вигляді визначення визначення такого впливу на прибуток.

Другий напрямок полягає у виявленні впливу більш деталізованих факторних показників на прибуток та основі попереднього проведення відповідних математичних перетворень.

Третій напрямок - це економічний аналіз впливу техніко-економічних факторів на використання виробничих ресурсів на прибуток підприємств, тобто технічна економічний аналіз. [4]

Для аналізування інтенсивності використання виробничих запасів підприємства необхідні такі показники як:

- коефіцієнт обіговості,
- коефіцієнт закріплення,
- тривалості одного обігу.

Зокрема

1. коефіцієнт обіговості виробничих запасів вказує скільки разів у середньому поповнювалась запаси підприємства протягом звітного періоду.

2. коефіцієнт закріплення виробничих запасів є оберненим до коефіцієнт обіговості, він показує вартість матеріалу на одну гривню чистого прибутку. Зменшення цього показника є позитивним, що свідчить про підвищення ефективності використання запасів.

3. Показник тривалості одного обігу показує саме той час, протягом якого виробничі запаси трансформується в кошти. Якщо показник тривалості одного обігу зменшується і це не загрожує нормального процесу виробництва, не спричинює дефіциту матеріальних ресурсів, тоді його вважають позитивним. Скорочення тривалості обігу свідчить про збільшення швидкості обіговості та зменшення середніх залишків виробничих запасів.

Аналізуючи структуру і склад запасів, обов'язково потрібно розраховувати те, що вони повинні бути оптимальним. Щоб досягнути цієї оптимальності, треба зробити:

- розрахунки потреба у запасах,
- налагодити стабільні договірні зв'язки з партнерами,
- належно забезпечити організацію виробничого процесу.

Для оцінки забезпеченості підприємства виробничими ресурсами потрібно:

- проводити аналіз їх структури;
- потрібно порівняти фактичне співвідношення основних і оборотних активів з їх оптимальною величиною.

Для того, щоб досягнути високого рівня виробництва та не допустити його спаду в умовах ринку необхідно:

- здійснювати розрахунок потреби в матеріалах,
- аналізувати інтенсивність використання виробничих запасів
- ефективність виробництва продукції. [7]

Посилення значення аналізу ефективного використання виробничих ресурсів полягає у тому, що існує обмеженість у наявності та забезпеченості:

- власними виробничими ресурсами вітчизняних підприємств;
- їх недостатні технічний, технологічний та організаційній рівень;
- відсутність необхідності платоспроможності, кредитоспроможності та фінансової стійкості й прибутковості підприємств.

На нашу думку для оцінки забезпеченості підприємств виробничим запасами необхідно проводити аналіз її складу та структури, враховувати те, що вони повинні бути оптимальними, порівнювати фактичне співвідношення основних і оборотних активів з їх оптимальної величиною. Тобто важливе розрахувати потребу підприємств запасах, а також інтенсивність використання виробничих запасів, що дасть можливість досягти високого рівня виробництва та не допустити його спаду.

Список використаної літератури:

1. Добрянська М.В. Аналіз запасів виробничих підприємств і вироблення пропозицій щодо їх ефективного використання в ринкових умовах / М.В. Добрянська // Науковий вісник НЛТУ України. – Вип. 22.7. – 2012. – С.175-180.
2. П (С)БО № 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 зі змінами і доповненнями//
3. Піняга Н.О. Забезпеченість виробничими ресурсами сільськогосподарських підприємств / Н.О. Піняга // Сталий розвиток економіки. – №2(12). – 2012. – С.272-272
4. Стрельцова С.М. Техніко-економічний аналіз використання виробничих ресурсів та прибутку підприємства / С.М. Стрельцова // Вісник соціально – економічних досліджень. – №35. – 2010. – С.458-465

5. Матросова Л. М. Теоретичні засади поняття "виробничі ресурси підприємства" та їх класифікація / Л. М. Матросова, С. А.Носкова // Економічний вісник Донбасу. – № 2 (24). – 2011. – С.207-211.
6. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Бо- люх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток та ін. ; під ред. М. Г. Чумаченка. – 3-тє вид. – Київ : КНЕУ, 2006. – 556 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності Облік і аудит вищих навчальних закладів. - 5-е вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП Рута, 2009. - 726 с.

Антошкін В.К., к.е.н.,доцент,
Бердянський університет менеджменту і бізнесу, м. Бердянськ

АНАЛІЗ ПОЗИЦІЙ СТРАТЕГІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

Для забезпечення соціальної складової безпеки можуть бути застосовані різні економічні й політичні, а іноді й військові заходи. Напроти, у забезпеченні економічної безпеки істотне значення має використання різних неекономічних заходів, у тому числі діяльність суспільних і державних інститутів, прийнятих норм, традицій і т.д. Можна також затверджувати, що необхідний рівень СЕБ території можливий тільки у випадку, коли враховуються інтереси всіх учасників процесу регіонального розвитку: бізнесу, областей, міст, районів, населення.

Виходячи із трактування терміна «соціально-економічна безпека», а також переліку погроз СЕБ регіону, можна укрупнено навести основні необхідні умови для її забезпечення. До них належать:

- розширене відтворення економічної й соціальної інфраструктури (регіональна економіка);
- недопущення критичної енергетичної, продуктової, лікарської й іншої залежності від імпорту найважливіших видів сировини й продукції першої необхідності;
- забезпечення необхідного рівня обслуговування соціальних потреб населення, стандартів і гарантій;
- забезпечення правового захисту бізнесу й особистості.

Перелік СЕБ регіону досить великий і різноманітний, тому всі регіональні процеси, що виявляють безпосередній або опосередкований вплив на формування СЕБ, вимагають аналізу, а необхідні заходи, що її забезпечують – обгрунтування. При цьому найбільш важливе вживання заходів, які могли б забезпечити попередження погроз, а не усунення вже очевидних.

Дослідники відзначають два переважаючі підходи, використовуваних при розв'язку проблеми забезпечення економічної/соціально-економічної безпеки регіону. Перший підхід вітається прихильниками традиційного погляду на регіон як насамперед економічну одиницю. Такий підхід заснований на концепції, що заставою економічної безпеки території повинна служити власне ефективність економіки. Засобами захисту в такому випадку виступають фактори її конкурентоспроможності. Другий підхід відрізняється значно більшою шириною приваблюваних факторів безпеки: заставою безпеки повинна бути система політичних, правових, економічних, державних інститутів, різних органів і структур управління.

Відповідно до нової редакції Стратегії національної безпеки України, затвердженої 8 червня 2012 р. під № 389/2012, основні погрози безпеки для нашої країни розділені на два блоки (табл. 1).

Аналіз перерахованих погроз показує, що в зовнішній сфері основна увага розроблювачами Стратегії звернена на політичні й правові загрозливі фактори, у внутрішній сфері – на економічні фактори як безпосередні погрози безпеки. Соціально-

економічні, суспільно-політичні, правові, культурні, конфесіональні, та інші значимі для суспільства фактори, мало відбиті у тексті Стратегії. У якості опосередкованої погрози, що проявляється у соціальної сфері, названа лише можливість підвищення соціальної напруженості, однак з економічних причин і тільки у віддаленій стратегічній перспективі [1].

Таблиця 1

Виклики безпеки у відповідності зі Стратегією національної безпеки України

За областями виникнення	Погрози, ризики
Екзогенні	Ріст загальної нестабільності у світі
	Виклики в сировинний, енергетичної, фінансової, інформаційної, продовольчої, екологічної сферах
	Поширення зброї масового ураження
	Криза системи міжнародної безпеки, ескалація міжнародних конфліктів за різними причинами, посилення мілітаризації
	Транснаціональна організована злочинність
	Нелегальна міграція
	Зневага принципами й нормами міжнародного права
	Міжнародний тероризм
	Нерозв'язаність ряду міжнародних регіональних територіальних проблем
	Техногенні аварії, глобальні зміни клімату й ін.
Ендогенні	Консервація неефективної пострадянської суспільної системи державної влади
	Викривлення демократичних перетворень в основних сферах суспільного життя й державного управління
	Високий рівень системної корупції
	Нерозвиненість нових технологічних укладів
	Демографічна криза
	Неконкурентоспроможність і тінізація економіки й, як наслідок, посилення соціальної напруженості ін.

Джерело: складено автором

Основним суб'єктом безпеки, у тому числі й економічної, виступає держава, діяльність якої через різні органи й організації повинна її забезпечувати. Опис ключових завдань забезпечення безпеки становить основний текст Стратегії, хоча перелік поставлених завдань обгрунтований і насичений, проте він носить переважно декларативний характер і не орієнтує, як і попередня редакция Стратегії національної безпеки, на практичну діяльність. Очевидно, що прийняття оновленої Стратегії національної безпеки повинне супроводжуватися рядом законодавчих і нормативних актів для її здійснення, які поки не прийняті. Характерно, що в тексті Стратегії немає згадування про зрослу роль регіонів у межах країни й необхідності розробки конкретних регіональних стратегій СЕБ із властивими кожному регіону індивідуальними завданнями. Також упускається, що неможливо ігнорувати двоїстий характер регіональних інтересів стосовно системи СЕБ. Регіон зазнає регулюючий вплив з боку держави, але існування власних регіональних інтересів транспонує його в суб'єкта економічної безпеки, чиї інтереси, однак, не повинні вступати в протиріччя зі спільними інтересами країни й інших регіонів. Ці інтереси пов'язані з різноспрямованістю й нерівномірністю територіального розвитку, що спостерігається в абсолютній більшості країн.

Глобалізація загострила старі й викликала нові проблеми регіонів: депресивність, осередкове безробіття й концентрація бідності, трудова міграція, поява біженців і ін. В умовах лібералізації економіки й зовнішньоекономічної діяльності, економічної інтеграції,

гостро стає питання забезпечення державної цілісності й економічної безпеки країн і регіонів. Як свідчить світовий досвід, нерівномірність, поляризованість розвитку регіонів може викликати ряд погроз СЕБ, у тому числі й втрати окремих територій.

Аналіз наукових публікацій показує, що для реалізації стратегії СЕБ повинен використовуватися системний підхід, заснований на гнучкому управлінні системою конкретних заходів і механізмів: економічних, правових, адміністративних, розроблених на основі показників/індикаторів безпеки. Істотним моментом є здатність системи попереджати виникаючі погрози шляхом переходу до альтернативних варіантів управління.

Система організаційно-економічних і правових заходів повинна включати наступні елементи: всебічний моніторинг економічної й соціальної сфер суспільства (прогнозування погроз), розробку граничних значень показників для визначення можливої нестабільності або конфліктної ситуації в одній зі сфер життя суспільства, вживання превентивних заходів для забезпечення безпеки економіки й суспільства.

Для забезпечення СЕБ регіону необхідний механізм управління зазначеною системою, зокрема пропонується для цієї мети організація управлінського органу, основна функція якого укладалася б у координації діяльності складових системи забезпечення безпеки, – Ради економічної безпеки, яка по своїй сутності є органом антикризового управління. Ціль її створення - формування рівня й напрямків розвитку регіональної економіки, які забезпечували б соціально-економічну стабільність, права й свободи громадян, стійкий економічний ріст, протистояння погрозам СЕБ регіону з боку внутрішніх і зовнішніх факторів – тобто забезпечення всіх складових СЕБ регіону. Рада СЕБ регіону повинна стати першим з інструментів її забезпечення, і першочерговим завданням, яке вона покликана розв'язати, повинне стати формування регіональної стратегії СЕБ, розробка методів і механізмів її реалізації, організація роботи з подолання погроз. Не слід забувати про основні проблеми регіонального розвитку – проблеми депресивних регіонів і сепаратизму, поява й розвиток яких веде до руйнування єдиного соціально-економічного простору. Виходячи із цього, діяльність регіональних Рад економічної безпеки обов'язково повинна координуватися з національним органом з управління соціально-економічною безпекою країни.

Стратегія забезпечення безпеки регіонів не може автоматично повторювати національну і є завданням, що потребує самостійної розробки і розв'язання. Слід визначати стратегію безпеки регіону як управлінський процес, що складається з комплексу дій з метою забезпечення такого рівня соціально-економічного розвитку регіону, який дозволяє запобігти або ліквідувати будь-які загрози соціально-економічної безпеки регіону, або повністю компенсувати вже завдані збитки. Базисом стратегії СЕБ регіону має служити дерево цілей, сформоване з урахуванням факторів, що загрожують стабільності системи безпеки. При цьому необхідно визначити чіткі межі державного регулювання та забезпечити ефективність його методів.

На сучасному етапі становлення державності є доцільним, щоб реальна та ефективна політика у сфері забезпечення національної безпеки будувалась на основі чіткого урахування суттєвих факторів, які на неї впливають, знання їх основних характеристик, пріоритетів і граничних значень.

Список використаних джерел

1. Стратегія національної безпеки України [Текст] : Наказ Президента України від 12 лютого 2007 р. № 1324/2007 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=105%2F2007

Бєляєва Л.А., к.е.н., доцент, Шипік Ю.В.
Харківський національний університет внутрішніх справ, м. Харків

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ЗАХИСТУ ІНФОРМАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Актуальність проблеми захисту інформації сьогодні не викликає сумнівів, що підтверджує інформація, яка з'явилася останнім часом у мережі Інтернет, що *в ДФС в результаті збою в роботі автоматизованої системи «Управління документами» було втрачено значну кількість електронних документів.*

У забезпеченні інформаційної безпеки потребують різні суб'єкти інформаційних відносин, такі як: держава в цілому, суспільні або комерційні підприємства; окремі громадяни (фізичні особи).

Успіх сучасного підприємництва і його розвиток в умовах гострої конкуренції в значній мірі залежать від застосування інформаційних технологій, а отже, від ступеня забезпечення інформаційної безпеки.

Поширення комп'ютерних систем і об'єднання їх у комунікаційні мережі підсилює можливості електронного проникнення до них. У всіх країнах світу існує проблема комп'ютерної злочинності, що викликає необхідність залучення все більшої уваги й сил для організації боротьби з даним видом злочинів.

Будь-яке підприємство має у своєму розпорядженні різні види інформації, що уявляють інтерес для зловмисників. Насамперед, це комерційні й конфіденційні дані, інформація, що є інтелектуальною власністю підприємства.

Інформаційна безпека - досить ємна й багатогранна проблема, що охоплює не тільки визначення необхідності захисту інформації, але й те, як її захищати, від чого захищати, коли захищати, чим захищати і яким повинен бути цей захист.

Під загрозою безпеки розуміється потенційно можлива подія, процес або явище, які можуть привести до знищення, втрати цілісності, конфіденційності або доступності інформації.

Всю безліч погроз можна розділити на два класи: випадкові або навмисні. Відносно до інформаційних ресурсів, порушники можуть бути внутрішніми (із числа персоналу) або зовнішніми (сторонніми особами). Для наочності інформація про погрози і порушників узагальнена на рисунку 1.

На даний момент способами несанкціонованого доступу до інформації, при яких існує можливість здійснення крадіжки, зміни або знищення інформації є: крадіжки носіїв інформації; копіювання носіїв інформації; використання програмних пасток; маскування під зареєстрованим користувачем за допомогою крадіжки паролів та інших реквізитів розмежування доступу, незаконне підключення компонентів або ліній комп'ютерної системи; віддалена фотозйомка; використання підслуховуючих пристроїв; використання недоліків мов програмування та операційних систем; перехоплення електромагнітного випромінювання; несанкціоноване використання терміналів; зчитування даних із масивів інших користувачів; отримання захищених даних за допомогою ряду дозволених запитів; навмисне включення в блоки бібліотеки програм типу троянських коней; зловмисне виведення з ладу механізмів захисту

Система захисту інформації являє собою комплекс правових, кадрових, організаційно-режимних, апаратних, програмних, криптографічних заходів, що забезпечують її збереження у комп'ютерних системах і комунікаційних мережах від проникнення по каналах технічної розвідки, несанкціонованого доступу, зокрема, з використанням технічних засобів, а також від її втрати внаслідок помилок або некваліфікованих дій користувачів і впливу комп'ютерних вірусів. Кожне підприємство повинне усвідомити необхідність підтримки відповідного режиму безпеки й виділення на ці заходи значних ресурсів.

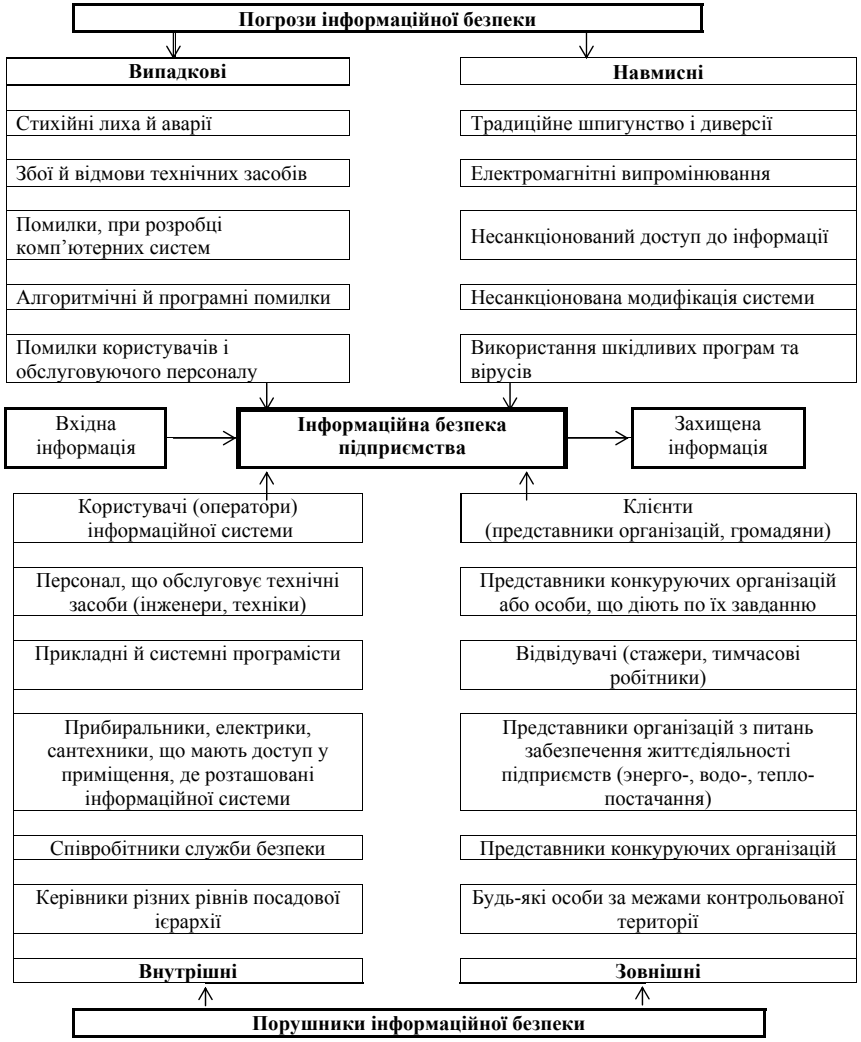


Рис 1. Можливі погрози та порушники інформаційної безпеки.

Найбільший відсоток випадків порушення безпеки інформації відбувається в результаті помилок користувачів і обслуговуючого персоналу. Некомпетентне, недбале або неуважне виконання функціональних обов'язків співробітниками приводять до знищення, порушення цілісності й конфіденційності інформації, а також компрометації механізмів захисту.

Можна виділити три основні мотиви їх порушень: безвідповідальність, самоствердження й корисливий інтерес.

При порушеннях, викликаних безвідповідальністю, користувач цілеспрямовано або випадково робить які-небудь руйнуючі дії, не пов'язані зі злим наміром. У більшості випадків це наслідок некомпетентності або недбалості.

Деякі користувачі вважають одержання доступу до системних наборів даних великим успіхом і заради самоствердження у власних очах, або в очах колег затіваючи свого роду гру проти системи [1, с.28].

Порушення безпеки інформаційної системи може бути викликане й корисливим інтересом користувача системи. У цьому випадку він буде цілеспрямовано намагатися подолати систему захисту для доступу до збереженої, переданої і обробленої у системі інформації. Навіть якщо система має засоби, що роблять таке проникнення надзвичайно складним, повністю захистити її від проникнення практично неможливо. Також не може бути виключена і корупційна складова, коли для умисного знищення певної конкретної інформації, втрачається величезний масив інформації.

Інформаційна система, в якій відсутні проблеми в забезпеченні інформаційної безпеки, повинна мати наступні ознаки: мати інформацію різного ступеня конфіденційності; мати криптографічну систему захисту інформації й конфіденційних даних; мати ієрархію повноважень суб'єктів доступу до програм і компонентам інформаційної системи й інформаційних технологій; обов'язкове управління потоками даних у локальних мережах і при їх передачі по каналах зв'язку на значні відстані; наявність системи обліку й реєстрації спроб несанкціонованого доступу, протоколювання подій в інформаційній системі і документів, що виводяться до друку; наявність системи забезпечення цілісності інформації і можливість відновлення інформації; наявність засобів обліку носіїв інформації; наявність фізичної охорони основних засобів і об'єктів інформаційних систем; наявність окремої, спеціальної служби безпеки інформації.

На рівні держави найважливішими завданнями в області забезпечення інформаційної безпеки в Україні, які вимагають термінового вирішення є: подолання технологічного відставання в найважливіших галузях інформатизації, телекомунікацій і зв'язку, що визначають стан національної безпеки; розробка й впровадження технології інформаційної безпеки в системах державного й військового управління, у системах управління екологічно небезпечними виробництвами й критично важливими об'єктами; забезпечення умов для гармонізації національної інформаційної інфраструктури із глобальними інформаційними мережами й системами.

Процес комплексного захисту інформації повинен здійснюватися безупинно на всіх етапах. Реалізація безперервного процесу захисту інформації можлива тільки на основі систем концептуального підходу й промислового виробництва засобів захисту, а створення механізмів захисту і забезпечення їх надійного функціонування й високої ефективності може бути здійснене тільки фахівцями високої кваліфікації в галузі захисту інформації.

Список використаних джерел

1.Інформаційні технології управління: Навчальний посібник / За ред. Ю.М. Черкасова. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 216 с.

Богданцева Г.О., наук.кер. Волчек Р.М., к.е.н. доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ГАЛУЗЕВІ ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

Торговельна діяльність в Україні в даний час є однією з найбільш поширених форм підприємництва. У статутних документах будь-якого підприємства як вид підприємницької діяльності найчастіше вказується торгівля.

Для того щоб з'ясувати, що означають поняття торговельної діяльності, оптової торгівлі, роздрібної торгівлі та інші терміни, пов'язані з торговельною діяльністю, необхідно звернутися до законодавства.

Відповідно до п. 1 ст. 263 Господарського кодексу господарсько-торговельною є діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання у сфері товарного обігу, спрямована на реалізацію продукції виробничо-технічного призначення і виробів народного споживання, а також допоміжна діяльність, яка забезпечує їх реалізацію шляхом надання відповідних послуг. У п. 3 ст. 263 цього Кодексу наведено форми господарсько-торговельної діяльності, які можуть здійснювати суб'єкти господарювання: матеріально-технічне постачання і збут; енергопостачання; заготівля; оптова торгівля; роздрібна торгівля і громадське харчування; продаж і передача в оренду засобів виробництва; комерційне посередництво у здійсненні торговельної діяльності; інша допоміжна діяльність по забезпеченню товарів (реалізація послуг) у сфері обігу [1].

Розглянемо статистичні дані щодо оптового та роздрібного товарообороту в Україні за останні 5 років, що наведені в таблиці 1. Зазначимо, що в кожному році питома вага оптового товарообороту була значно більша і складала більше 50% від загального товарообороту. Також розглянемо динаміку розвитку оптової та роздрібної торгівлі, використовуючи дані таблиці 1, отримаємо графік, що зображений на рисунку 1 [2].

Таблиця 1

Оптовий та роздрібний товарооборот підприємств за 2010-2015 рр.

Показник / Рік	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Оптовий товарооборот підприємств, млн.грн	968742,9	1085248,7	1076572,9	1057768,0	987957,0	1178887,1
Оборот роздрібної торгівлі, млн.грн	513461,4	649245,6	767026,0	838230,1	901923,7	1018778,2
Питома вага оптового товарообігу, %	65.36	62.57	58.40	55.79	52.28	53.64
Питома вага роздрібного товарообігу, %	34.64	37.43	41.60	44.21	47.72	46.36

Спираючись на графік, можно сказати, що на протязі п’яти років оборот роздрібної торгівлі постійно зростав,на відміну від показників оптового товарообігу, що не має такої стабільності розвитку. Причинами таких висновків може бути дещо дестабілізовані обставини на території України, спад виробництва відчизняної продукції, незацікавленість іноземних підприємців в українській продукції. Розглянемо детальніше оптовий товарообіг

в розрізі десяти років, струкрура товарообороту зображена в таблиці 2, динаміка зросту – на рисунку 2 [3].

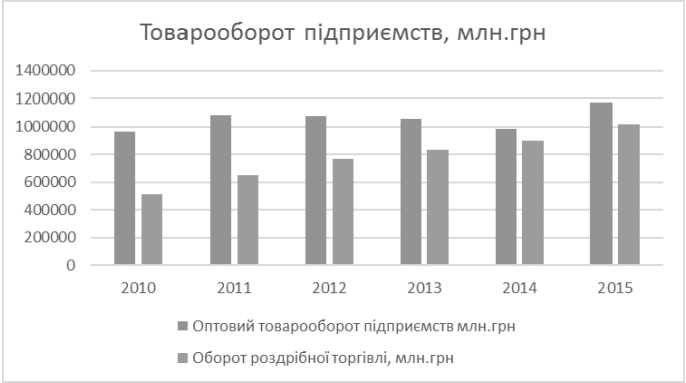


Рис. 1. Динаміка росту оптового та роздрібного товарообороту

Таблиця 2.

Структура оптового товарообороту підприємств оптової торгівлі України

Показник	2005г.	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2010г.	2011г.	2012г.	2013г.	2014г.[1]
Оптовий товарооборот, млн . грн ., в тому числі	492506,2	631175,2	812160,5	998578,2	817532,4	993695,8	1107283,4	1093290,8	1074753,2	987957,0
продовольчі товари	79123,2	103289,0	131483,2	155100,4	168298,8	193848,5	194516,0	215169,0	199674,1	194669,3
непродовольчі товари	413383,0	527886,2	680677,3	843477,8	649233,6	799847,3	912767,4	878121,8	875079,1	793287,7
Питома вага в оптовому товарообігу , %, в тому числі	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
продовольчі товари	16,1	16,4	16,2	15,5	20,6	19,5	17,6	19,7	18,6	19,7
непродовольчі товари	83,9	83,6	83,8	84,5	79,4	80,5	82,4	80,3	81,4	80,3
Питома вага продажу товарів вітчизняного виробництва , %	71,8	67,7	65,6	65,6	66,8	66,5	63,9	58,9	54,3	48,5
продовольчі товари	78,6	75,6	75,1	74,8	74,4	75,1	75,5	73,7	71,7	71,4
непродовольчі товари	70,5	66,2	63,8	63,9	64,8	64,4	61,4	55,3	50,3	42,9

[1] Без урахування тимчасово окупованій території Автономної Республіки Крим та м.Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції .



Рис. 2. Динаміка росту оптового товарообігу в розрізі товарів, млн. грн.

Детально розглянувши вищенаведені дані зазначимо, що на протязі десяти років спостерігається послідовність даних, а саме – непродовольчі товари мають більшу питому вагу, ніж непродовольчі, як відчизняного так і невідчизняного виробництва. Також можно прослыдкувати позитивну динаміку росту товарообігу відчизняної продукції, вона займає більшу питому вагу загального товарообороту, що свідчить про зацікавленість населення у відчизняному виробництві, що в майбутньому може привести до збільшення рівня виробництва продукції на території України. Діяльність торговельних підприємств пов'язана з продажем товарів населенню, тому забезпечення безперервності процесу товароруху потребує створення на торговельних підприємствах певного обсягу товарних запасів. В умовах ринкової економіки обсяг товарообороту залишається одним із основних показників діяльності торговельного підприємства. Саме тому аналіз товарних запасів на підприємствах торгівлі має бути спрямований на прискорення оборотності товарів та раціональне їх використання.

Наявність товарних запасів є необхідною умовою для здійснення процесів продажу товарів, але їх існування веде до виникнення у торговельного підприємства витрат, зумовлених самим фактом створення та існування запасів, а також – діями з їх підтримання, витрачання, оновлення. Проблемаефективного використання товарних запасів повною мірою стосується підприємств торгівлі, які забезпечують доведення товарів від виробника до споживача.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України – глава 30 Особливості правового регулювання господарсько – торговельної діяльності. - ст. 263 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15/ page8.
2. Державна служба статистики України - Оптовий та роздрібний товарообіг – статистичні дані [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ukrstat.org/operativ/operativ2015 /sr/roz/roz_r/roz0115_r.htm.
3. Державна служба статистики України - Структура оптового товарообігу підприємств оптової торгівлі – статистичні дані [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ukrstat.org/operativ/operativ2007/sr/sot/sot_r/sot 2007_r.htm.

Бондаренко І.В., наук. кер. Гноєва І.М., ст. викладач
Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського, М. Кременчук

ПРОБЛЕМИ РЕГУЛЮВАННЯ ЗАКОНОДАВСТВОМ ОПЛАТИ ПРАЦІ

Світова фінансова криза залишила негативний відбиток на економіці України, сприяючи її дестабілізації. Це призвело до того, що становлення механізму законодавчого регулювання оплати праці відбувалося у дуже важких умовах розвитку економічної системи України а також супроводжувалося рядом соціальних проблем. Якщо держава не приділяє належної уваги розвитку сфери регулювання оплати праці, це може призвести до незацікавленості фахівців у професіональному зростанні та ефективній діяльності, а також сприятиме тінізації економіки. Саме тому вивчення даної проблеми є актуальним і необхідним.

Метою дослідження є вияв недоліків регулювання оплати праці в Україні, та пошук усунення і вирішення наявних проблем.

Забезпечення економічного розвитку України, покращення умов життя населення безпосередньо пов'язане з проведенням результативної політики у сфері регулювання оплати праці. Це надає змогу державі розвиватися і покращувати умови життєдіяльності населення. Існує безліч проблемних питань що до регулювання оплати праці в Україні:

- Недостатнє приділення уваги державою проблемам пов`язаним з оплатою праці;
- Не результативність політики щодо покращення умов праці;
- Мала заохочуваність працівників до праці;
- Порушення гарантій на оплату праці, встановлених державою;
- Дискримінація в оплаті праці працівників бюджетної сфери;
- Численні прогалини в чинному законодавстві та ін.[1].

Державна політика у сфері оплати праці спрямована на здійснення таких кроків:

- удосконалення законодавства про оплату праці, вжиття заходів для посилення контролю за додержанням законодавства про оплату праці, своєчасної виплати заробітної плати;
- реформування системи оплати праці, спрямованого на істотне підвищення заробітної плати та докорінну зміну структури витрат виробництва;
- підвищення ефективності діяльності органів виконавчої влади з реалізації законодавче визначених повноважень щодо встановлення умов і розмірів оплати праці;
- зміни системи оподаткування доходів громадян через підвищення рівня неоподаткованого мінімуму доходів громадян та забезпечення його державного регулювання;
- підвищення вартості (ціни) робочої сили на основі збільшення у виробничих витратах питомої ваги витрат на оплату праці;
- реструктуризації собівартості продукції на основі виключення матеріальних та фінансових витрат невиробничого характеру;
- підвищення розміру мінімальної заробітної плати, відновлення ролі мінімальної заробітної плати як державної соціальної гарантії;
- посилення залежності оплати праці від кінцевих результатів виробництва, професійного та кваліфікаційного рівня працюючих;

В Україні вже не перший рік існує проблема постійної офіційної виплати мінімальної заробітної плати, а також дуже низький її рівень(рис.1). Також дуже болючим питанням є обмежене втручання держави в систему регулювання оплати праці.

Мінімальна заробітна плата є дуже важливим важелем впливу держави на забезпечення громадян найнеобхіднішими засобами існування.

Існує два шляхи встановлення рівня мінімальної зарплати. Перший залежить від можливостей економіки країни, а другий – заснований на основі мінімальних потреб громадян.

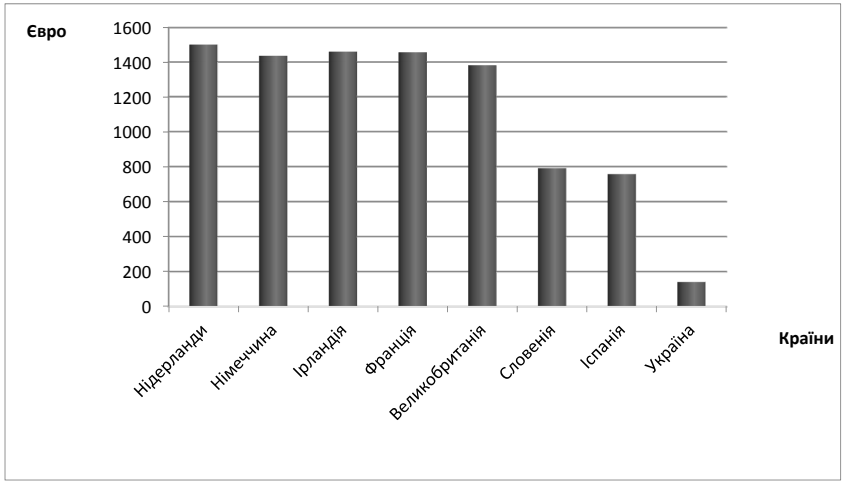


Рис 1 «Мінімальна заробітна плата в країнах Європи та в Україні»
(побудовано автором за даними)

Країни з розвиненою економікою користуються переважно першим шляхом, та все одно присутнє поєднання цих двох шляхів, але з переважанням одного, в залежності від рівня розвитку економіки країни. В Україні ж переважає другий спосіб.

Тому країні необхідно шукати шляхи вирішення даних проблем. Виходячи з недоліків, які існують в економіці України слід використовувати такі шляхи подолання проблем оплати праці:

– Втручання держави, у систему оплати праці в усіх сферах;
– Підвищення рівня мінімальної заробітної плати;
– Використання більш гнучкої тарифної системи;
– Детальний розгляд обставин, що склалися на підприємстві [3].

Отже проаналізувавши ситуацію оплати праці, яка склалась в Україні можна сказати що вона є нерозвиненою, що призводить до незабезпечення громадян гідною заробітною платою, що значно впливає на рівень життя населення. Отже невідкладною є потреба у формуванні нової державної політики у сфері виплат заробітної плати. Для цього потрібно переглянути спосіб встановлення мінімальної заробітної плати,та враховувати не лише мінімальні потреби громадян, а й враховувати рівень середньої заробітної плати. І лише тоді можна буде забезпечити високооплачувану конкурентоспроможну робочу силу, завдяки якій виникне мотивація працівників до результативної та якісно виконаної роботи.

Список використаних джерел:

1. Гальченко // Актуальні проблеми права: теорія і практика. - 2012. - № 25. - С. 61-68.[Електронний ресурс] - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/app_2012_25_7
2. Статистичний щорічник України – Електроний ресурс. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm
3. Немченко А.О., наук.кер. Попадюк О.В. Буковинська державна фінансова академія, Україна http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=38539

Бритвєнко А.С., к.е.н.,доцент
Бердянський університет менеджменту і бізнесу, м. Бердянськ

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МАСЛОЖИРОВОЇ ГАЛУЗІ

Виробництво продуктів харчування та сировини для них належить до пріоритетних видів діяльності в Україні. Це зумовлено наявністю унікального агропромислового потенціалу, стрімким зростання капіталізації сільського господарства, посиленням інноваційності та конкурентоспроможності його розвитку. Важливе значення має також експортна орієнтація виробництва продовольства. Повною мірою це стосується виробництва соняшнику та продуктів його переробки. За обсягами виробництва та реалізації соняшникової олії Україна займає передові позиції у світі. Проте формування ринку соняшникової олії та його розвиток супроводжують значні організаційно-економічні, виробничо-технологічні, екологічні проблеми, які потребують свого вирішення як на рівні держави, так і на рівні регіонів.

Вітчизняні та зарубіжні економісти подають різні тлумачення сутності категорії „витрати". В мікроекономічному аналізі широко використовується поняття "граничних витрат" і "граничного продукту". Це має важливе значення для управління витратами і пропорціями комбінування факторів у виробничому процесі. Визначено два основоположних підходи щодо сутності економічної категорії „витрати". Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії вартості, яка передбачає взаємодію у процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з відповідною інтерпретацією поняття вартості, її складових і структури. Другий підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується під дією сукупності факторів у системі функціонування ринку на основі зміни попиту та пропозиції.

В сучасних умовах господарювання зростає значення таких методів обліку витрат на виробництво, які б забезпечували методологічну єдність принципів визначення витрат виробництва на різних підприємствах і одночасно відображали особливості технології та організації виробництва у масложировій галузі [1].

Спеціалізація підприємства масложирової галузі відіграє значну роль в організації бухгалтерського обліку витрат, зокрема під час калькулювання собівартості, відображення витрат у складі виробництва чи інших операційних витрат, визначення ступеня виконання контрольної функції обліку [2].

Система обліку прямих витрат враховує вплив зміни обсягу виробництва на умовах технологічного процесу, а отже, і на собівартість продукції, що уможливлює обґрунтування впливу технологічних чинників на собівартість продукції. Також вона передбачає формування собівартості за ієрархічними ступенями, коли об'єктами обліку витрат виступають не тільки носії витрат, а й окремі, за рівнем ієрархії технологічні переділи виробництва з деталізацією за "місцями виникнення витрат", "центрами витрат" та "центрами відповідальності", що є функцією управлінського обліку [3].

Оскільки групування витрат за центрами витрат пов'язане з додатковими обліково-розрахунковими роботами, доцільність їх ведення керівництвом масложирового підприємства повинна розглядатися з точки зору корисності й ефективності додаткової інформації для прийняття управлінських рішень. Нормативні документи повинні визначати тільки основні принципи вибору варіантів обліку витрат, а підприємствам масложировоъ галузы потрібно надати повну свободу у вирішенні питань щодо калькулювання собівартості продукції.

Результати дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку витрат за місцями виникнення та центрами витрат масложирових підприємств дають можливість визначити основні принципи їх виокремлення:

– кожне місце витрат повинно бути сферою відповідальності керівника бригади, дільниці, відділення, який у межах функціональних обов'язків здійснює контроль витрат і бере участь у їх плануванні;

– кожен центр витрат повинен об'єднувати місця витрат, які мають однорідний характер, що забезпечує виявлення факторів, які впливають на величину витрат і вибір бази їх розподілу за їх носіями. При цьому на кожній виробничій ділянці завантаженість виробничих потужностей повинна бути однорідною (по можливості), для чого необхідна більш глибока деталізація при визначенні місць виникнення витрат масложирового підприємства;

– усі витрати повинні без будь-яких труднощів списуватися на центри витрат [4].

Для підприємств масложирової галузі найбільшим рівнем використання виробничих потужностей є 1000 т/добу. Зараз великі компанії працюють з досить високою завантаженістю своїх потужностей – 75–80%. Цим підтверджуються переваги великого виробництва масложирової галузі в Україні з позицій ефективності.

Виробництво сільськогосподарських олійних культур щороку нарощує обсяги,тому збільшуються і обсяги виготовлення масложирової продукції та її експорт. Однак актуальним залишається питання формування облікового забезпечення контролю якості продукції, її відповідності вітчизняним та міжнародним стандартам, що сприяє розширенню ринків споживачів як в середині держави, так і за її межами. Якісна розробка внутрішньої бухгалтерської звітності про витрати у поєднанні з системою аналітичних рахунків (за видами продукції, відходів, браку, центрами виникнення витрат тощо відповідно до мети управління) на підприємствах масложирової галузі, а також удосконаленим у подальших дослідженнях методичним забезпеченням обліку витрат (зокрема виробничих), дозволять сформувати системоутворюючий елемент ефективного управління діяльністю підприємств масложирової промисловості України [1].

Отже, на сучасному етапі доцільним є ведення в управлінському обліку поопераційного обліку витрат, який забезпечить пряме віднесення витрат на конкретні види продукції, що формують її виробничу собівартість за технологічними переділами. Дослідження витрат за переділами дають змогу проаналізувати ефективність та доцільність їх здійснення, що робить можливим оперативне планування та управління поведінкою витрат, створює умови для їх оптимізації та раціоналізації за "місцями виникнення", "центрами витрат" і "центрами відповідальності". Використання цієї системи підвищує ефективність управління і стимулює дії менеджменту, що направлені на мінімізацію невиправданих витрат і втрат: оптимізацію рівня запасів, впровадження процедур контролю якості, оптимізацію виробничого циклу, виявлення резервів зниження собівартості продукції, підвищення її якості і зростання прибутковості підприємств.

Список використаних джерел

1. Ільченко Л.Б. Облік та аналіз витрат на виробництво / Автореферат дис. канд. екон. наук: 08.00.05 / Л.Б. Ільченко. – Київ. – 2006.
2. Вигівська І.М. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку витрат підприємств масложирової промисловості // І.М. Вигівська. – Вісник ЖДТУ. – № 2 (72). – 2015. – С. 22.
3. Михальська О.Л. Оцінка діючої методики управлінського обліку виробничих витрат на масложирових підприємствах з метою її вдосконалення // О.Л. Михальська. – Вісник ЖДТУ. – № 2 (64). – 2013 – С. 132.
4. Карпенко О. В. Практичні підходи до підготовки внутрішньої звітності / О. В. Карпенко, Г. О. Соболь // Вісник маріупольського державного університету. – 2012. – Вип. 3. – С. 4.

Вакулич М.М., к.е.н., доцент
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, м. Дніпропетровськ

МОНІТОРИНГ СТАНУ ІНВЕСТИЦІЙНОГО КЛІМАТУ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ: НОВІТНІ ПІДХОДИ ТА МОЖЛИВІ ПЕРСПЕКТИВИ

В умовах глобалізації та лібералізації руху капіталу зростають ризики неконтрольованого транскордонного переміщення інвестиційного капіталу, що гостро ставить питання про інтенсивність використання різноманітних форм міжнародних економічних відносин, серед яких особливу роль відіграє стан інвестиційного клімату держави. Актуальним є виділення критеріїв формування механізму координації діяльності суб'єктів моніторингу, що дозволить створити оптимальну національну модель моніторингу стану інвестиційного клімату економіки держави.

Система моніторингу, що дозволяє вносити корективи при зміні інвестиційного середовища за умови мінливості результатів інвестиційного процесу, стає дієвим засобом інвестиційної політики за умови своєчасного надходження необхідної інформації до учасників інвестиційного процесу. Інформаційною основою моніторингових досліджень є база систематизованих показників, які надходять із різних джерел: показники діяльності суб'єктів інвестиційної діяльності (обсяг інвестиційних ресурсів, зміна структури інвестицій, ефективність інвестиційної діяльності); інформаційні ресурси про стан нормативно-правового забезпечення інвестиційного процесу. Тому, на сучасному етапі розвитку економіки України для підвищення інвестиційної активності, актуальними стають питання розробки системи показників, які характеризують стан інвестиційного клімату на макро-, мезо- та мікрорівнях національної економіки.

Необхідним є створення комп'ютерної інформаційної системи підтримки і прийняття рішень щодо регулювання стану інвестиційного клімату, що могла б використовуватися для вибору загальної стратегії дій, визначення спеціальних завдань, делегування відповідальності, оцінювання результатів, ініціювання змін у стані інвестиційного клімату в економіці України. Найважливішим є проведення комплексної оцінки інвестиційного клімату економіки України (на базі даних моніторингу) шляхом формування інтегрального показника, об'єднуючи кількісні та якісні результати за групами факторів. За результатами дослідження методичних підходів щодо оцінки інвестиційної привабливості, як складової інвестиційного клімату та ґрунтуючись на міжнародних рейтингових оцінках та показниках економічних індексів, зроблено висновок, що на сучасному етапі не існує методики яка б повністю задовольняла інтереси інвесторів. Є лише окремі показники складових інвестиційного клімату, проте повністю відсутня усталена комплексна модель оцінки стану інвестиційного клімату.

В Україні на сьогоднішній день не існує єдиної загальноприйнятої методики оцінки інвестиційного клімату, що забезпечила б створення загальнодержавної класифікаційної системи індексів за наведеними складовими: складові інвестиційного середовища (інституційне середовище, інвестиційний ризик, інвестиційний потенціал) та показники інвестиційного клімату (інвестиційна привабливість, інвестиційний імідж, інвестиційна активність). Така ситуація обумовлена низьким рівнем розвитку національної економіки, оскільки публікації у різноманітних рейтингах та інформаційний оглядах засвідчують те, що переважна більшість рейтингів та індексів націлені на визначення інвестиційного потенціалу виходячи з рівня економічного розвитку того чи іншого регіону, а не комплексно усієї території держави, та проводять лише оцінку інвестиційної привабливості, яка є складовою частиною інвестиційного клімату, а не комплексного моніторингу стану інвестиційного клімату в економіці держави [2; 3, с. 126].

Аналіз закордонних методик оцінки стану інвестиційного клімату дозволяє зробити висновок про те, що побудова індексу за критерієм стану інвестиційного клімату має базуватися на системному аналізі ситуації та комплексному пошуку можливих шляхів подальшого її розвитку, визначення факторів, які впливають на прийняття інвестором управлінського рішення та подальшу реалізацію інвестиційних проектів. Таким чином,

інвестиційний клімат економіки України складається з декількох факторів, кожен з яких може бути оцінений за допомогою підбору для нього окремих проксі-змінних (змінних-замінників). У запропонованій моделі використовуються шість різноманітних факторів: політичні фактори, правові фактори, економічні фактори, соціальні фактори, технічні фактори, екологічні фактори. Для оцінки кожного з шести факторів було складено набір з різної кількості проксі-змінних для визначення значення питомої ваги загального індексу для кожного з факторів. Факторам, які є підгрунтям для формування моделі моніторингу стану інвестиційного клімату в економіці України, були присвоєні наступні ваги: політичні фактори – питома вага загального індексу – 0,23; економічні фактори – 0,22; правові фактори – 0,33; соціальні фактори – 0,1; технічні фактори – 0,1; екологічні фактори – 0,02. Кожен із зазначених макрофакторів формування інвестиційного клімату у національній економіці аналізується більш детально, і йому призначаються бали від 0 до 10 виходячи з рейтингових та експертних оцінок. А також визначається його питома вага та загальний інтегральний показник. Загальний інтегральний показник інвестиційного клімату складає 1.

На основі виявлених факторів сформовано загальний інтегральний показник (I_n), що розраховується за формулою:

$$\mathbf{I_n = \sum (x_i\ y_i)} \quad (1)$$

де, x_i – це оцінка фактору, який впливає на інвестиційний клімат;

y_i – це питома вага фактору в інтегральному показнику інвестиційного клімату.

$$\mathbf{x_i = \sum (z_i\ p_i)} \quad (2)$$

де, z_i – це бал за складовою фактора, що впливає на інвестиційний клімат;

p_i – це питома вага складової у факторі.

Проведемо розрахунок факторної моделі моніторингу стану інвестиційного клімату в економіці України:

1) Політичні фактори (питома вага загального індексу – 0,23):

а) $x_i = 0*0,3+6*0,3+2*0,2+4*0,2 = 3$ – вага фактору, який впливає на інвестиційний клімат держави;

б) $I_n = 3*0,23 = 0,69$ – інтегральний показник інвестиційного клімату держави за політичним фактором.

Так, за аналогією розраховуємо інші фактори, визначаючи вагу фактору та інтегральний показник інвестиційного клімату держави.

Загальний показник: $\sum 0,69+0,77+0,53+0,23+0,30+0,04 = 2,56$ (бали).

Використовуючи розраховані показники стану інвестиційного клімату в економіці Україні за факторною моделлю, можна визначити загальний інтегральний показник інвестиційного клімату України. Даний показник дозволяє визначити рівень сприятливості інвестиційного клімату до вкладення капіталу з позиції здійснення інвестування та отримання максимального прибутку. Крім того, суб'єкти інвестиційної діяльності мають можливість проводити постійний моніторинг стану інвестиційного клімату в економіці України та порівнювати його з іншими державами світу. Для цього запропоноване ранжування загального інтегрального показника стану інвестиційного клімату економіки України, що запропоноване раніше. Використовуючи розраховані показники стану інвестиційного клімату в економіці України за факторною моделлю, можна визначити загальний інтегральний показник інвестиційного клімату в національній економіці. Даний показник дозволяє визначити рівень сприятливості інвестиційного клімату до вкладення капіталу, з позиції здійснення інвестування та отримання максимального прибутку (рис. 1, рис. 2).

З метою вдосконалення методичних положень управління інвестиційним кліматом в національній економіці сформовано дві комплексні моделі моніторингу стану інвестиційного клімату в економіці України: індексна модель передбачає розрахунок загального інтегрального показника інвестиційного клімату через моніторинг сформованого комплексу міжнародних індексів (глобальний індекс талантів, інвестиційний ризик та надійність держав, індекс економічної свободи, індекс інвестиційної привабливості ЄБА, індекс брендів країн, індекс інвестиційної активності); факторна модель базується на оцінці

факторів управління інвестиційним кліматом та забезпечує його оцінку за шкалою (сприятливий, сприятливий з помірним ризиком, з високим ризиком, несприятливий), які є взаємодоповнюючими та дозволяють здійснювати комплексний моніторинг інвестиційного клімату для оперативного реагування та раннього запобігання можливим загрозам та ризикам при прийнятті управлінських рішень щодо інвестиційного клімату на макро-, мезо- та мікрорівні. Результати дослідження дозволяють стверджувати про практичну цінність отриманих результатів та можливість їх впровадження у поточній діяльності.



Рис. 1. Результати розрахунку стану інвестиційного клімату в економіці України за факторною моделлю за 2015 р. (нормативний показник)

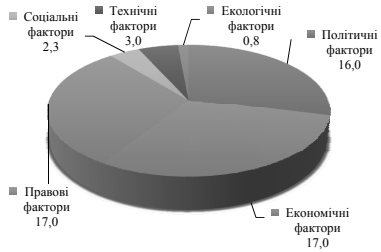


Рис. 2. Результати розрахунку стану інвестиційного клімату в економіці України за факторною моделлю за 2015 р. (фактичне значення у відсотках)

Список використаних джерел:

1. Москвін С.О. Характеристика інвестиційного клімату в Україні та перспективи його покращення // Пріоритети. – 2010. – № 2. – С. 2 – 8.
2. Інститут економіки та прогнозування Національної академії наук України. – Режим доступу: http://www.ief.org.ua/
3. Сазонець І.Л. Міжнародна інвестиційна діяльність / І.Л. Сазонець, О.А. Джусов, О.М. Сазонець // Підручник – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 304 с.
4. Розвиток державних фінансів в умовах хаотичного структурування економіки [текст]: монографія / (С. А. Кузнецова, В. М. Вареник, М. О. Кохан та ін.); за заг. наук. ред. С.А. Кузнецової. – Київ: Центр учбової літератури, 2014. – 200 с.

Вареник В. М. , к.е.н., доцент
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, м. Дніпропетровськ

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ МЕТОДИК РОЗРАХУНКУ БОРГОВОЇ БЕЗПЕКИ УКРАЇНИ

Однією з важливих умов стабільного розвитку національної економіки є підвищення ефективності управління борговою безпекою країни. Стійкий дефіцит державного бюджету, постійно зростаючий державний борг, незбалансованість грошового обігу свідчать про недоліки в управлінні грошовими потоками в економіці України. Проте зростання обсягів світового валового боргу та платежів з його обслуговування створює значні проблеми не лише країнам-боржникам, але і світовій економіці в цілому.

Першочерговим завданням економічної політики держави, з позиції стабільності її фінансової безпеки, є управління та обслуговування державного боргу країни. В Україні цей процес обтяжений значними проблемами, так як утворення державного боргу було більшою мірою хаотичним, безсистемним процесом та проводилося без провадження раціональної боргової політики.

Враховуючи вищевикладене, негайного вирішення потребує проблема проведення постійного аналізу боргової безпеки країни в умовах хаотично структурованої економіки та удосконалення політики управління нею.

Проблеми боргової безпеки дедалі частіше привертають увагу як зарубіжних так і вітчизняних вчених.

Але аналіз спеціалізованої літератури показав, що в основному більшість досліджень проведено за методикою 2007 року, індикатори методики 2013 року досліджені частково.

В наказі Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 9 жовтня 2013 року N 1277 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» надається наступне визначення дефініції «боргова безпека»: «боргова безпека – це такий рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування й ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень та оптимального співвідношення між ними, достатній для вирішення соціально-економічних потреб, що не загрожує втратою суверенітету і руйнуванням вітчизняної фінансової системи [1].

Практична імплементація моніторингу боргової безпеки України бере свій початок у 2007 році, коли наказом № 60 Міністерства економіки України було затверджено методику розрахунку рівня економічної безпеки України, який у 2013 році втратив чинність.

Методика базувалась на комплексному аналізі індикаторів економічної безпеки з виявленням потенційно можливих загроз економічній безпеці в Україні і застосовувалась Міністерством економіки України для інтегральної оцінки рівня економічної безпеки України в цілому по економіці та за окремими сферами діяльності [2].

Проведемо аналіз відмінностей методик 2007 року і 2013 року (табл. 1), і вияснимо які удосконалення були зроблені з боку розрахунку боргової безпеки.

Таблиця 1

Різниця між індикаторами боргової безпеки за методиками 2007 та 2013 років

Методика 2007 року	Методика 2013 року
Індикатори боргової безпеки	
Відношення загального обсягу державного боргу до ВВП, % Відношення загального обсягу зовнішнього боргу до ВВП, % Рівень зовнішньої заборгованості на одну особу, дол. США Відношення державного зовнішнього боргу до річного експорту товарів і послуг, % Відношення відсоткових платежів з обслуговування зовнішнього боргу до річного експорту товарів і послуг, % Відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування зовнішнього боргу до доходу державного бюджету, % Відношення обсягу внутрішнього боргу до ВВП, % Відношення обсягу сукупних платежів з обслуговування внутрішнього боргу до доходів державного бюджету, % Відношення заборгованості уряду за державними цінними паперами до ВВП, %	Відношення обсягу державного та гарантованого державою боргу до ВВП, відсотків Відношення обсягу валового зовнішнього боргу до ВВП, відсотків Середньозважена дохідність ОВДП на первинному ринку, відсотків Індекс ЕМВІ + Україна Відношення обсягу офіційних міжнародних резервів до обсягу валового зовнішнього боргу, відсотків

Як видно з табл. 1 методика 2013 року скоротила індикатори боргової безпеки з 9 до 5. Відмінності в вагових значеннях боргової безпеки за методиками 2007 та 2013 років представлено в табл. 2.

Таблиця 2

Відмінності в вагових значеннях боргової безпеки за методиками 2007 та 2013 років

Вид безпеки	Методика 2007		Методика 2013	
	Кількість показників	Сумарне вагове значення, %	Кількість показників	Сумарне вагове значення, %
Боргова безпека	9	12,56	5	17,46

Також в методиці 2007 року вказувались порогові значення індикаторів, в методиці 2013 року порогові значення замінили на характеристичні значення індикатора, які мають 5 варіантів значень: критичне, небезпечне, незадовільне, задовільне, оптимальне, і поділені на дві частини: L (ліва частина) - для індикаторів, які є стимуляторами, нормування відбувається за критеріями лівої частини; R (права частина) - для індикаторів, які є дестимуляторами, нормування відбувається за критеріями правої частини (табл. 3).

Таблиця 3

Індикатори боргової безпеки за Методичними рекомендаціями щодо розрахунку рівня економічної безпеки України [1]

Найменування індикатора, одиниця виміру	Характеристичні значення індикатора				
	$X^L_{крит}$	$X^L_{небезп}$	$X^L_{нездв}$	$X^L_{здв}$	$X^L_{опт}$
1	2	3	4	5	6
Боргова безпека					
Відношення обсягу державного та гарантованого державою боргу до ВВП, відсотків					
Відношення обсягу валового зовнішнього боргу до ВВП, відсотків					
Середньозважена дохідність ОВДП на первинному ринку, відсотків					
Індекс ЕМВІ+Україна					
Відношення обсягу офіційних міжнародних резервів до обсягу валового зовнішнього боргу, відсотків	20	36	41	45	50
Боргова безпека					
Відношення обсягу державного та гарантованого державою боргу до ВВП, відсотків	20	30	40	50	60
Відношення обсягу валового зовнішнього боргу до ВВП, відсотків	40	45	55	60	70
Середньозважена дохідність ОВДП на первинному ринку, відсотків	4	5	7	9	11
Індекс ЕМВІ+Україна	200	300	500	700	1000
Відношення обсягу офіційних міжнародних резервів до обсягу валового зовнішнього боргу, відсотків					

Також кожний вид безпеки має вже розраховане значення вагового коефіцієнта, який використовується для розрахунку субіндексів економічної безпеки та інтегрального показника економічної безпеки.

Таким чином, згідно проведеного дослідження аналізу відмінностей методик для розрахунку боргової безпеки спостерігається, що методика 2013 року стала більш спрощеною і зрозумілою, і приділяє більше уваги саме борговим показникам.

Але методика в основному зосереджена на аналізі бюджетної безпеки лише з однієї точки зору – з точки зору бюджетного дефіциту та його фінансування за рахунок зовнішніх запозичень. При цьому, по-перше, не оцінено обсяги та вартість внутрішньої заборгованості, по-друге, не розглядається структура доходів та видатків [2].

В основному при розрахунку боргової безпеки враховуються показники зовнішнього боргу, внутрішній борг не приймається до уваги, хоча в структурі заборгованості він має значну питому вагу. Тому, необхідним є подальші дослідження щодо вдосконалення методики розрахунку боргової безпеки з використанням досвіду розвинених країн.

Список використаних джерел

1. Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо розрахунку рівня економічної безпеки України» від 9 жовтня 2013 року N 1277 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://cct.com.ua/2013/29.10.2013_1277.htm.
2. Рудик Н.В. Фінансова безпека в системі управління державними фінансами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_05/ 242.pdf.

Волкова Н.А.
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІТИЧНИЙ ОГЛЯД СТАНУ ТА РОЗВІДКУ ХАРЧОВОЇ ПРОМІСЛОВОСТІ

Глобальною проблемою розвитку міжнародного співтовариства є забезпечення населення будь-якої країни продовольством високої якості. Особлива роль у вирішенні продовольчої проблеми на регіональному, національному та світовому рівнях належить харчовій індустрії. Харчова промисловість є не тільки завершальним функціональною ланкою виробництва продовольчої продукції, а й реальним організатором і інтегратором ефективного, раціонального і збалансованого функціонування продовольчого комплексу кожної держави.

Харчова промисловість - одна з найбільших і найважливіших галузей промисловості України. Від рівня її розвитку, стабільності функціонування залежить стан економіки і безпеки держави, розвиток внутрішнього і зовнішнього ринків, а також рівень життя населення.

Успіхи і невдачі українських підприємств харчової промисловості слід розглядати як результат взаємодії цілого ряду чинників: зовнішніх (попит на ринку послуг, рівень доходів населення, стан розвитку науки, техніки і т.п.) і внутрішніх (стратегія підприємства, принципи його діяльності, наявність ресурсів і їх раціональне використання, маркетинг і інші). Здатність підприємства підлаштовуватися до зміни технологічних, економічних і соціальних факторів - гарантія не тільки його виживання в сучасних складних економічних умовах, а й успішної діяльності в подальшому.

Цілі і пріоритети розвитку вітчизняних підприємств харчової промисловості в ринковому середовищі істотно залежать від економічних умов, в яких вони функціонують. У фазі кризи необхідно прагнути до стабілізації їх фінансово-економічного стану, тому першорядне значення набуває підтримка платоспроможності підприємства. Стратегія ж максимізації прибутку відкладається на другий план. Надалі, при зміні внутрішніх і зовнішніх умов в сприятливу сторону, активації на певних сегментах ринку, ця стратегія може бути реалізована повною мірою.

Глобальна та регіональна конкуренція на продовольчих ринків спонукає виробників до диверсифікації асортиментного портфеля, складові якого здатні конкурувати зі світовими лідерами.

Крім того, здатність підприємств досягати успіху в конкурентній боротьбі в значній мірі залежить від розробки та реалізації ефективної інтеграційної стратегії, яка передбачає

постійної трансферт інноваційних знань, забезпечення компліментарності ресурсів і процесів їх переробки.

Рівень розвитку харчової промисловості будь-якого регіону країни в значній мірі визначається результативністю функціонування аграрного виробництва. Від ефективності діяльності аграрного сектора економіки залежать обсяги сировини, що поставляється її якісні параметри, рівень собівартості і результативні показники діяльності переробних підприємств, конкурентоспроможність продовольчих товарів на внутрішньому та зовнішньому ринках. За останні роки в сфері агропромислового виробництва спостерігаються значні проблеми, які призвели до скорочення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, зниження її якісних характеристик, втрати інтеграційних зв'язків між основними ланками АПК: виробництво сільськогосподарської сировини - його промислова переробка - реалізація продуктів харчування. Все це призводить до зниження економічної ефективності функціонування всіх учасників агропромислової інтеграції.

Ефективний розвиток харчової промисловості має бути забезпечено тільки в контексті реалізації комплексної програми розвитку агропромислового комплексу в цілому при створенні ефективної системи взаємовідносин на всіх рівнях АПК: сільськогосподарські товаровиробники - переробні підприємства - ринкова інфраструктура. При цьому підвищення результативності господарювання всіх суб'єктів АПК і підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняної продукції можна досягти тільки за рахунок переходу на інвестиційно-інноваційну модель розвитку підприємств усіх сфер агропромислового комплексу.

Отже, впровадження інтеграційних стратегій розвитку та формування і на їх основі інтегрованих об'єднань в харчовій промисловості дозволить нарощувати обсяги виробництва якісної сільськогосподарської сировини і харчових продуктів. Це створить передумови для забезпечення продовольчої безпеки країни, узгодження вітчизняних стандартів якості до світових вимог, реалізації експортного потенціалу, розширення ринків збуту, заміни статусу учасника світової торгівлі сировиною на одного з лідерів - експортерів продуктів харчування.

Головною метою кожного промислового підприємства є організація виробництва з найменшими витратами, що забезпечить конкурентоспроможність і прибутковість. На жаль, продукція підприємств харчової промисловості Одеської області є надто витратною. Показник матеріаломісткості продукції знаходиться на більшості підприємств на високому рівні і має тенденцію до зростання. Велика енергоємність, зростання цін на сировину, енергію і паливо, необхідність технічної реконструкції виробництва - це основні чинники, які збільшують частку матеріальних витрат в структурі операційних витрат. Це в свою чергу призводить до зростання собівартості продукції. Збільшення ціни і зниження доходів споживачів призводить до падіння купівельної спроможності населення. А внаслідок падіння купівельної спроможності зменшуються обсяги збуту продукції.

Ступінь зношеності основних фондів на підприємствах харчової промисловості Одеської області складає 55%, а на деяких підприємствах - більше 80%. Негативний вплив цього фактора призводить до неможливості підприємств впроваджувати нові технології, організовувати виробництво для достатнього насичення потреб споживчого ринку в харчових продуктах, оновлення номенклатури і якості продукції.

Доходи підприємств залишаються дуже низькими, що обумовлено технологічним відставанням, значним податковим тиском на виробництво, високим ступенем зносу основних фондів.

Якщо в розвинених країнах основні фонди оновлюються кожні 12-15 років, то в Україні - на протязі 50 і більше років.

За результатами проведеного дослідження також встановлено, що майже на всіх підприємствах існує нестача власного капіталу, зростає частка кредитних коштів, що в свою чергу робить підприємства залежним від зовнішніх джерел.

Коефіцієнти ліквідності нижче нормативних, що має особливо значення для постачальників і банків, що кредитують підприємство.

Незважаючи на вищевказані труднощі галузь має незаперечні переваги: тривалий досвід розвитку основних галузей харчової промисловості; наявність значного природно-ресурсного потенціалу для розвитку сировинної бази; висока інвестиційна привабливість галузі;дешева робоча сила;висока довіра споживача, надання ним переваги харчовим продуктам вітчизняного виробництва; широкий асортимент продукції.

Список літератури:

1. Андрійчук, В. Г. Виклики агробізнесу: пошук відповідей [Текст] / В.Г. Андрійчук // Економіка АПК. – 2015. - № 5 – с. 12-17.

Волчек Р.М., к.е.н., доцент,
Одеський національний економічний університет, м. Одеса
Большаков С.І., експерт, оцінювач,
директор науково-дослідного інституту судової експертизи та оцінки, м. Одеса

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СТАВКИ ДИСКОНТУ ПІД ЧАС ОЦІНКИ ВАРТОСТІ ЦІЛІСНИХ МАЙНОВИХ КОМПЛЕКСІВ

Нагальною проблемою, яка існувала на початку незалежності України й існує на сьогодні, є коректне й науково обгрунтоване визначення ставки дисконту під час оцінки вартості підприємств (далі – цілісних майнових комплексів). Активізація процесів приватизації майна в Україні супроводжувалася визначенням ринкової вартості підприємств (з позиції бухгалтерського обліку – справедливої), ґрунтуючись на яку можливе здійснення процесів акціонування та реструктуризації. Нажаль, в Україні досі немає чіткого визначення ані у нормативно-правовах актах, що регламентують здійснення оціночної діяльності (постанови Фонду державного майна України), ані у законодавчій базі (національні стандарти оцінки майна та майнових прав) чіткого роз'яснення щодо видів ризиків, які притаманні суб'єктам господарювання та розміру ставок цих ризиків. Тому визначення ставки дисконту набуває в Україні притаманному в бухгалтерському обліку "професійному судженню" щодо тієї чи іншої проблематики. Проте в бухгалтерському обліку "професійне судження" підкріплено вперш за все наявністю вищої освіти зі спеціальності "облік та аудит", а "професійне судження" оцінювача чи судового експерта не завжди можна назвати коректним, оскільки більшість цих осіб не мають вищої освіти у галузі "економіка". З цього виплаває наявність безлічі випадків неякісної оцінки, яка призводить до анулюванню угод купівлі-продажу майна в судах або свідомого заниження справедливої вартості об'єктів оцінки.

Мета дослідження полягає у спробі авторів дослідити особливості побудови ставки дисконту в процесі оцінки вартості цілісного майнового комплексу. А саме, розробити методичний підхід, який дозволяє визначити ставку дисконту не грутнуючись на ризиках, які оцінюються управлінським персоналом підприємства, а оцінювачем, як зовнішнім користувачем інформації про діяльність підприємства та мета діяльності якого полягає у визначенні саме максимальної вартості, за якою може бути відчужено об'єкт оцінки.

Визначення ставки дисконту в процесі оцінки вартості цілісних майнових комплексів робиться здебільшого методом кумулятивної побудови. Цей метод передбачає, що ставка дисконту включає в себе мінімально гарантований рівень прибутковості (який не залежить від виду інвестиційних вкладень), темпи інфляції і коефіцієнт, що враховує ступінь ризику та інші специфічні особливості конкретного інвестування (ризик даного виду інвестування, ризик неадекватного управління інвестиціями, ризик неліквідності даного інвестування). Інакше кажучи, ставка дисконту, розрахована за кумулятивним методом, це безризикова ставка плюс специфічні види ризиків суб'єкта господарювання.

Проблема визначення ставки дисконту потенційно виникає саме з формули визначення вартості цілісного майнового комплексу (підприємства). У спрощеному вигляді і згідно із розрахунком вартості підприємства за прямою капіталізацією, вона така:

сукупний грошовий потік ділиться на ставку дисконту. Відповідно, чим більше ставка дисконту, тим менша вартість цілісного майнового комплексу.

На сьогодні Україна є нестабільною країною з позицій економічної ситуації (наявність військових дій на сході країни, наявність невизначеності щодо політики тарифів на газ та електроенергію та інше), тому як макроекономічні, так й мікроекономічні ризики чинять значний вплив на діяльність суб'єкта господарювання. У літературних джерелах, присвячених оцінці майна та майнових прав, науковці та практики висловлюють безліч думок щодо видів ризиків, які формують додаткову премію за ризик здійснення господарської діяльності, проте чіткого, а саме головне – наукового обгрунтування видам ризиків та їхнім ставкам, немає. Вважаємо за потрібне навести перелік ризиків, які вказує Пузенко С.А. [1, с.37] (табл.1).

Таблиця 1

Методичний підхід до визначення безризикової ставки та перелік додаткових ризиків, які розраховують оцінювачі

Вид ризику	Діапазон премій за ризик
1	2
Безризикова (базова) ставка – це ставка дохідності найбільш безпечних, на думку інвестора, вкладень коштів. До безпечних вкладень у зарубіжних країнах зазвичай відносять вкладення у державні цінні папери або банківські депозити. Ставка дохідності таких вкладень коливається на рівні 2-5% до відрахування податку на доходи. Визначити безризикову ставку в умовах будь-якої країни порівняно із безризиковою ставкою США або Європи, можна додавши до безризикової європейської ставки ризик країни, яка оприлюднюється провідними рейтинговими світовими агентствами. Отримане таким чином значення безризикової ставки в Україні приблизно співпадає із середніми ставками валютних депозитів провідних українських банків.	n %
Премія за відмінності в умовах інвестування	0 – 5 %
Якість менеджменту та можливість її підвищення, наявність або відсутність "ключової фігури"	0 – 5%
Масштаб підприємства	0 – 5%
Продуктова та географічна диверсифікація ринку	0 – 5%
Диверсифікація за споживачами (мається на увазі незалежність від одного або двох покупців)	0 – 5%
Маржа та прогнозованість доходу на наступний період	0 – 5%
Інші специфічні ризики	0 – 5%
Премія за відносно низьку ліквідність вкладень	
Усього ставка дисконту	Сума

Щодо безризикової ставки, зазначимо, що підхід, наведений у таблиці 1, здебільшого притаманний "оцінці, яку здійснює банк" задля визначення вартості майна та майнових прав. При цьому, гроші клієнту банк видає сьогодні, а його майно, що взято під заставу, у разі неповернення кредиту, банк буде реалізовувати у майбутньому. Тому визначення безризикової ставки на рівні середньої ставки за валютними депозитами провідних українських банків, не відповідає цілі оцінки, яку проводить суб'єкт оціночної діяльності задля обслуговування угоди купівлі-продажу майна після проведення відповідно маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу. Тим більше, що в умовах жорсткої конкуренції за клієнта, українські банки зазвичай завищують ставки за валютними й гривневими депозитами. До того, ж курс іноземної валюти в Україні у 2015-2016 роках набуває різких коливань, які здебільшого зумовлені вкрай важко прогнозованими політичними ризиками [2]. Виходячи із зазначених позицій, вважаємо, що прийняття безризикової ставки на рівні середніх ставок за валютними депозитами, у 2016 році, є некоректним, оскільки ставка дисконтування буде завищеною, й, відповідно, вартість цілісного майнового комплексу буде заниженою.

Акцент у нашому дослідженні зроблений на коректному визначенні додаткових ризиків, які притаманні діяльності кожного цілісного майнового комплексу. Тому

зазначимо, що аналіз показав, що ставка дисконту під час оцінки цілісних майнових комплексів в Україні в 2016 році повинна дорівнювати приблизно 62%. Порівняно з 2010-2012 роками у 2013-2016 роках вести господарську діяльність суб'єктам господарювання стало значно важче, оскільки зовнішнє середовище стало більш агресивним.Тому безризикова ставка у 2013-2016 роках логічно буде більшою ніж у 2010-2012 роках, оскільки ризик отримання доходів від здійснення господарської діяльності зростає й вона, на нашу думку, повинна дорівнювати у 2016 році у межах від 27 до 32%. Одним із доказів, чому нами обраний саме такий діапазон розміру безризикової ставки, впливає із порівняння думки зарубіжного оцінювача із думкою вітчизняного суб'єкта оціночної діяльності. Справа в тому, що коли іноземні інвестори у 2015 році розпочинали ведення бізнесу в Україні, то вони рахували безризикову ставку на рівні 28%.

Отже, сумарний розмір специфічних (додаткових) ризиків, які притаманні діяльності цілісного майнового комплексу, буде дорівнювати до 30% (62% - 32%). Далі спробуємо внести ясність стосовно відношення управлінського персоналу й оцінювача до розміру специфічних ризиків підприємства. Окрім зазначених у таблиці 1 видів ризиків, на підприємстві, яке здійснює три види діяльності: операційну, інвестиційну та фінансову, або, наприклад, тільки операційну діяльність, може виникнути ризик недовикористання устаткування, який, з одного боку, може бути породженим як неякісним менеджментом, так й технологічним ризиком. Обидва ці види додаткових ризиків є на сьогодні одними з головних у виробничо-фінансовій діяльності підприємства й логічно припустити, що складають вони до 80%. До того ж під час розрахунку вартості цілісного майнового комплексу треба враховувати ризик помилки оцінювача чи групи оцінювачів. Цей вид ризику теж може дорівнювати до 80%. Виникає цілком логічне питання, якщо усі ці великі розміри ризиків скласти й занести у знаменник формули визначення вартості підприємства, то скільки ж буде вартувати цілісний майновий комплекс. Відповідь на питання дуже проста – його ціну буде занижено, оскільки, з одного боку здійснення господарської діяльності в агресивному зовнішньому середовищі є більш ризиковим і доходи підприємства знецінюються, а з іншого боку − методичний підхід до визначення розміру додаткових ризиків у ставці дисконту, який ми навели, відображає думку управлінського персоналу підприємства, а не оцінювача, який є стороннім користувачем інформації про діяльність того чи іншого цілісного майнового комплексу. Оцінювач, на нашу думку, для коректного врахування додаткових ризиків під час визначення вартості цілісного майнового комплексу в нестабільному економічному просторі повинен враховувати зворотній вплив цих видів ризиків на ставку дисконту. Наприклад, коефіцієнт значущості технологічного ризику або ризику наявності неякісного менеджменту або помилки оцінювача повинен розраховуватися наступним чином: 1 - 0,8 = 0,2. Отже, для розрахунку ставки дисконту вплив кожного окремого із зазначених ризиків складає 20%. Цей підхід можна використовувати для розрахунку будь-якого додаткового ризику.

Вважаємо, що в умовах нестабільного зовнішнього середовища функціонування українських підприємств, коректним є розрахунок ставки дисконту за кумулятивним методом, як суми безризикової ставки та специфічних видів ризиків суб'єкта господарювання. Специфічні види ризиків, притаманні господарській діяльності цілісного майнового комплексу, бажано розраховувати як різницю між 100% та розміром додаткового ризику, розрахованого з позиції управлінського персоналу. Запропонований методичний підхід дозволить коректно визначити справедливу вартість цілісного майнового комплексу без створення конфлікту цілей та інтересів учасників угоди купівлі-продажу цілісних майнових комплексів.

Список використаних джерел

1. Пузенко С.А. Основы теории оценки. Порядок проведения независимой оценки в Украине / С.А. Пузенко. – К.: 2007. – 122 с.
2. Волкова Н. А. Анализ финансовой безопасности предприятия / Н. А. Волкова // Materials of the XI International scientific and practical conference, "Conduct of modern science". Economic science. – Sheffield: Science and education LTD, 2015. - Volume 4. - P. 20-22.

Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ЕФЕКТУ ФІНАНСОВОГО ЛЕВЕРИДЖУ

Результат і ефективність діяльності підприємства залежать від того, наскільки раціонально використовується капітал. Дотримуючи певні пропорції власного і позикового капіталу, можна забезпечити необхідний рівень фінансової незалежності, рентабельності, а також максимізувати ринкову вартість підприємства.

Сучасні підприємства використовують для фінансування своєї діяльності як власні, так і позичені кошти. Вибір оптимальної структури капіталу дозволяє підприємству максимізувати показник рентабельності власного капіталу як основний показник для інвесторів компанії. Рентабельність власного капіталу показує, наскільки добре компанія використовує інвестиційні фонди для забезпечення зростання доходів.

Залучення позикового капіталу пов'язане з декількома ризиками. Чим більше коштів позичає підприємство, тим більше в нього виникає заборгованості за цими позиками, тим більше ризик того, що одного часу він ці позики не зможе погасити. Компанія, яка позичає забагато коштів, може збанкротувати під час економічної кризи, в той час коли компанія з низьким левериджем може устояти завдяки високій ліквідності. Це означає, що ключовою сутнісною ідеєю ефекту фінансового важеля є те, що якщо фінансовий леверидж приносить більшу економічну вигоду, ніж обумовлює фінансові витрати, то відповідні ризики не будуть мати негативний ефект для фінансового стану компанії.

За визначенням Джеймса К. Ван Хорна, фінансовий леверидж – це використання залучених коштів із фіксованим процентом для зростання прибутку власників звичайних акцій [1].

На ідеальному рівні фінансового важеля рентабельність власного капіталу компанії зростає, так як використання левериджу збільшує волатильність акцій, підвищуючи рівень їх ризику, який в свою чергу збільшує їх дохідність. Однак, якщо компанія перенасичена позиковими коштами може статися зниження рентабельності власного капіталу. Фінансове перенасичення позиковими коштами означає понесення величезного боргу шляхом запозичення коштів за більш низькою відсотковою ставкою і використання надлишкових коштів у високо ризикованих інвестиціях. Формулу ефекту фінансового левериджу, як відомо, можна умовно розбити на три множника для детального аналізу факторів:

$$ЕФЛ = (1 - Спп) * (Квра - Св) * (ВК/ПК), \quad (1)$$

де Спп – ставка податку на прибуток;

Квра – коефіцієнт валової рентабельності активів, %;

Св – ставка відсотка за кредит, що сплачується підприємством за використання залученого капіталу, %;

ЗК – середня сума залученого капіталу;

ВК – середня сума власного капіталу.

Податковий коректор фінансового левериджу. Він визначає межі дії ефекту фінансового левериджу у зв'язку з тим, що частина прибутків компанії вилучається державою у вигляді податку на прибуток. Він є зовнішнім фактором, на який компанія впливати не може, а отже у розрахунках оптимальної структури капіталу його приймають за константу.

У процесі управління фінансовим важелем податковий коректор може бути використаний у випадках:

- якщо з різних видів діяльності підприємства встановлені диференційовані ставки оподаткування;
- якщо за окремими видами діяльності підприємство використовує пільги з податку на прибуток;

- якщо окремі дочірні фірми підприємства здійснюють свою діяльність у вільних економічних зонах своєї країни, де діє пільговий режим оподаткування прибутку, а також в зарубіжних країнах.

У цих випадках, впливаючи на галузеву або регіональну структуру виробництва і, відповідно, на склад прибутку за рівнем її оподаткування, можна, знизивши середню ставку оподаткування прибутку, зменшити вплив податкового коректора фінансового важеля на його ефект (при інших рівних умовах).

Диференціал фінансового левериджу. Він визначається як різниця між коефіцієнтом валової рентабельності активів і середнім розміром відсотків за кредит. Він є основним показником, що обумовлює значимість використання фінансового левериджу. З одного боку, якщо валова рентабельність активів вища за плату за позикові кошти, підприємство створює вартість. З іншого боку, якщо позичковий відсоток вищий за створений активами валовий прибуток, підприємство знижує вартість. Такий результат є дуже логічним: якщо диференціал є позитивною величиною, підприємство заробляє більше грошей, ніж виплачує своїм кредиторам. Додатковий прибуток дістається акціонерам цього підприємства, а отже збільшується рентабельність власних коштів.

Крім валової рентабельності активів на диференціал фінансового левериджу також впливає середній рівень відсоткових ставок за кредитні ресурси. Тут слід зазначити, що кредитні ресурси в нашій державі є дуже дорогими, це пов'язано з високими ризиками, з якими мають діло кредитори.

Коефіцієнт фінансового левериджу показує, скільки гривень залучених коштів приходиться на 1 гривню власних коштів підприємства. Він є прискорювачем позитивного або негативного ефекту, який отримується за рахунок відповідного значення його диференціалу. Якщо диференціал фінансового левериджу позитивний, приріст коефіцієнту фінансового левериджу забезпечить прискорення приросту рентабельності власного капіталу підприємства. Але якщо диференціал є від'ємним, приріст коефіцієнту фінансового левериджу призведе до прискорення темпів падіння рентабельності власного капіталу.

Дія фінансового важеля полягає в тому, що підприємство, що використовує позикові кошти, виплачує відсотки за кредит і тим самим збільшує постійні витрати і, отже, зменшує прибуток і рентабельність. Нарощування фінансових витрат за позиковими коштами супроводжується збільшенням сили важеля і зростанням підприємницького ризику. Фінансовий важіль дозволяє визначити безпечний обсяг позикових коштів, розраховувати допустимі умови кредитування і, отже, має велике значення в забезпеченні фінансової стійкості господарюючого суб'єкта .

Необхідно відзначити, що західні економісти вважають оптимальним його значення на рівні 30-50%. На їх думку, якщо кредит приносить менше 30% додаткового прибутку, то залучення таких кредитів не є оптимальним рішенням. В той же час, при значенні більше 50% – у підприємства підвищуються фінансові ризики.

Якщо компанія позичає гроші, щоб модернізувати технологію, додати продукт в свою лінійку, вийти на міжнародні ринки, додаткова диверсифікація, швидше за все, компенсує додатковий ризик від фінансового плеча. Виходить, що якщо цей фінансовий важіль привнесе вигоди для компанії, додатковий ризик не повинен мати негативний вплив на компанію або її інвестиції.

Серйозним дестабілізуючим фактором для економіки України протягом останніх років була і залишається інфляція. Оцінка діяльності організації повинна базуватися на реальних (очищених від впливу інфляції) значеннях використовуваних показників .

Незначні інфляційні процеси практично не впливають на фінансовий стан підприємства і його звітність. Однак високі темпи інфляції негативно впливають на всі фінансово-господарські сторони діяльності фірми. Причому, чим вище темпи інфляції, тим значніше ступінь спотворення і активів, і пасивів балансу, і в цілому фінансових результатів.

Прагнучи зберегти свої прибутки від знецінення в умовах високої інфляції, українські підприємці «кинулися» переводити свої гривні в тверду валюту. Але це збільшило попит на

неї і ще більше посилило процес подальшого падіння курсу гривні. Результатом стало прогресуюче знецінення грошових надходжень і накопичень підприємства, зростання їх реальних витрат. Інфляція у 2015 році склала 44% - найвища з 1995-го року, коли ціни зросли на 181,7% [2].

В умовах інфляції формування ефекту фінансового важеля пропонується розглядати в залежності від темпів інфляції. Якщо сума заборгованості підприємства і відсотків по позиках не індексуються, ефект фінансового важеля збільшується, оскільки обслуговування боргу і сам борг оплачуються вже знеціненими грошима [3,с.474].

Тому ррекомендується використовувати уточнену формулу ефекту фінансового левериджу [4]:

$$ЕФЛ = (1 - Спп)*[(Квра - Св/(1+i)]*(ВК/ПК)+i*(ВК/ПК)*100\%, \quad (2)$$

де *i* – темп інфляції у вигляді десяткового дробу.

Парадокс інфляції в тому, що підприємство, яке має зобов'язання до сплати, паперу в грошовій формі (кредиторська заборгованість усіх видів, боргові цінні папери з наступаючим терміном погашення і т.п.) виявляються у виграшному становищі, оскільки отримують можливість провести виплати за своїми боргами знеціненими грошима. Але разом з тим підприємство страждає: оцінка його оборотних активів в балансі на основі первісної вартості дає значне заниження реальної цінності фінансових ресурсів. Це призводить до заниження кредитоспроможності підприємства, спотворює його ліквідність.

Таким чином, факторний аналіз фінансового важеля включає вплив таких параметрів:

- рівня рентабельності інвестованого капіталу;
- ставки позичкового відсотка;
- індексу інфляції;
- рівня оподаткування.

Зовнішня заборгованість - акселератор розвитку підприємства і ризику. Залучаючи позикові кошти, підприємство може швидше і масштабніше реалізувати свої цілі. При цьому завдання фінансиста не в тому, щоб виключити будь-який ризик, а в тому, щоб піти на економічно обґрунтований ризик в рамках диференціала, а для цього необхідний прогноз економічної рентабельності підприємства, ставки банківського відсотка і рівня інфляції.

Врахування ефекту фінансового левериджу є одним із ефективних методів визначення оптимальної структури капіталу та є одним з найважливіших фінансових завдань будь-якої компанії.

Список використаних джерел

1. Капітула С .В., Корміч Н .Б. Оптимізація структури капіталу підприємства як спосіб управління його рентабельністю / С.В.Капітула, Н.Б.Корміч [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://ev.nmu.org.ua/docs/2012/2/EV20122_093-096.pdf
2. Сводная таблица индексов инфляции с 2000 по 2016 годы [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://index.minfin.com.ua/index/infl/
3. Чешко С. О. Модели управления прибылью /С.О.Чещко // Молодой ученый. - 2013. - №6. - С. 474-477.
4. Центр управления финансами. Финансовый рычаг[Електронний ресурс] - Режим доступу: http://center-yf.ru/data/economy/Finansovyi-rychag.php

Герман Ю. М., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

У бухгалтерському та фінансовому обліку використовують поняття оборотні активи – найважливіша економічна категорія, яка відбиває вартісну оцінку обігових коштів організації, оптимальність обсягів, склад і структура яких значною мірою впливають на стійкість фінансового стану підприємства [1,с.188]. З огляду на визначення оборотних

активів в П(С)БО 2: “Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу”, можна зробити висновок про наявність великої кількості проблем лише у визначенні поняття “оборотні активи” [3]. Оборотні активи є однією з головних складових ресурсного потенціалу підприємства в цілому.

Питання аналізу і контролю оборотних активів певною мірою дослідили такі вчені та економісти: Костецький Я.І., Кіндрацька Г.І., Бодряков Р.І. та інші.

Засоби, вкладені в оборотні активи, повинні компенсуватися за один оборот, тобто за короткий період часу, що в середньому відповідає періоду перетворення грошей в гроші.

Аналізуючи структуру оборотних активів, слід мати на увазі, що стабільність фінансового стану значною мірою залежить від оптимального розміщення засобів за стадіми процесу кругообігу: постачання, виробництво і збут продукції. Обсяги вкладення капіталу в кожну стадію кругообігу залежать від галузевих і технологічних особливостей підприємств. Так, для підприємств з матеріаломістким виробництвом потрібне значне вкладення капіталу у виробничі запаси, для підприємств із тривалим циклом виробництва - у незавершене виробництво і т. д.

За характером участі в операційному процесі розрізняють оборотні активи у сфері виробництва (запаси) і сфері обігу (дебіторська заборгованість, готівка).

За періодом функціонування оборотні активи складаються з постійної і змінної частин, тобто із залежної і не залежної від сезонних коливань обсягів діяльності підприємства.

Залежно від ступеня ризику вкладення капіталу розрізняють оборотні активи:

- з мінімальним ризиком вкладень (кошти, короткострокові фінансові вкладення);
- з малим ризиком вкладень (дебіторська заборгованість за винятком сумнівних боргів, виробничі запаси за винятком зале-жаних, залишки готової продукції за винятком тих, що не мають попиту, незавершене виробництво);
- з високим ризиком вкладень (сумнівна дебіторська заборгованість, залежані запаси, готова продукція, що не має попиту) [3, с113].

Ефективність використання оборотних коштів характеризується швидкістю їхнього обертання, оборотністю. Прискорення оборотності цих коштів зумовлює збільшення обсягу продукції на кожну грошову одиницю поточних витрат підприємства та вивільнення частини коштів і завдяки цьому створення додаткових резервів для розширення виробництва.

Чим менше оборотні кошти затримуються на окремих стадіях, тим швидше завершується їх кругообіг. Таким чином, показники, що характеризують швидкість оборотності оборотних коштів, і є показниками ефективності їх використання.

Показники оборотності оборотних коштів можуть розраховуватися по всіх оборотних коштах, що беруть участь в обороті, та за окремими їх елементами [4,с.34].

Зміну оборотності оборотних коштів виявляють через порівняння фактичних показників з плановими або показниками за попередній період. Порівнюючи показники оборотності оборотних коштів, виявляють прискорення її чи сповільнення.

Зробимо аналіз показників ефективності використання оборотних коштів на основі даних ПАТ «Судноплавна компанія «Укррічфлот» за 2014-2015 роки:

Як на початок, так і на кінець звітного року на 1 грн. вартості активів припадало 70 коп. чистого доходу. Швидкість оборотності оборотних активів збільшилась більш, ніж в 2 рази. Крім того, спостерігається зростання оборотності запасів, що свідчить про скорочення комерційно - виробничого циклу підприємства. Однак, на кінець звітного періоду можна відзначити, сповільнення оборотності власного капіталу (на 0,11), що є негативною тенденцією, це вказує на необхідність вкладення власних коштів у інше, більш сприятливе за даних умов джерело доходів. Крім того скорочується термін погашення як дебіторської, так і кредиторської заборгованості на 34 та 26 днів відповідно. Можна сказати, що

підприємство представляє більш жорсткі вимоги для покупців, ніж кредитори підприємству, що призвело до додаткового вивільнення коштів з обороту.

Таблиця 1

Аналіз ефективності використання оборотних коштів

№	Показник	2014 рік	2015рік	Зміна	Характеристика
1	Коефіцієнт оборотності активів = ЧД/ середньорічна вартість активів	0,7	0,7	0	Показує скільки разів за період обертається капітал, що вкладений в активи підприємства
2	Коефіцієнт оборотності оборотних активів = ЧД/ середньорічна вартість оборотних активів	3,41	5,83	2,42	Характеризує швидкість обороту оборотних активів підприємства за період, або суму доходу, яка отримується з кожної грн. активів
3	Коефіцієнт оборотності запасів = ЧД/ середньорічна вартість запасів	12,07	22,08	10,01	Відображає швидкість виробничо-комерційного циклу
4	Коефіцієнт оборотності власного капіталу = ЧД / середньорічна вартість власного капіталу	0,9	0,79	-0,11	Відображає швидкість обороту вкладеного власного капіталу
5	Коефіцієнт оборотності коштів в розрахунках = ЧД / середньорічна вартість дебітор. заборгованості	4,85	8,81	3,96	Показує кількість оборотів дебіторської заборгованості за період. Як швидко підприємство отримує платежі
6	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості =ЧД/ середньорічна вартість кредитор. заборгованості	4,11	5,78	1,67	Як швидко підприємство погашає заборгованість

Таким чином, формування, управління й аналіз ефективності використання оборотних активів – важливий напрям підвищення фінансового стану підприємств. Встановлення оптимального співвідношення оборотних коштів у сфері виробництва та обігу має важливе значення для забезпечення грошовими коштами, виконання виробничої програми, а також є одним з основних чинників підвищення ефективності діяльності підприємств.

Список використаних джерел

1. Костецький Я.І. Аналіз складу і структури оборотних активів / Я.І. Костецький // Інноваційна економіка. Серія: Статистика, облік, аналіз та аудит. – 2014 – С. 188-191.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87.
3. Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз: теорія і практика : підручник / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній ; за ред. проф. А.Г. Загороднього. – Вид. 3-тє, переробл. і доповн. – К. : Знання, 2008. – 440с.
4. Анализ эффективности использования оборотных средств // Бухгалтерский учет №10, 2006 – с.34-37.

Гогняк І.О., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ МЕТОДИКИ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Незважаючи на економічну кризу та інші негативні процеси, характерною рисою сучасних соціально-економічних відносин в Україні залишається динамічний розвиток ринкових засад господарювання. Швидкими темпами розвивається роздрібна торгівля, з кожним днем збільшується кількість підприємств подібного типу. Зміни в економічній системі відбиваються і на інших сферах, що визначає необхідність розвитку поглядів, підходів та методів контролю. Необхідно створювати адекватну систему економічного аналізу, що матиме змогу забезпечити якісною інформацією усіх можливих користувачів. Саме інформація стає одним з факторів результативності діяльності. Її отримання та аналіз є вкрай важливими і для роздрібної торгівлі, де мають місце постійні зміни та швидкий темп діяльності. Ще одним проблематичним моментом є те, що тим чи іншим чином економічний аналіз діяльності притаманний лише великим представникам галузі, у той час як малі підприємства не розглядають його, як необхідну умову існування.

Питанням проблематики та розвитку економічного аналізу та роздрібної торгівлі займалось багато вчених, серед яких можна виділити М.І. Баканов, І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, Н.Р. Вейцман, Л.Т. Гіляровська, М.В. Дембінський, О.В. Єфімова, І.П. Житна, І.І. Каракоз, В.І. Куцено, Т.М. Ковальчук, Л.І. Кравченко, І.Д. Лазаришина, Л.А. Лахтіонова, Б.М. Литвин, М.П. Любушин, А.А. Мазаракі, М.В. Мельник, Є.В. Мних, І.І. Поклад, Л.О. Примостка, М.З. Рубінов, Г.В. Савицька, В.К. Савчук, В.І. Самборський, В.І. Стражев, С.К. Татур, І.Д. Фаріон, Ю.С. Цаль-Цалко, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, С.І. Шкарабан та інші.

На сучасному етапі розвитку економіки роздрібна торгівля стала невід'ємною складовою ринкових відносин, що сприяє більш активному залученню населення до економічної діяльності. Взаємодіючи певною мірою з усіма сферами діяльності та інститутами суспільного життя, вона є важливим джерелом мобілізації потенціалу національного зростання, підвищення якості й рівня життя, задовольняючи індивідуальні потреби в товарах і послугах [1,с.228]. Саме такі позиції є основним важелем, що має запустити динамічний розвиток методики аналізу діяльності підприємства роздрібної торгівлі. Це дасть змогу приймати виважені управлінські рішення та побудувати ефективну взаємодію з іншими галузями.

З розвитком ринкових відносин відбуватиметься розширення сфери застосування економічного аналізу. Передусім аналітичні дослідження будуть спрямовані на:

– глибоке вивчення потреб ринку, вимог споживачів щодо конкурентоспроможності продукції;

– визначення пріоритетних напрямів зовнішньоекономічної діяльності;

– ефективність інвестицій;

– вивчення кредитної і конкурентної здатності суб'єктів господарювання всіх організаційно-правових форм власності [2, с.120].

Враховуючи, що Україна наразі характеризується ринковою економікою, що розвивається, а також те, що розглядається саме галузь торгівлі, особливого значення набуває оперативний аналіз. Оперативний аналіз полягає у щоденному спостереженні, щоб виявити усі можливі відхилення та їх наслідки, а також допомагає розробити методи усунення негативного впливу. Перевага оперативного аналізу полягає в його дієвості, тобто в можливості керівництва своєчасно втручатися в господарські процеси для надання їм бажаної спрямованості [3,с.68].

Враховуючи, що представниками роздрібної торгівлі є і великі супермаркети, виникає необхідність впровадження стратегічного управління. Стратегічне управління – багатоплановий, формально- поведінковий управлінський процес, який допомагає

формулювати та виконувати ефективні стратегії, що сприяють балансуванню відносин між організацією, включаючи її окремі частини, та зовнішнім середовищем, а також досягненню встановлених цілей [3, с.68].

Важливою частиною стратегічного управління є стратегічний аналіз, що надає повну інформацію про внутрішнє та зовнішнє середовище, ресурси, можливості підприємства. Він повинен займати таку ж важливу позицію, як і ретроспективний аналіз, адже дає змогу приймати управлінські рішення на конкретних фактах та тенденціях. Але стратегічний аналіз як сучасний напрям розвитку класичного економічного аналізу нині перебуває на етапі динамічного розвитку як у теоретичному, так і в методичному плані [3, с.69].

Роздрібна торгівля не може існувати без вдалого маркетингового плану для залучення потенційних покупців. У сучасних умовах в успішному розвитку будь-якої компанії одну з найважливіших ролей відіграє маркетинг. Тому постає необхідність впровадження і елементів маркетингового аналізу при аналізі діяльності роздрібної торгівлі. Він спрямований на вивчення попиту, ринків збуту, цінової політики і т.д.

Загалом, необхідно забезпечувати комплексність аналізу. Комплексний аналіз є основою управлінської інформаційної системи, важливим елементом розроблення науково обгрунтованих планів і підготовки управлінських рішень, інструментом оперативного контролю прийнятих рішень, дієвим засобом запобігання неефективної господарської діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів [3, с.70].

У торгівлі порівняно з іншими галузями економіки частка оборотних активів у майні підприємств є найвищою. Від складу, розміщення, ефективності використання та структури джерел фінансування оборотних активів безпосередньо залежить фінансовий стан підприємств.Система управління оборотними активами становить найбільшу частину операцій фінансового менеджменту. Мета управління оборотними активами полягає у формуванні необхідного підприємству обсягу і складу оборотних активів та підтриманні оптимальної структури джерел їх фінансування. Важливу роль у вирішенні цих завдань відіграє аналіз стану оборотних активів та їх оборотності [4,с.312].

Це викликає необхідність розвивати підходи не тільки до загального аналізу діяльності підприємства, а й до найважливіших складових частин. Тому це стосується оборотного капіталу у роздрібній торгівлі. Необхідно розвивати методику його аналізу для отримання більш якісної інформації.

Враховуючи часовий аспект та необхідність забезпечення управлінського апарату оперативною інформацією щодо стану оборотного капіталу на підприємстві, вважаємо доцільним здійснювати аналіз за такими етапами: 1) експрес-аналіз; 2) поглиблений аналіз. Завданнями експрес-аналізу є оперативна ідентифікація проблемних аспектів оборотного капіталу підприємства, що може бути визначена за рахунок порівняння показників обсягу реалізованої продукції та оборотного капіталу як показника, позитивне значення якого свідчить про можливість сплатити власні поточні зобов'язання з можливим залишком фінансових ресурсів для розширення діяльності чи можливості інвестування. Поглиблений аналіз має бути націлений на аналіз ефективності використання, якості власного оборотного капіталу на підприємстві, аналіз виконання бізнес-плану і тенденцій розвитку роздрібного товарообороту[5,с.142]. Розподіл етапів аналізу дозволяє спрогнозувати стан оборотного капіталу та впливає на своєчасність та якість управлінських рішень.

Для більш поглибленого вивчення оборотного капіталу можливо продовжити його поділ за формою. Існуючі форми оборотного капіталу – монетарна та немонетарна. Запропоновано немонетарну складову розмежувати на дві складові: нематеріальну та матеріальну. До першої групи можна віднести ліцензії, комп'ютерні програми, дозволи, квоти і т.д. До другої – товари, запаси і т.д.

Кожне підприємство намагається проіснувати якомога довше, це стосується і підприємств роздрібної торгівлі, що в умовах великої конкуренції та хиткого положення економіки стало важчим. Основною метою управлінських дій у сфері оборотного капіталу є забезпечення безперервності та ефективності поточної діяльності підприємства, а також позитивна динаміка його фінансового стану і стійкості. Тому у разі здійснення будь-яких управлінських дій необхідно орієнтуватися на той ефект, до якого дані дії призведуть в

частині зміни основних показників, що характеризують фінансову стійкість підприємства [6, с.114].

Зважаючи на тісний зв'язок оборотного капіталу і фінансової стійкості, а також можливості досить оперативної дії на суму і структуру даного розділу активу балансу, саме з урахуванням даного параметра доцільно обирати показники для визначення фінансової стійкості [6, с.114].

Серед показників ліквідності для підприємств роздрібної торгівлі необхідно залишити коефіцієнт абсолютної ліквідності. Він якнайповніше відображає платоспроможність, адже включає у себе лише найбільш ліквідні елементи оборотного капіталу. Інформативним є показник забезпеченості запасів і витрат власним оборотним капіталом. Також зберігається коефіцієнт фінансової стійкості, а для його найбільш об'єктивної оцінки необхідно використати коефіцієнт оборотності оборотних активів.

Отже, можна сказати, що на даний момент економічний аналіз діяльності підприємств роздрібної торгівлі існує, але не надає ту повноту інформації, що необхідною для прийняття виважених управлінських рішень. Тому необхідно продовжувати його розвиток. Так, роздрібна торгівля представляє собою динамічне середовище, що вимагає швидких дій, тому необхідно розподіляти аналіз у часі на експрес-аналіз та поглиблений аналіз. Таким чином, якщо на підприємствах роздрібної торгівлі одним з найважливіших елементів є оборотний капітал, від якого залежить фінансова стійкість підприємства, необхідно виважено підходити до його аналізу. Необхідно виділяти лиш найбільш інформативні показники при визначенні фінансової стійкості, що залежать від оборотного капіталу. Отже, роздрібна торгівля функціонує у рамках економіки, що постійно розвивається, тому необхідно і тут застосовувати новітні тенденції економічного аналізу.

Список використаних джерел

1. Шпильова, Ю.Б., Царук І.М. Роздрібна торгівля України: сучасний стан та перспективи розвитку [Текст]/Ю.Б. Шпильова, І.М. Царук // Вісник ЖДТУ. – 2014. - № 2. – С.227-232.
2. Мішеніна Н. В. Економічний аналіз : навчальний посібник / Н. В. Мішеніна, Г. А. Мішеніна, І. Є. Ярова. – Суми : Сумський державний університет, 2014. – 306 с.
3. Петрицька О.С. Економічний аналіз: перспективи розвитку [Текст]/О.С. Петрицька // Проблеми і перспективи економіки та управління. Теоретичні проблеми розвитку національної економіки. – 2015. - № 3. – С.67-71.
4. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності : навчальний посібник / Б. В. Гринів. – К. : Центр навчальної літератури, 2011. – 392 с.
5. МасловськаА.Ю. Розвиток методики економічного аналізу оборотного капіталу [Текст]/А.Ю. Масловська // Вісник ЖДТУ. – 2013. - № 1. – С.139-143.
6. Сідорова Т.О. Удосконалення методики оцінки фінансової стійкості на підставі аналізу оборотного капіталу [Текст]/Т.О. Сідорова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2010. - № 2. – С.114-120.

Годованець Т.С., наук.кер. Ковальчук Т.М., д.е.н., професор
Чернівецький національний університет ім.Ю.Федьковича, м.Чернівці

РОЛЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В ПРОЦЕСІ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Основа успішного функціонування будь-якого із суб'єктів ринку – це ефективне управління господарською діяльність, яке можливе тільки за умов вдалої реалізації кожної із функцій управління. Даний процес повинен супроводжуватись використанням методів економічного аналізу як такого, що може оцінити всі суттєві фактори зовнішнього та внутрішнього середовища в умовах динамічності та невизначеності ринкового середовища.

На даному етапі розвитку, спостерігається постійне зростання ролі інтеграційних процесів, що стали наслідком глобалізації. Саме такі фактори як високий рівень конкуренції, обмеження ресурсів та їх нерівномірний розподіл, високі ризики, та ряд інших причин, призвели до об'єднання суб'єктів ринку (корпорації, ТНК та ін. форми), держав (ЄС). Інтеграційний процес веде за собою ряд переваг та недоліків, які стають об'єктами дослідження економічного аналізу на макроекономічному рівні та є такими,що опосередковано впливають на процеси, які відбуваються на мікроекономічному рівні.

Із ускладненням економічних процесів питання збереження конкурентоспроможної позиції на ринку постало ще гостріше, а актуальність аналізу – зросла. Адже, тільки провівши якісний аналіз на кожному із етапів управління, можна прийняти реальне, якісне та оптимальне управлінське рішення.

Питання взаємозв'язку економічного аналізу з процесом прийняття управлінських рішень досліджується багатьма українськими науковцями, серед яких Ф.Ф. Бутинець, Б.Є. Грабовецький, Т. М. Ковальчук, Є.В. Мних, С.С.Черниш, М.Г. Чумаченко та інші.

Процес прийняття управлінських рішень передбачає, перш за все, вибір серед всіх можливих варіантів – одного, найбільш раціонального, який забезпечить максимальні вигоди в майбутніх періодах. При чому, цьому передує багатоваріантне та багатоаспектне аналітичне забезпечення. Виконуючи функцію управління, економічний аналіз є структурним елементом інших функцій управління, розвиває і доповнює їх.

Існує багато підходів щодо визначення набору функцій управління, найбільш вдала версія представлена П.В. Мельником: планування → організація → мотивація → контроль [1,с.21]. При чому, кожна з них базується на одній із головних функцій здійснення процесу управління - економічному аналізі.

Так, процес планування, не можливий без застосування методів економічного аналізу. На даному етапі відбувається: аналіз зовнішнього (стан економіки, політико-правові відносини, демографічна ситуація, конкуренти та ін..) та внутрішнього середовища (стратегія, кадровий потенціал, фінансовий потенціал та ін..); розробка на основі даних аналізу стратегічних альтернатив; аналіз розроблених варіантів; вибір та реалізація остаточної стратегії розвитку; оцінка виконання плану та його модифікація, за наявної потреби. Кінцевою метою аналізу на даній стадії процесу управління є розробка системних, реалістичних та орієнтованих на вимоги ринку планів.

Виконання планів забезпечується трудовим потенціалом суб'єкта господарювання, тому результативність даного процесу можна забезпечити тільки за умови створення ефективної організаційної структури. Роль економічного аналізу в процесі організації роботи всіх структурних підрозділів та підприємства в цілому, полягає у оцінці внутрішнього та зовнішнього середовища, технології роботи, аналізі та використанні досвіду передових гравців в даній сфері, підбір кадрів, розподіл повноважень та обов'язків; аналіз та оцінка обраної організаційної структури; знаходження «вузьких місць» та можливостей їх усунення.

Виконання прописаних планів та досягнення поставлених цілей відповідно до обраної стратегії – не можливе без застосування функції мотивації, яка реалізується через пошук потреб та їх задоволення. Базовими для здійснення аналізу є потреби А. Маслоу [2,с.394-395]. Використання аналізу в розрізі даної функції передбачає: аналіз фізіологічних потреб та пошук можливостей, і резервів для їх задоволення (матеріальна база); аналіз, пошук та по можливості задоволення потреб в безпеці (впевненість в завтрашньому дні), соціумі (організація колективних заходів), саморозвитку як потенційного ресурсу для зростання вигод організації.

Однією із найважливіших функцій процесу управління є контроль за результатами діяльності, який передбачає порівняння фактичних показників із регламентованими, аналіз відхилень, пошук причин та можливостей їх усунення. На даному етапі економічний аналіз є основним елементом методу контролю [3, с.42].

Отже, економічний аналіз є невід'ємною складовою всіх етапів управлінського процесу. І як зазначає В.М. Серединська, прийняте управлінське рішення визначатиметься глибиною, якістю і своєчасністю проведеного аналізу, тобто чим він детальніший, тим

раціональніше управлінське рішення. Цим визначається суть аналізу як функції управління, як одного із видів управлінської діяльності [4.с.11]

Роль економічного аналізу росте пропорційно ускладненню ринкового середовища, однією із причин якого є зростання впливу інтеграційних об'єднань на загальну ситуацію на ринку. Так, як Україна знаходиться на перехідному етапі в розрізі інтеграційних процесів, та прагне стати частиною найуспішнішого інтеграційного об'єднання сьогодення – Європейського союзу, тому саме зараз можна найкраще відчути всі особливості даного переходу, який знаходить своє відображення у всіх сфери діяльності, але передусім - в економіці.

Однією із переваг інтеграційних процесів є обмін великим обсягом інформації та передового досвідом в реалізації успішних реформ, програм та стратегій розвитку, в розробці та оцінці яких бере участь економічний аналіз, методи якого модифікуються та вдосконалюються в ході даних процесів, набувають нових форм та підвищують власну ефективність. Як результат зростає кількість альтернатив для прийняття раціональних управлінських рішень як на макро- так і на мікроекономічному рівні.

Особливості інтеграції як процесу, що має місце в економіці, проявляються на різних фазах економічного циклу – по-різному. Роль економічного аналізу в даному процесі полягає в наданні користувачам актуальної аналітичної інформації, яка змогла б забезпечити якісну основу для прийняття ефективного управлінського рішення, результатами якого б стало зростання економічних вигод в майбутньому.

Список використаних джерел:

1. Мельник П.В. Менеджмент: навчальний посібник / П.В. Мельник, М.М. Філоненко, Л.П. Гацька, Н.Е. Кошарська. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 154 с.
2. A. H. Maslow. A Theory of Human Motivation, 1943. – 395 с.
3. Ковальчук Т.М.Оперативний економічний аналіз в управлінні агропромисловим виробництвом. – К.: ІАЕ, 2001.- 520 с.
4. В.М. Серединська Економічний аналіз: навч. посібник / В.М. Серединська, О.М.Загородна, Р.В.Федорович. – Тернопіль: В-во Астон, 2010 - 624 с.

Головацька С. І., к.е.н., доцент,
Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

СУЧАСНА КОНЦЕПЦІЯ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

Функціонування контролінгу надає інформацію, важливу для: визначення стратегії та планування майбутніх процесів та результатів діяльності підприємства; контролю за поточною діяльністю; оптимізації витрат; оцінки ефективності діяльності; зниження суб'єктивності в процесі прийняття управлінських рішень. Контролінг переводить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи і спрямовуючи діяльність підприємства на досягнення оперативних і стратегічних цілей.

Основою концепції контролінгу є прагнення забезпечити успішне функціонування організаційної системи підприємства в довгостроковому періоді шляхом:

- адаптації стратегічних цілей до змін зовнішнього середовища;
- погодження оперативних планів зі стратегічним планом розвитку організаційної системи;
- координації та інтеграції оперативних планів за бізнес-процесами;
- створення системи забезпечення менеджерів інформацією для різних рівнів управління в оптимальні періоди часу;
- створення системи контролю над виконанням планів, корегування їх змісту та строків реалізації;
- адаптація організаційної структури управління підприємством з метою підвищення її гнучкості та здатності швидко реагувати на змінні вимоги зовнішнього середовища.

Сучасна концепція та інтерпретація сутності контролінгу передбачають його використання як інструменту, що забезпечує пошук слабких і ліквідацію вузьких місць в діяльності підприємства і орієнтованого на розвиток та довготривале ефективне функціонування підприємства у майбутньому відповідно до поставлених стратегічних цілей. При такому розумінні контролінгу він задіяний на всіх стадіях управлінського процесу, кінцевою метою якого є забезпечення конкурентоспроможності і прибутковості підприємства. Узагальнивши ключові положення сучасної концепції контролінгу витрат можна систематизувати їх наступним чином:

1. Контролінг – якісно новий і перспективний інструмент у вирішенні завдань менеджменту на підприємстві, адекватний умовам інформаційного суспільства і епохи глобалізації.
2. Контролінг слід розглядати як концепцію керівництва підприємством, орієнтовану на її довготривале і ефективне функціонування в постійно змінних умовах.
3. Контролінг орієнтований на забезпечення вищої ефективності і конкурентоспроможності підприємства в умовах невизначеності і нестабільності ринкового середовища.
4. Контролінг покликаний підтримувати, сприяти оптимізації процесу управління підприємством і ухвалення управлінських рішень.
5. Контролінг реалізує свої функції, грунтуючись на базових положеннях системного підходу про інтеграцію, взаємозв'язки, зворотні зв'язки при визначенні комплексної методології, при урахуванні всіх рівнів управління підприємством.
6. Контролінг є інформаційно-аналітичною підсистемою, що обслуговує управлінський процес, де формуються дані для ухвалення управлінських рішень, пов'язаних оптимізацією алгоритму «витрати-прибуток».
7. Контролінг синтезує, зв'язує воєдино функції обліку, контролю, аналізу і планування, інтегрує і координує їх, не підміняючи собою жодну з функцій управління, а лише переводячи управління підприємством на якісно новий рівень.
8. Контролінг забезпечує цілісний погляд на діяльність підприємства у минулому, сьогодні і у майбутньому, комплексний підхід до виявлення і вирішення проблем, що постають перед підприємством.
9. Контролінг забезпечує переорієнтацію системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень.
10. Контролінг уособлює концепцію єдиної інформаційної системи управління, її впровадження, координацію функціонування інформаційної системи, оптимізацію інформаційних потоків на підприємстві, а також методику збору і обробки даних.

Таким чином, основна ідея концепції контролінгу витрат полягає в підвищенні ефективності оперативного і стратегічного управління підприємством. Підсистема контролінгу покликана забезпечувати ефективність схвалюваних управлінських рішень і сприяти оптимізації ділової стратегії і політики системи, що управляє.

Список використаних джерел

1. Ансофф І. Стратегічне управління / І. Ансофф : [пер. з англ.]. – М. : Економіка, 2005.
2. Зоріна О. А. Проблематика трактування контролінгу / О. А. Зоріна // Статистика України : наук.-інформ. журнал. – К. : НТК статистичних досліджень, 2011. – № 1 (52). – С. 40-44.
3. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво "Растр-7", 2014. – 288 с.
4. Леонов Я.В. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності [Електронний ресурс] / Я.В. Леонов // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2014. - № 1(3). Том 2. - Режим доступу до журн.: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/bmnef/2010_1_2/24.pdf
5. Партин Г. О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія / Г. О. Партин. – К. : УБС НБУ, 2013. – 219 с.

Гришкевич П.М., наук. кер. Осадча О.О., к.е.н., доцент
Національний університет водного господарства і природокористування, м. Рівне

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У ВІЙСЬКОВИХ ЧАСТИНАХ МІНІСТЕРСТВА ОБОРОНИ УКРАЇНИ

Ефективна діяльність військових частин в умовах ринкових відносин багато в чому залежить від організації внутрішнього контролю та аудиту. Наявні методи і форми економічного контролю та аудиту неспроможні задовольнити інформаційні потреби керівників військових частин. Усе це вказує на актуальність створення у військових частинах підрозділів внутрішнього аудиту.

Сьогодні в рамках реформування бюджетної системи органами державного сектора зроблено немало кроків до покращення ефективності управління державними коштами, проте залишається багато невирішених питань, які потребують розв'язання та доопрацювання з боку Уряду та держави.

Тенденція до зростання необхідності в організації внутрішнього аудиту бюджетних установ підтверджується й порядком реформування системи державного фінансового контролю, напрям якого законодавчо закріплений Концепцією розвитку Державного внутрішнього фінансового контролю [3]. Так, згідно з цією Концепцією передбачається перегляд такого переліку суб'єктів, як Державна фінансова інспекція та Рахункова Палата України, а також встановлюється обов'язкова організація внутрішнього аудиту бюджетних установ.

В Україні науковим і практичними проблемами контролю та аудиту приділяється багато уваги з боку вчених. Зокрема, значний науковий внесок у розвиток теоретичних питань державного контролю та аудиту зробили такі вітчизняні науковці як Н. І. Дорош, Л. О. Сухарева та ін. Питанню оцінки якості внутрішнього аудиту присвячені праці наступних авторів: Яна ван Тайнена, Андрєєва П. П., О. О. Чечуліної О. О., Манфреда ван Кастерена. Проте, не зважаючи на значні здобутки вчених й досі залишається багато невирішених питань, які пов'язані з організацією внутрішнього аудиту, що й визначає актуальність обраної теми дослідження.

Одним з найважливіших інструментів забезпечення ефективної та послідовної реалізації управлінської політики у бюджетних установах є операційний аудит. Цей вид аудиту широко використовується для вирішення багатьох управлінських проблем на Заході і поступово набуває поширення в Україні. На жаль, процес розвитку операційного аудиту у нашій державі дещо уповільнений майже повною відсутністю наукових праць, у яких би теоретично обгрунтовувалися його методологія та організація.

Наявність внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою успішного розвитку господарської діяльності в умовах швидких змін зовнішнього середовища, ускладнення процесів та розподілу функцій управління.

Відмінності внутрішнього контролю від внутрішнього аудиту полягають в тому, що до першочергових обов'язків контролерів належить запобігання та виявлення помилок, розкрадань тощо. Тоді як метою внутрішнього аудиту є вдосконалення організації діяльності в цілому. А це означає, що перед внутрішнім аудитором ставляться більш поширені цілі та завдання, ніж перед контролюючим суб'єктом.

Метою внутрішнього аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності бюджетних організацій, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє підвищенню результативності прийняття управлінських рішень, досягненню мети діяльності.

Внутрішній аудит – це незалежна експертна діяльність аудиторської служби (відділу внутрішнього аудиту, аудитора) суб'єкта господарювання для перевірки й оцінки, на підставі якої управлінський персонал спроможний приймати ефективні оперативні та стратегічні рішення.

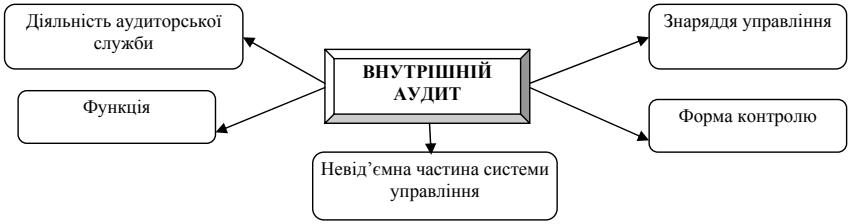


Рис. 1. Підходи до визначення поняття «внутрішній аудит» (узагальнено автором)

Метою внутрішнього аудиту є забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення наступних базових цілей у діяльності бюджетних організацій:

- ✓ достовірність та правдивість інформації;
- ✓ виконання правил, планів, процедур, законів, положень та контрактів;
- ✓ економне та ефективне використання бюджетних коштів;
- ✓ досягнення поставлених цілей діяльності та окремих бюджетних програм;
- ✓ відображення в аудиторських звітах всієї інформації щодо перевірок та рекомендацій з удосконалення.

Об'єктами внутрішнього операційного аудиту у військових частинах є як управлінські рішення командування військової частини з питань її фінансово-господарської діяльності, так і безпосередньо дані обліку та звітності, планові документи, господарські договори, фінансово-господарські операції, бухгалтерський облік, фінансова та статистична звітність і внутрішньогосподарський фінансовий контроль.

Базовим елементом внутрішнього аудиту є визначення ризиків та оцінки їх можливого впливу на результати фінансово-господарської діяльності військової частини й показників її фінансової звітності. Визнання й оцінка ризиків здійснюється та кожному етапі внутрішнього аудиту.

Планування внутрішнього аудиту здійснюється підрозділами Департаменту внутрішнього аудиту та фінансового контролю Міністерства оборони України. Для проведення внутрішнього аудиту за бюджетний рік за конкретною військовою частиною наказом Міністра оборони України закріплюються аудитори.

Кількість аудиторів на одну військову частину визначається залежно від кількості бюджетних програм, учасником яких є військова частина, обсягів бюджетного фінансування, кількості структурних підрозділів, особливостей організації бухгалтерського обліку, системи внутрішньогосподарського фінансового контролю та інших чинників. Командиру військової частини, в якій проводитиметься внутрішній аудит, не пізніше ніж за 10 календарних днів до його початку надсилається повідомлення про відповідальних про його здійснення посадових осіб [2].

Етапи проведення внутрішнього аудиту наведені у таблиці 1.

Отже, організація внутрішнього аудиту військових частин у загальному вигляді передбачає сукупність процесів, що ведуть до утворення досконалих взаємозв'язків між частинами цілого. У даному аспекті під цілим розуміється система внутрішнього аудиту, яка водночас виступає підсистемою системи державного фінансового контролю в Україні.

У загальному вигляді системний підхід до організації внутрішнього аудиту військових частин можна зобразити таким чином (рис. 2).

Таблиця 1.

Етапи проведення аудиту

Етап	Характеристика
І етап	Підготовка до проведення внутрішнього аудиту
ІІ етап	Проведення поточних аудиторських процедур
ІІІ етап	Дослідження річної фінансової звітності, документування результатів фінансово-господарського аудиту та реалізації його матеріалів

Джерело: розроблено автором на основі [1]



Рис. 2. Системний підхід до організації внутрішнього аудиту у військових частин (запропоновано автором)

Висновки. Виходячи з вищевикладеного матеріалу випливає, що питання організації та методики проведення внутрішнього аудиту є досить актуальним. У Міністерстві оборони України, Збройних силах України, підрозділи внутрішнього аудиту створені були лише в 2012 році. До цього він в органах державного сектору не проводився. Саме тому дослідження та розвиток цього напрямку є питанням новим, цікавим та таким, що потребує вивчення.

Список використаних джерел

1. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 року № 3125 – XII.
2. Наказ міністра оборони України № 753 від 14 листопада 2012 року.
3. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www. dkrs.gov.ua.

Дорош Н. І., д.е.н., професор
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, м. Київ

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Сучасні євроінтеграційні процеси економіки України характеризуються розвитком глобалізації та інтеграція національної економіки у глобальну господарську систему. Це ставить перед українським аудитом нові важливі завдання, на вирішення яких необхідно зосередитися аудиторській громадськості.

З метою посилення іміджу аудиторської професії в суспільстві, довіри інвесторів до справедливості та достовірності фінансових звітів, що публікуються підприємствами, через подальше підвищення якості обов'язкового аудиту в Європейському Союзі було прийнято декілька важливих документів. Це: Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору) та Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу і скасування Рішення Європейської Комісії 2005/909 /ЕК.

Основна спрямованість таких документів полягає у створенні системи суспільного нагляду, контролю за діяльністю аудиторських фірм, які проводять аудит суб'єктів суспільного інтересу.

Питання, які потребують урегулювання в Україні – прийняття відповідного закону щодо створення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Доцільно, щоб законодавчий акт урегулював також всю аудиторську діяльність, яка відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг включає не тільки обов'язковий аудит достовірності фінансової звітності, а й інші супутні аудиторські послуги. З цією метою також в законі доцільно вказати перелік робіт, здійснення яких не допускається одночасно з проведенням обов'язкової аудиторської перевірки суб'єктів господарювання, які мають суспільний інтерес.

Необхідно законодавчо забезпечити діяльність аудиторських фірм, які будуть здійснювати обов'язковий аудит суб'єктів господарювання суспільного інтересу, а також аудиторських фірм суб'єктів, які не становлять суспільного інтересу, та можуть проводити ініціативний аудит й надавати супутні послуги.

Потребують урегулювання питання щодо розмежування функцій між органом суспільного нагляду та професійними організаціями стосовно: розробки та впровадження стандартів аудиту; системи забезпечення якості; дисциплінарних заходів та санкцій; сертифікації аудиторів. Проведений аналіз показав, що в багатьох європейських країнах перевірки контролю якості проводяться професійними організаціями аудиторів під контролем національних органів суспільного нагляду як щодо суб'єктів, які не становлять суспільного інтересу (не-ССІ), так і суб'єктів, які становлять суспільний інтерес (ССІ). Є також велика група країн, в яких перевірки аудиторських фірм ССІ проводяться національними органами суспільного контролю, а аудиторських фірм не-ССІ професійними організаціями. Один із зазначених варіантів можна запровадити в Україні.

З метою удосконалення системи забезпечення якості аудиторських послуг пропонується встановити вимоги, передбачені Директивою, до проведення відповідних перевірок суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит, не частіше одного разу на три роки, для інших аудиторських фірм та аудиторів – не частіше одного разу на шість років. Також необхідно посилити вимоги до аудиторських фірм та аудиторів щодо запровадження системи контролю якості.

Список використаних джерел:

1. Директива 2014/56/ЄС Європейського парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р., що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів (стосується Європейського економічного простору). [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.apu.com.ua

2. Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу і скасування Рішення Європейської Комісії 2005/909 /ЕК. [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.apu.com.ua

Замула І.В., д.е.н., професор Травін В.В., к.е.н., доцент
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

МАРКЕТИНГОВИЙ АНАЛІЗ РИНКУ ЕКОЛОГІЧНО ЧИСТОЇ ПРОДУКЦІЇ

В ринкових умовах успішність товаровиробників визначається рівнем ефективності виробництва, яка, в основному, залежить від ступеня задоволення потреб суспільства з найменшими витратами. На сьогодні визначальною характеристикою, яка формує попит на продукцію, є її якість, в тому числі з огляду на екологічну безпеку.

Сучасні товаровиробники змушені працювати в умовах обмеженості ресурсів, що спричинило науковий пошук у сфері генної інженерії та розповсюдження генно модифікованих організмів у тому числі у продуктах харчування. Поряд з цим виникла проблема забруднення навколишнього середовища генно модифікованими організмами та незадовільного їх впливу на здоров'я людей, що актуалізувало питання необхідності переходу до положень концепції стійкого розвитку.

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх країн і підприємств, адже тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною та рентабельною. На мікрорівні вона повинна розглядатися через призму оцінки переваг і недоліків виробництва екологічно чистої продукції для підприємств, які зацікавлені у просуванні такої продукції на ринок.

Актуальності набувають дослідження особливостей маркетингових досліджень щодо реалізації екологічно чистої продукції, виробленої з дотриманням положень концепції стійкого розвитку.

Під екологічно чистою продукцією розуміється продукція, яка сприймається споживачами як безпечна для здоров'я людини та для навколишнього середовища. Виробництво екологічно чистої продукції є практичною реалізацією положень концепції стійкого розвитку і повинно включати економічне зростання, соціальний розвиток та захист навколишнього середовища.

Однією з найгостріших проблем сьогодення, яка значно впливає на екологічну чистоту продукції, є виробництво продуктів, що містять ГМО. Впровадження у виробництво ГМО, використання кормів і споживання продуктів харчування з продуктами їх переробки є потенційно ризиковим для здоров'я населення та екологічного балансу на генетичному рівні.

Нормативне регулювання виробництва та реалізації продукції з вмістом генно-модифікованих організмів у різних країнах відрізняється, але принципи організації поводження з такою продукцією єдині:

1. Безпечність – продукція повинна бути безпечною і не становити загрози здоров'ю людей або тварин, а також навколишньому середовищу.

2. Право вибору – навіть якщо генно-модифікована продукція отримує дозвіл на виробництво та реалізацію, споживачі повинні мати право вибору –- використовувати його чи ні. Виконання вказаного принципу забезпечується дотриманням таких правил:

2.1. Маркування – генно-модифіковані організми повинні бути ясно промарковані.

2.2. Відстеження – інформування про вміст генно-модифікованих організмів у сировині, яка використана для виробництва продукції.

На Україні нормативними документами, які регулюють поводження з генно-модифікованими організмами є: Закон «Про державну систему біобезпеки при створенні, перевірці, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів» [3]; Постанова від 18.02.2009 р. № 114 про «Порядок державної реєстрації генетично

модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних та лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням» [4]; Закон «Про захист прав споживачів» (ст. 15, п 6) «Інформація про продукцію повинна містити: відмітку про наявність або відсутність у складі продуктів харчування генетично модифікованих компонентів» [2].

Щодо світових регулюючих документів, то продовольча та сільськогосподарська організація ООН разом з Всесвітньою організацією охорони здоров'я розробили додаток до Кодексу Аліментаріус – «Foods derived from modern biotechnology», що регулює правила безпеки щодо генно-модифікованих продуктів [6].

Отже, підприємство, плануючи виробництво нової продукції, повинно визначити свою нішу на ринку зважившись всі переваги та недоліки виробництва та реалізації продукції з ГМО або екологічно чистої, виробництво якої відповідає принципам концепції стійкого розвитку. Маркетингові дослідження при цьому повинні бути спрямовані на виявлення тенденцій і закономірностей розвитку потенційного ринку збуту продукції підприємства з метою зниження ступеня невизначеності та підвищення якості прийняття управлінських рішень. За оцінками експертів [1] ринок екологічно чистої продукції постійно зростає. Але відсутність маркетингового досвіду українських підприємств ускладнює просування та реалізацію такого виду продукції.

Ефективність маркетингових досліджень значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення. Джерела інформації при цьому використовуються як первинні, так і вторинні.

Дослідження необхідно починати з оцінки вторинних зовнішніх і внутрішніх джерел інформації. Результатом такої оцінки має бути відповідь на питання: чи доцільним буде виробництво та збут екологічно чистої продукції в межах чинного законодавства та з урахуванням стратегії розвитку підприємства?

При оцінці первинних джерел інформації, яка здійснюється за умови позитивного результату після оцінки вторинних джерел інформації, необхідно дати відповідь на питання: чи ефективним буде для підприємства виробництво та збут екологічно чистої продукції?

На ефективність виробництва значний вплив має фінансовий результат від здійснених операцій, який залежить від доходів і витрат підприємства, на які впливають ціна сировини при закупівлі та ціна готової продукції, призначеної для продажу. Тому ціноутворення при виробництві та реалізації екологічно чистої продукції потребує перегляду з метою коригувань для наближення його до принципів стійкого розвитку.

При реалізації продукції з ГМО необхідно використовувати такі ціни, які б стимулювали виробників не виробляти, а споживачів не споживати продукцію, що не відповідає екологічним стандартам якості. Порядок формування цін на екологічно чисту і забруднену продукцію запропонували Г.В. Черевко, М.І. Яцків [5, с. 76-77]. Підтримуючи позицію вказаних вчених, вважаємо, що ціни на продукцію різну за екологічною якістю повинні відрізнятися і бути регульованими. Так, ціна на екологічно чисту продукцію складається з витрат на її виробництво та реалізацію, витрат на охорону навколишнього природного середовища, здійснених при її виробництві, та суми прибутку виробника. Виробництво такої продукції є екологічно чистим і передбачає охорону навколишнього природного середовища через здійснення відповідних екологічних витрат.

Ціна реалізації такої продукції споживачам не відрізняється від ціни закупівлі, адже її виробник вже на етапі виробництва потурбувався про охорону навколишнього природного середовища (використання екологічно чистих технологій, сировини, експертиза якості продукції тощо).

Щодо ціни закупівлі екологічно забрудненої продукції, то вона складається з ціни, пропонованої виробником, а саме витрат на виробництво та реалізацію продукції і суми запланованого виробником прибутку, за мінусом суми витрат на охорону навколишнього природного середовища, які не були понесені при виробництві зазначеної продукції.

Ціна реалізації споживачам такої продукції складається з ціни закупівлі, витрат на охорону навколишнього природного середовища, які повинен був здійснити виробник під час виробництва та витрат на відновлення навколишнього природного середовища, що

необхідно понести для відновлення балансу у навколишньому середовищі після виробництва екологічно забрудненої продукції. У зв'язку з тим, що витрати на відновлення порушеного навколишнього природного середовища у більшості випадків перевищують витрати на його охорону та незабруднення, ціна реалізації екологічно забрудненої продукції за такою схемою буде більшою за ціну реалізації аналогічної екологічно чистої продукції. Такий порядок ціноутворення буде сприяти зменшенню виробництва та споживання екологічно забрудненої продукції.

Різниця між цінами реалізації і закупівлі екологічно забрудненої продукції формує фонд охорони навколишнього середовища, засоби з якого використовуються для охорони та/або відновлення порушеного навколишнього природного середовища.

Наведений порядок ціноутворення сприятиме досягненню положень концепції стійкого розвитку в частині екологізації виробничого процесу, а також окреслює конкурентні переваги виробників екологічно чистої продукції за умови надання споживачам продукції достовірної інформації про її якість екологічної точки зору.

Отже, ринок екологічно чистої продукції в Україні знаходиться на початковій стадії розвитку, але має потенціал до подальшого розвитку, що стимулює удосконалення теоретичних, організаційних та практичних аспектів маркетингового аналізу у вказаній сфері. Просування екологічно чистої продукції на ринок та забезпечення при цьому ефективності діяльності підприємства-виробника може бути досягнуте через застосування удосконаленого механізму ціноутворення на продукцію, вироблену із дотриманням вимог концепції стійкого розвитку. Реалізація наведених пропозицій дозволить створити умови для забезпечення соціальної та продовольчої безпеки суспільства й окремої особи як члена суспільства.

Список використаних джерел

1. Артиш В.І. Організаційно-економічні передумови формування ринку екологічно чистої продукції в Україні [Електронний ресурс] / В.І. Артишин. – Режим доступа : http://www.info-pressa.com/article-553.html.
2. Закон України від 12.05.1991 № 1023-XII «Про захист прав споживачів» зі змінами та доповненнями [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1023-12?test=dCCMfOm7xBWMUzYEZiHVRKLKHI4o.s80msh8Ie6
3. Закон України від 31.05.2007 № 1103-V "Про державну систему біобезпеки при створенні, перевірці, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів" зі змінами та доповненнями[електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1103-16
4. Постанова від 18.02.2009 р. № 114 про «Порядок державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних та лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням» зі змінами та доповненнями [електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/114-2009-%D0%BF
5. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с.
6. Foods derived from modern biotechnology [електронний ресурс]. – Режим доступу:ftp://ftp.fao.org/codex/Publications/Booklets/Biotech/Biotech_2003e.pdf

Зеленська В.В., наук. кер. Гноєва І.М., ст. викладач
Кременчуцький національний університет ім. Михайла Остроградського, м. Кременчук

ДИНАМІКА ЦІН ТОВАРІВ НА СПОЖИВЧОМУ РИНКУ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА ДОБРОБУТ НАСЕЛЕННЯ

На сьогодні головною проблемою людства є підвищений рівень цін на споживчі товари. Адже вони є товарами першої необхідності для людини і виступають незамінними на ринку. Потреба в їхньому споживанню ніколи не буде зменшуватися, а навпаки буде зростати. Хоча людина і отримує дохід запевний обсяг роботи, вона витрачає його на комунальні платежі, страховки, продукти харчування та на інші виплати. Відповідно, середньостатистичний українець не задовольняє у повній мірі свої потреби і не відтворює свою робочу силу на такому рівні, як це робить пересічний європеєць [3].

Актуальність обраної темиполягає в тому, що ціни на будь-які товари зростають з кожним днем, а споживання їх все одно не зменшується. Тому динаміка цін товарів є вагомим в житті кожної людини. Ця тема стосується кожного українця, адже нестабільність на ринку призводить до погіршення життєвого рівня населення.

Метою дослідження є аналіз динаміки цін на споживчому ринку, виявлення впливу економічних процесів держави на рівень цін товарів і послуг та дослідження основних завдань, які призведуть до зменшення соціального напруження.

Споживчий ринок включає суб'єкти господарювання, які забезпечують прибуток та значні результати виробництва. Механізмом регулювання споживчого ринку є ціна. Саме від неї залежить рівень споживання та задоволення потреб. В умовах ринкової економіки вона є грошовим показником виміру вартості товару та витрат на його придбання й використання [1]. Показником, який характеризує зміну цін товарів і послуг за певний період часу є індекс споживчих цін.Він регулює рівень інфляції країни, є змінним і вираховується кожного року(Рис. 1).

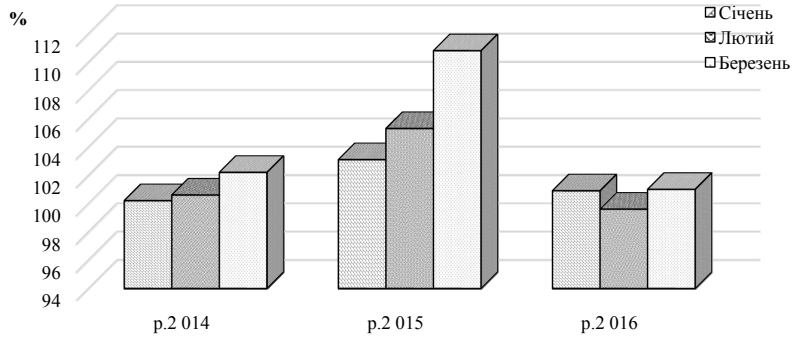


Рис. 1. Динаміка індексів споживчих цін на товари та послуги до попереднього місяця, у відсотках (побудовано автором за даними [2]).

Отже, виходячи з даних показників, ми бачимо зростання індексу споживчих цін в кожному місяці. Найбільший рівень індексу споживчих цін прослідковується в березні 2015 року (110,8 %), а найменший в лютому 2016 року (99,6 %). На сучасний момент станом на 11 квітня 2016 року порівнюючи з березнем 2016 року зросли такі товари: хліб пшеничний з борошна(10,44 грн.), свинина(64,98 грн/кг), борошно пшеничне(8,64 грн.), крупи гречані(31,21 грн/кг), масло вершкове жир. 72-73%(105,92 грн/кг), олія соняшникова(30,76 грн.). Знизилися такі споживчі товари: рис(15,92 грн/кг), ковбаси варені(55,95 грн/кг), цукор(14,33 грн/кг), картопля(5,12 грн/кг), яловичина(82,03 грн),

сало(40, 57 грн.). Незмінними товарами залишилися хліб житній(9,99 грн.), макаронні вироби(9,82 грн.)[2]. Тому, проаналізувавши динаміку, можемо визначити, що споживчі товари на ринку збільшують і знижують свою ціну протягом кожного місяця. Зниження цін призводить до збитку продавця та кризи усієї фірми, а збільшення – до скорочення попиту на дану продукцію. Тому повинен бути встановлений баланс між ціновими категоріями.

Головними завданнями органів торговельної політики є:

-матеріальна допомога населенню з боку державного управління;

-збільшення заробітної плати, стипендій, пенсійних надходжень;

-забезпечення прибутковості та стимулювання процесу споживання;

-проведення цінової політики;

-впровадження інформаційних технологій та інновацій в процес виробництва на ринку;

-створення системи управління для стабілізації цін споживчого кошику;

-застосування цінових знижок, які здійснять підвищення попиту на ринку та придбання покупцями більшої кількості товарів;

-створення оптимальних варіантів та умов на користь споживача;

-створення рівноважної ціни;

Вирішення цих завдань призведуть до:

-зменшення соціального напруження;

-вихід з кризового стану та розвиток національної економіки;

-забезпечення життєдіяльності та добробуту громадян;

-подолання конфлікту між населенням та органами держаної влади;

-забезпечення високого рівня платоспроможності та підвищення ефективності результатів на ринку;

-розвитку ринку споживача, який забезпечить перехід економіки на новий рівень свого розвитку;

З попередніх досліджень необхідно зазначити, що рівень цін набуває все більшого впливу на життєдіяльність людей. Адже вона є мірою задоволення людських потреб, особливо у продуктах харчування. На сьогодні купівельна спроможність населення має напрямок до спаду. Адже різке підвищення цін на споживчі товари призводить, насамперед, до погіршення суспільної рівноваги, яка в першу чергу відображається на економічному становищі України та на рівні національної економіки. Механізмом регулювання цієї ситуації є держава. Обов'язком органів державної влади є підтримання стабільності країни, суспільного життя та матеріального становища населення.Отже, задоволення людських потреб прямо пропорційне до матеріального добробуту населення.

Список використаної літератури

1. Жегус О. В. Ціна як соціальний індикатор розвитку споживчого ринку / О. В. Жегус, Т. М. Парцирна // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2013. - Вип. 2(1). - С. 209-215. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2013_2(1)__31.
2. Державна служба статистики України: статистична інформація [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.
3. Штапаук Г. П. Стратифікація суспільних уподобань на споживчому ринку при формуванні соціально-рівноважної цінової політики / Г. П. Штапаук // Економічний вісник Національного гірничого університету. - 2013. - № 2. - С. 157-163. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evngu_2013_2_22.

Іскра А.О., наук. кер. Зубілевич С.Я., к.е.н., професор
Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

ПОСЛІДОВНІСТЬ ТА ЗМІСТ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

В сучасних умовах, зважаючи на складне становище вітчизняної економіки, виникає необхідність раціонального використання наявних ресурсів та провадження ефективної діяльності установ, що фінансуються з державного бюджету. Для вирішення поставлених завдань керівникам установ та розпорядникам бюджетних коштів усіх рівнів потрібно приймати обгрунтовані управлінські рішення, керуючись результатами проведеного аналізу сучасної фінансової звітності. Відповідно до Стратегії розвитку системи управління державними фінансами [1], облік і звітність бюджетних установ удосконалюються як складова цієї системи і, в свою чергу, потребують перегляду підходи до аналізу інформації, яка надається. Тому метою даного дослідження є вивчення існуючих та розроблення нових рекомендацій щодо аналізу фінансової звітності бюджетних установ в умовах її реформування.

Не можна не погодитися з думкою Н.В. Ковтун та Я.А. Шнуренко [2], що основною метою аналізу в бюджетних установах до недавнього часу був аналіз виконання кошторису, формування видатків та цільового використання коштів загального і спеціального фондів. При цьому увага зосереджувалася на: перевищенні фактичних видатків над затвердженими асигнуваннями; зменшенні фактичних видатки порівняно із затвердженими асигнуваннями; перевищенні фактичних видатків над касовими; зменшенні касових видатків порівняно із затвердженими асигнуваннями; перевищенні касових видатків над фактичними [3].

Поступово під час аналізу фінансових звітів бюджетних установ почали використовувати методи, які застосовувалися в аналізі фінансової звітності підприємств, враховуючи специфіку фінансування та функціональне призначення установ. Найбільш повно, на нашу думку, завдання сучасного фінансового аналізу бюджетних установ визначені О.В. Яришко та Т.Є. Ткаченко [4, с. 174]. Вони включають: дослідження фінансової стійкості, ефективності використання майна (капіталу), забезпечення організації власними оборотними коштами; об'єктивне оцінювання динаміки та стану ліквідності, платоспроможності та фінансової стабільності; залучення та використання бюджетною установою фінансових коштів.

Проте реформування фінансової звітності та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – П(С)БОДС призвели до значних кількісних та якісних змін в інформації, яка може використовуватися для аналізу. Як відомо, з 2017 року фінансова звітність включатиме Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки [4]. Постає питання щодо процесу аналізу нової звітності, методів аналізу та тлумачення його результатів.

На сьогодні існують основні два підходи до визначення послідовності процесу аналізу – за організаційними етапами (визначення об'єкта, мети, завдань, методів аналізу;

визначення джерел інформації; вибір показників за напрямами; збір інформації; проведення аналізу; узагальнення результатів аналізу та розробка заходів з підвищення ефективності роботи установи) та завданнями аналізу (загальний аналіз діяльності, аналіз джерел фінансування, аналіз показників балансу, аналіз результатів виконання кошторису доходів та витрат, аналіз основних засобів, аналіз видатків).

В.Т. Александров [5] надає перевагу другому підходу. О.В. Яришко та Є.Ю. Ткаченко вважають, що обидві класифікації можуть застосовуються одночасно під час проведення аналізу [6, с. 178-180].

Таку ж думку висловлює Л.В. Лелявська [7], проте вона по-іншому класифікує види аналізу за його завданнями, які визначаються в розрізі елементів (груп або окремих статей) фінансової звітності.

Ще одна точка зору висловлена О.В. Богданюк – це поділ виконуваних робіт на підготовчі, основні та заключні [9].

На наш погляд, усі пропозиції можуть бути інтегровані в такій послідовності: організаційні етапи аналізу (підготовчий, основний, заключний) з деталізацією відповідних робіт на кожному етапі (наприклад, підготовчий - визначення об'єкта, мети, завдань, методів аналізу; визначення джерел інформації; вибір показників за напрямами; збір інформації; основний етап – проведення аналізу та узагальнення його результатів; заключний – розробка заходів по підвищенню ефективності діяльності установи). На кожному етапі, де доцільно, можна також застосувати класифікацію аналізу відповідно до визначених завдань.

Під час здійснення аналізу фінансової звітності бюджетних установ слід використовувати такі методи: аналіз динаміки (горизонтальний або часовий аналіз); структури (вертикальний аналіз); трендовий аналіз; порівняльний аналіз; факторний аналіз; параметричний (аналіз відносних показників – коефіцієнтів).

Особливої уваги потребує вибір відносних показників. На додаток до тих, які характеризують виконання кошторису доходів і видатків, пропонується визначати такі (табл. 1.). Заслуговують на увагу й пропозиції О.Л. Міклухи [10] щодо показників функціональної діяльності бюджетних установ.

Таблиця 1

Відносні показники, рекомендовані для аналізу діяльності бюджетних установ

Перелік фінансових коефіцієнтів	Автори		
	Семеренська А.А. [8]	Лелявська Л.В. [7]	Яришко О.В., Ткаченко Є.Ю. [6]
1	2	3	4
Фінансова стійкість			
Коефіцієнт незалежності (автономії)	+	+	+
Коефіцієнт фінансової залежності	+		+
Коефіцієнт загальної заборгованості	+	+	
Коефіцієнт концентрації власного капіталу			+
Коефіцієнт маневреності власних обігових коштів		+	
Коефіцієнт маневреності робочого капіталу		+	
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	+	+	+
Коефіцієнт фінансової стабільності			+
Коефіцієнт фінансової стійкості	+	+	+
Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	+	+	
Ліквідність (платоспроможність)			
Коефіцієнт абсолютної (термінової) ліквідності		+	+
Проміжний коефіцієнт покриття		+	+
Загальний коефіцієнт покриття		+	+
Показник співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості		+	+
Оцінка економічного потенціалу установи			
Частка основних засобів в активах			+
Коефіцієнт зносу основних засобів			+
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	+	+	
Коефіцієнт оновлення			+
Коефіцієнт мобільності активів			+

Таким чином, не дивлячись на особливості бюджетних установ, загальні підходи до аналізу їх фінансової звітності подібні до аналізу фінансової звітності підприємств. Проте

метою такого аналізу є оцінка можливостей ефективно виконувати суспільну функцію, яка покладена на відповідну бюджетну установу. На наш погляд, для цього потребують подальшого розробки методика аналізу Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал та Приміток до фінансових звітів бюджетних установ.

Список використаних джерел

1. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами. Затв. розпорядженням Кабміну України від 1 серпня 2013 р. № 774-р// [Ел. ресурс]- Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/774-2013.
2. Ковтун Н.В., Шнуренко Я.А. Удосконалення системи обліку та контролю в бюджетних установах за результатами аналізу виконання кошторису (на прикладі Інституту технічної теплофізики Національної академії наук України)// Економіка: реалії часу. – 2014. - №5(15). – С. 96-102.
3. Людвенко Д. В. Аналіз кошторису доходів та видатків бюджетної установи // [Ел. ресурс]- Режим доступу: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=69524.
4. НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності»//[Ел. ресурс] - Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11.
5. Александров В.Т. Планування, облік, звітність, контроль у бюджетних установах : навч. посібник / В.Т. Александров. – К.: АВТ лтд, 2004. – 387 с.
6. Яришко О.В. Фінансовий аналіз діяльності бюджетних організацій / О.В. Яришко, Є.Ю. Ткаченко // Вісник Запорізького нац. ун-ту. – 2008. – № 1 (3). – С. 174–180
7. Лелявська Л.В. Розробка організаційно-методичних положень економічного аналізу витрат на утримання та поліпшення водогосподарських об'єктів// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2015. - Вип. 1 (31). – С. 212-233.
8. Семеренська А. А. Особливості аналізу фінансово-господарської діяльності бюджетної організації//[Ел. ресурс] - Режим доступу: http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/.pdf
9. Богданюк О.В. Аналіз виконання кошторису як спосіб ефективного контролю використання коштів бюджетної установи// Проблемы материальной культуры – Экономические науки. – 2008.- С. 13-16.
10. Міклуха О.Л. Методичні вказівки та завдання до практичних занять та виконання самостійної роботи з навчальної дисципліни «Спецсемінар: аналіз діяльності бюджетних установ та банків» студентами денної та заочної форм навчання спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит» /О.Л. Міклуха- Рівне, НУВГП, 2013.- 19 с.

Каменська Т.О., д.е.н., доцент
Завідувач Національного центру обліку та аудиту НАСОА

КОНЦЕПЦІЯ СЕРТИФІКАЦІЙНОЇ ПРОГРАМИ В УКРАЇНІ

В основі фінансово-економічної кризи, яка на сьогодні має місце в Україні, лежить ряд об'єктивних факторів. Деякі з них безпосередньо пов'язані з системою підготовки професійних кадрів, в тому числі:

– відсутністю загальнонаціональної програми післядипломного підтвердження професійного рівня в сфері управління, фінансів, підготовки фінансової звітності та розкриття інформації, зокрема у сфері державного управління;

– наявністю значної кількості різноманітних міжнародних сертифікаційних програм, які за об'єктивними причинами, що пов'язані з високою вартістю та обов'язковим знанням іноземних мов, не можуть бути доступними широкому колу користувачів;

– відсутністю мотиваційних стимулів для постійного підвищення свого професійного рівня серед фахівців вищої та середньої ланок управління.

Результати проведеного НЦОА аналізу свідчать, що на даний час в Україні дипломи найбільш розповсюджених міжнародних сертифікаційних програм має незначна кількість фахівців: дипломи CIPA, ACCA, CPA, CMA, CIMA – 800 осіб, а диплому CAP – 8000 осіб.

В той же час ринок потребує значну кількість (40-50 тис.) фахівців високої професійної компетентності.

У зв'язку з вищевикладеним, НЦОА підготував Концепцію, яка пропонує створення загальноукраїнської програми сертифікації фахівців в галузі фінансів, контролю, аудиту та менеджменту, що буде адаптована до національних особливостей, із залученням до її розробки провідних практиків, представників великого бізнесу, власників міжнародних дипломів та сертифікатів.

Концепція сертифікаційної програми направлена на досягнення основної мети по створенню єдиної системи підготовки та постійного удосконалення професійного рівня фахівців з управління, обліку та аудиту, її впровадження в Україні буде сприяти:

– підвищенню інвестиційної привабливості економіки України;

– поліпшенню стійкого фінансового стану та зростанню вартості бізнесу;

– створенню професійного іміджу через підготовку фахівців, які володіють достатніми компетенціями на рівні світових стандартів у питаннях прийняття якісних управлінських рішень;

–підвищенню ефективності діяльності, аналізу та розкриття фінансової інформації, контролю та аудиту;

–підвищенню впевненості роботодавців в професійної якості спеціалістів при прийомі на посаду;

– мотивації спеціалістів до підвищення кваліфікації та підтвердження високого професійного рівня в різних сферах діяльності.

Базовою основою Концепції є систематизація існуючих міжнародних програм, шляхом заліку екзаменів, що дозволить учасникам отримувати необхідні знання в різних сертифікаційних програмах та підтверджувати національну кваліфікацію.

Запропонована сертифікаційна програма спрямована на отримання професійної кваліфікації менеджерів для корпоративних структур, державних, суспільно значимих та інших підприємств, а саме для:

– управлінського персоналу;

– фінансових і бізнес аналітиків;

– укладачів та користувачів фінансової звітності;

– фахівців системи внутрішнього контролю та аудиту.

Концепція сертифікаційної програми в Україні пропонує підготовку фахівців та отримання професійних кваліфікацій за наступними напрямами:

– Сертифікований виконавчий директор CEO Ukraine;

– Сертифікований фінансовий аналітик CFA Ukraine;

– Сертифікованій професійний бухгалтер CPA Ukraine;

– Сертифікований внутрішній аудитор CIA Ukraine;

– Сертифікований зовнішній аудитор CEA Ukraine.

Концепція пропонує перелік дисциплін, за якими передбачається проведення іспитів для підтвердження професійної кваліфікації, що загалом відповідає вимогам Директив 2006/43/ЄС та 2014/56/ЄС Європейського Парламенту і Ради.

Запропонована Концепція сертифікаційної програми відповідає, поєднує, та адаптує загальновизнані міжнародні програми, які є найбільш розповсюдженими в Україні: ACCA, AI CPA, CIA, CIPA, CIMA, CFA.

Для підтримання незалежного, об'єктивного, якісного процесу підготовки, оцінювання та подальшого підтвердження професійного рівня у відповідності до Концепції сертифікаційної програми пропонується розподіл організаційних функцій між учасниками процесу, якими можуть стати: професійні громадські організації; вищи навчальні заклади; представники бізнесу; представники державних органів; спонсорські організації.

Вимоги щодо подальшого удосконалення знань та постійного підвищення кваліфікації розробляються професійними організаціями для власних членів, але основними умовами повинні стати обов'язкова відповідність концептуальним підходам міжнародних організацій.

Основними перевагами національної сертифікації, що запропонована у концепції є:

Сучасність – програма побудована на використанні методології, методів та технологічних прийомів, що застосовуються в сучасних практиках ефективного управління.

Відповідність – програма відповідає усім найбільш відомим міжнародним програмам сертифікацій для різних категорій фахівців, що дозволить при бажанні після проведеного навчання, скласти іспити за обраними міжнародними програмами.

Уніфікованість – єдиний підхід до розробки програм базових дисциплін, за якими пропонується проведення іспитів для підтвердження професійної кваліфікації для різних категорій менеджерів з управління, фінансів, контролю, аудиту тощо.

Адаптованість – всі дисципліни, які пропонуються для базового та професійного рівня повинні бути адаптовані до національних особливостей з урахуванням існуючих нормативно-правових вимог законодавства України.

Доступність – національну сертифікацію планується проводити на державної мові, та забезпечить такі конкурентні умови, що дозволять значно знизити вартість участі в навчанні та іспитах.

Своєчасність – проведення необхідних реформ в країні, потребує високоякісних фахівців, національна програма сертифікації буде сприяти підготовці необхідного кадрового потенціалу та постійному підвищенню його кваліфікації.

Клепковская В.А., науч. рук. Гайдаенко О.Н., к.э.н., доцент
Одесский национальный экономический университет, г. Одесса

НЕОБХОДИМОСТЬ АНАЛИЗА ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

В рыночных условиях экономики особенно важное значение имеют проблемы формирования и анализа оборотных активов. Любое предприятие должно функционировать на основе экономических расчетов относительно источников формирования имущества и его использования, определение расходов, доходов и прибыли, оценки привлекательности субъекта хозяйствования.

Оборотные активы имеют большую долю в общей валюте баланса. Это самая мобильная часть капитала, от состояния и рационального использования которого во многом зависят результаты хозяйственной деятельности и финансовое состояние предприятия.

В процессе трансформации экономических отношений в Украине, кризисных явлений, важное значение приобретает мобилизация качественно новых источников роста эффективности производства.

Особая роль в выполнении этой задачи принадлежит эффективному использованию оборотных активов. Анализ обеспеченности предприятий собственными оборотными активами дает возможность оценить способность создавать необходимые для производства и реализации продукции запасы сырья, материалов, другие производственные запасы, переходящие запасы незавершенного производства, готовой продукции, вкладывать определенную сумму средств в сферу расчетов.

Оборотные активы организации целиком потребляются в каждом производственном процессе, полностью переносят свою стоимость на готовый продукт и изменяют свою натуральную форму [6,с.33].

Классификация оборотных производственных фондов:

1. Оборотные фонды в производственных запасах:

а) сырье, основные материалы;

б) покупные полуфабрикаты;

в) вспомогательные материалы;

г) топливо;

д) тара и тарные материалы;

е) запасные части для текущего ремонта;

ж) малоценный и быстро изнашивается хозяйственный инвентарь и инструмент.

2. Оборотные фонды в процессе производства:

а) незавершенное производство;

б) расходы на освоение новой продукции;

в) полуфабрикаты собственного изготовления.

Сырье - это предмет труда, на добычу или производство которых был потрачен труд. Сырьем является, например руда, хлопок.

Материалы - это предметы труда, которые уже подвергались промышленной обработке, например прокат металла. Из основных материалов изготовляется продукция, они образуют основное материальное содержание.

Полуфабрикаты - продукты труда, прошедшие одну или несколько стадий производства, но требуют еще дальнейшей обработки или сборки.

Незавершенное производство - это предметы труда, находящиеся в обработке и не входящие еще в состав готовой продукции.

Состав, структура и стоимость оборотных фондов различных объединений (предприятий) разная, так как они зависят от характера и объема выпускаемой продукции, длительности производственного цикла, степени механизации и автоматизации производства.

Объединение (предприятие) не только производит продукцию, но и занимается ее реализацией, поэтому кроме оборотных производственных фондов в нее еще входят фонды обращения. К фондам обращения относятся готовая продукция на складе предприятия, денежные средства в кассе и на расчетном счете в Госбанке, а также в незаконченных расчетах за отгруженную продукцию.

Основная цель анализа - своевременное выявление и устранение недостатков управления оборотным капиталом и нахождение резервов повышения интенсивности и эффективности его использования [5,с.112].

Анализируя структуру оборотных активов, следует иметь в виду, что стабильность финансового состояния в значительной мере зависит от оптимального размещения средств по стадиям процесса кругооборота: снабжение, производство и сбыт продукции. Объемы вложения капитала в каждую стадию кругооборота зависят от отраслевых и технологических особенностей предприятий. Так, для предприятий с материалоемким производством требуется значительное вложение капитала в производственные запасы, для предприятий с длительным циклом производства - в незавершенное производство и т. д. [4]

По характеру участия в операционном процессе различают оборотные активы в сфере производства (запасы) и сфере обращения (дебиторская задолженность, наличность).

По периоду функционирования оборотные активы состоят из постоянной и переменной частей, то есть с зависимой и независимой от сезонных колебаний объемов деятельности предприятия.

В зависимости от степени риска вложения капитала различают оборотные активы:

- с минимальным риском вложений (денежные средства, краткосрочные финансовые вложения);

- со средним риском вложений (дебиторская задолженность за исключением сомнительных долгов, остатки готовой продукции за исключением тех, которые не пользуются спросом, незавершенное производство);

- с высоким риском вложений (сомнительная дебиторская задолженность, залежалые запасы, готовая продукция, которая не пользуется спросом) [3 ,с.224].

Повышение доли абсолютных и высоколиквидных активов свидетельствует о повышении текущей платежеспособности и устойчивого финансового состояния. Особенно положительным является абсолютный прирост, увеличение доли денежных средств и их эквивалентов. Увеличение долгосрочной и краткосрочной дебиторских задолженностей ухудшает качественные характеристики финансового состояния вследствие значительного изъятия средств предприятия из оборота.

Для анализа целесообразно оценить тенденцию изменения соотношений труднореализуемых активов и общей величины активов, а также труднореализуемых и легкореализуемых активов.

При проведении такого анализа следует отметить, что классификация оборотных средств на труднореализуемые и легкореализуемые может быть постоянной, а меняется с изменением конкретных экономических условий. Например, при условиях нестабильности поставок и обесценивания гривны предприятия могут оказаться заинтересованными вложить средства в производственные запасы и другие виды товарно-материальных ценностей, рыночные цены на которые стабильно растут, что дает основания причислить активы указанной группы к легкореализуемыми.

Есть и более серьезные негативные последствия таких значительных труднореализуемых активов на балансе предприятия. Этот, так называемый мертвый капитал, замедляет оборачиваемость средств на предприятии, следовательно, снижает эффективность своей деятельности. Чаще всего на предприятиях падение значений показателей рентабельности во многом определяется наличием и роста доли труднореализуемых активов.

Наконец, труднореализуемые активы, отражаемые в составе отдельных элементов оборотных средств, искажают подлинную картину ликвидности предприятия.

Положение усугубляется тем, что на многих предприятиях существенно ослаблен контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей. Проводимая нередко формально инвентаризация не позволяет руководителю предприятия его бухгалтерии составить объективную картину наличия и сохранности материальных ценностей.

Если труднореализуемые активы составляют значительную часть оборотных средств, то руководству предприятия и его главному бухгалтеру следует принять срочные меры по стабилизации финансового, положения предприятия. Такими мерами должны стать:

- инвентаризация состояния имущества с целью выявления активов "низкого" качества (изношенного оборудования, залежалых запасов материалов; дебиторскую задолженность, нереальной к взысканию) и уточнение реальной величины имущества предприятия;

- совершенствование организации расчетов с покупателями (в условиях инфляции, как родила, выгоднее продавать продукцию быстрее и дешевле, чем ожидать выгодных условий его реализации);

- сокращение чрезмерных запасов товарно-материальных ценностей как следствие, уменьшение оттока средств [1].

Важным показателем, характеризующим имущественное положение предприятия, является коэффициент реальной стоимости имущества (Крси), который показывает, какую долю в общей сумме имущества составляют средства производства, к которым относятся основные средства по остаточной стоимости (ОС), производственные запасы (ПЗ), незавершенное производство (НЗП):

Крси= ОС+ПЗ+НЗП

Этот коэффициент определяет уровень производственного потенциала предприятия, обеспеченность операционного процесса средствами производства [2].

Таким образом, формирование, управление и анализ оборотных активов - важное направление повышения финансового состояния предприятий. Установление оптимального соотношения оборотных средств в сфере производства и обращения имеет важное значение для обеспечения денежными средствами, выполнение производственной программы, а также является одним из основных факторов повышения эффективности использования оборотных средств.

Список використаної літератури:

1. Аналіз фінансової звітності [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://studme.com.ua/1765070413679/buhgalterskiy_uchet_i_audit/buhgalterskaya_finansovaya_otchetnost_.htm.
2. Економічний аналіз діяльності підприємства [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://pidruchniki.com/1584072041311/ekonomika/ekonomichniy_analiz_diyalnosti_pidpriyemstva.

3. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: теорія і практика / Г. І. Кіндрацька., 2008. – 440 с. – (Вид. 3-тє, переробл. і доповн.).
4. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз [Електронний ресурс] / Г. О. Крамаренко – Режим доступу до ресурсу: http://p-for.com/book_201.html.
5. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств : навч. посібник / М. Я. Коробов., 2000. – 378 с. – (Знання).Прохар Н.В. Взаємозв'язок та відмінності обліку доходів, витрат і фінансових результатів / Прохар Н.В., Хоменко Н.В.. – Полтава, 2014. – 137 с.

Клименко А.А., к.е.н., доцент
Бердянський університет менеджменту і бізнесу, м. Бердянськ

ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ІНВЕСТИЦІЙНО-ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АПК РЕГІОНУ

Формування конкурентоспроможного сільськогосподарського виробництва АПК країни потребує створення ефективного механізму державного регулювання орієнтованого на головний критерій розвитку галузі її ефективність. Об'єктивна необхідність державного регулювання інноваційно-інвестиційного забезпечення сільського господарства в умовах ринкової економіки зумовлена, з погляду економічної теорії, унікальними особливостями, що притаманні цій галузі, її місцем і значенням у забезпеченні продовольчої безпеки країни та житті суспільства. Нинішній розвиток аграрної сфери тісно пов'язаний з поглибленням регіональної інтеграції, з лібералізацією умов торгівлі сільськогосподарськими товарами та послугами, з переорієнтацією на вимоги зовнішнього ринку до забезпечення сільськогосподарською продукцією. За цих умов виникає необхідність переходу на інноваційну модель розвитку як передумови входження в когорту розвинутих країн світу, досягнення високого рівня життя свого народу. В науковому плані інновація за своїм змістом є важливою складовою науково-технічного прогресу, що постійно змінюється як у часі, так і просторі.

Необхідною умовою управління будь-якою галуззю економіки є цілеспрямована інноваційно-інвестиційна діяльність. Інноваційна діяльність може розглядатись як одна із форм інвестиційної діяльності, що здійснюється з метою впровадження науково-технічного прогресу у виробничій або соціальній сфері. Саме інвестиції в АПК приводять до впроваджень нововведень, - інновацій та інноваційних процесів [1].

Нині, коли наша держава формує власну інноваційну політику, постають питання формування інноваційної та інвестиційної привабливості вітчизняної економіки і створення умов, які змусять працювати іноземний капітал в інтересах України. Проте останнім часом у державі постійно скорочуються обсяги інвестицій, знижується інноваційна активність. У сучасних теоретичних розробках вітчизняних вчених відсутній системний підхід до державного регулювання інвестиційними процесами [3].

Державне регулювання інноваційно-інвестиційних процесів є досить складним, оскільки включає правові, нормативні, економічні, соціальні, зовнішньоекономічні аспекти. Виходячи з цього, необхідно застосовувати досвід регулювання інноваційно-інвестиційних процесів, які використовують розвинуті країни.

У світовій практиці склалися різноманітні види інноваційно-інвестиційних моделей. Серед них виділяють дві основні моделі економіки ринкової спрямованості. Це так звана ліберальна модель і модель соціально орієнтованого ринку, які різняться за ступенем і засобами державного регулювання економіки. В нашій країні з самого початку ринкові реформи були орієнтовані на перехід до ліберальної моделі. Ліберальна модель ґрунтується на незначному втручанні держави в діяльність господарюючих суб'єктів, більшість з яких є недержавними, максимальній свободі підприємництва, мінімальній участі держави у вирішенні соціальних завдань.

В нашій країні практично зруйнована державна система інноваційного відновлення АПК. Ринкові відносини без державного цінового регулювання виявились непридатними

для обґрунтування інноваційної діяльності сільськогосподарських підприємств. За останні два-три роки ціни на сільськогосподарську продукцію знизилися у 2-3 ризи, а ціни на матеріально-технічні ресурси зросли у 3-5 разів. Без здійснення належних заходів становище в сільському господарстві погіршуватиметься, а тому доводиться констатувати, що, на жаль, організаційні аспекти інноваційної діяльності в АПК України не відповідають сучасним потребам.

Важлива роль у активізації інвестиційної діяльності АПК регіону належить банківській системі. На жаль, сьогодні наші банки часто змушені долати серйозні перешкоди, здійснюючи інвестиційне кредитування вибірково.

Аналіз свідчить, що в Україні в умовах кризової ситуації були надто слабо обґрунтовані основні напрями інвестиційної політики в агропромисловому комплексі, що призвело до руйнування матеріально-ресурсної бази сільського господарства. Причиною прорахунків є відсутність системної політики в державному управлінні інноваційно-інвестиційними трансформаціями в АПК регіонів. З огляду на це, державна політика потребує докорінних змін і має проводитись на якісно вищому рівні по наступним напрямах. Першочерговим напрямом повинна бути регіональна інвестиційна політика, що сприятиме активізації й ефективнішому використанню факторів привабливості, а саме: поліпшення заходів державного управління інноваційно-інвестиційними трансформаціями в АПК регіонів.

Другий напрям інвестиційної політики – підвищення платоспроможності регіонів – потребує проведення персональної роботи з одержувачами позик за рахунок обласних бюджетів та підвищення ефективності бюджетної політики.

Розвиток третього напряму інвестиційної політики – підвищення конкурентоспроможності регіонів і сприяння розвитку бізнесу – передбачає аналіз конкурентних переваг суб'єктів господарювання регіонів і визначення напрямів їх активізації [2].

Головною метою державного регулювання інноваційно-інвестиційного забезпечення аграрного сектору є економічна й соціальна стабільність розвитку держави як усередині країни, так і за кордоном, адаптація його до мінливих умов буття [4].

Від рівня інноваційно-інвестиційного розвитку сільського господарства загалом залежить рівень національної безпеки, конкурентоспроможність аграрних підприємств України, а також роль та місце держави у міжнародній науково-технічній співпраці.

Економічна політика, яка б забезпечувала стрімке і стале соціально-економічне зростання, має будуватися на системному поєднанні ринкових механізмів з ефективними діями держави і створювати на цій основі якісно нову економічну систему сільського господарства. Від оптимального поєднання регулюючих дій ринку і держави значною мірою залежить ефективність функціонування аграрної економіки і, зокрема, інноваційно-інвестиційної сфери.

Для підвищення інноваційно-інвестиційної активності аграрних підприємств, ми вважаємо за необхідне використовувати ефективні методи опосередкованого впливу: створювати умови для зростання ринкового попиту на інновації в сільськогосподарському виробництві; сприяти розвитку конкурентного середовища, заохочувати капіталовкладення в інновації; надавати пріоритетну підтримку розвитку аграрної науки і освіти; забезпечувати захист інтелектуальної власності та підвищувати якість робочої сили тощо.

Першочерговим завданням інноваційно-інвестиційцної політики держави, на нашу думку, має стати створення ефективної національної інноваційно-інвестиційної системи (НІІС) в аграрному секторі. Формування її передбачає створення і удосконалення всіх ланок науково-технічної сфери з метою забезпечення національної аграрної економіки і соціальної сфери передовими науковими розробками і новими технологіями. НІІС агропромислового комплексу являє собою сукупність взаємопов'язаних організацій (структур) і механізмів їх взаємодії, у рамках здійснюється виробництво, фінансування, регулювання, комерційну реалізацію, а також створення, зберігання та поширення нових наукових знань і технологій у сільському господарстві.

Основними проблемами у формуванні і функціонуванні національної інноваційно-інвестиційної системи, з якими стикається сьогодні наша країна, є: слабка підприємницька

та інноваційно-інвестиційна активність аграрних підприємств; недостатні обсяги виробництва знань на тлі триваючого старіння дослідницького потенціалу; низький рівень взаємодії науково-дослідного та підприємницького середовища у сільськогосподарському виробництві.

У сучасних умовах одним із ключових завдань державної політика України має стати формування національної інноваційно-інвестиційної системи в аграрній сфері. Саме це має сприяти виникненню такої системи взаємин між аграрною наукою, освітою та сільськогосподарським виробництвом, коли інновації стають основою прогресу аграрної економіки і суспільства, а потреби інноваційного розвитку АПК, в свою чергу, багато в чому визначають і формують найважливіші напрямки наукової діяльності.

Інноваційно-інвестиційні системи в кожній країні створюються під впливом сукупності об'єктивно існуючих факторів – її розміри, наявність природних ресурсів, географічне розташування, клімат, особливості історичного розвитку інститутів держави та форми підприємницької діяльності.

При створенні вітчизняної НІІС в аграрній сфері, на наше переконання, не слід безапеляційно орієнтуватись на моделі західних країн. В Україні спостерігається відсутність комплексу передумов, які формувались у вище зазначених країнах понад п'ять десятиліть, поки вони досягли сучасного рівня розвитку.

НІІС, яка формується в сільському господарстві Україні, на наш погляд, повинна охоплювати сукупність систем наукоємних ринків:

- систему суб'єктів інноваційно-інвестиційної діяльності;
- систему об'єктів інноваційно-інвестиційних процесів;
- систему стимулюючих інструментів державної інноваційно-інвестиційної політики.

Реально інноваційно-інвестиційні процеси в аграрній сфері працюють там, де діють підприємницькі механізми, а нормативно-правова база, регуляторна та інноваційно-інвестиційна політика держави відповідають принципам ринкової аграрної економіки.

Для вдосконалення фінансового забезпечення інноваційних процесів в аграрних підприємствах потрібні нові альтернативні джерела інвестиційних ресурсів, серед яких у першу чергу доцільно розглянути питання розвитку венчурного фінансування, яке в розвинутих країнах є одним з важливих напрямків підтримки середнього та малого інноваційного підприємництва, фінансування науково-дослідних робіт.

Вивчені різноманітні види інноваційно-інвестиційних моделей та досвіду управління ними можуть бути дуже корисними для України – молодої, незалежної держави, яка має великі обсяги невичерпного науково-технічного, виробничого та інтелектуального потенціалу, достатнього для засвоєння перспективних виробів нових технологічних укладів. З метою активізації інноваційно-інвестиційної діяльності, на наш погляд, перспективними напрямами подальших розробок у агарній сфері є: розробка та впровадження в практику програм інвестицій; обґрунтування структурних капітальних вкладень у сферу виробництва; обґрунтування рівнів власних, кредитних, інноваційних джерел фінансування капітальних вкладень – нових, для реконструкцій.

Список використаних джерел

1. Музиченко А. С. Інвестиційна діяльність в Україні. [Навчальний посібник] / А. С. Музиченко. – К. : Кондор, 2005. – 406 с.
2. Новіков О. Є. Державне регулювання інноваційно-інвестиційної діяльності в агарній сфері / О. Є. Новіков [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/01/174.pdf.
3. Саблук П. Т. Стратегічний напрям агарних реформ – перехід на інноваційну модель розвитку / П. Т. Саблук // Вісник Академії економічних наук України. – 2003. – № 2 (4). – С. 11-16.
4. Щекович О. С. Використання зарубіжного досвіду державного регулювання економіки АПК в Україні / О. С. Щекович // Економіка АПК. – 2009. – № 1. – С. 140-146.

Коверда А.В., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІЗ ЯК ІНСТРУМЕНТ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Для підвищення ефективності управління діяльністю торговельних підприємств є необхідним подальше вдосконалення методики їх економічного аналізу як основного інструменту пошуку додаткових резервів підвищення обсягів товарообороту, поповнення фінансових ресурсів, покращення рівня рентабельності, фінансової стійкості, ліквідності та кредитоспроможності, інвестиційної привабливості.

Проблемам аналізу фінансово-господарської діяльності торговельних підприємств присвячені праці як зарубіжних, так і вітчизняних вчених-економістів, таких, як М.І. Баканов [1], М.С. Абрютіна[2], Л.І. Кравченко[3], М.Р. Ковбасюк[4], Б.В. Гринів [5] та інші. В них розглянуті різні аналітичні аспекти діяльності торговельних підприємств, у тому числі і аналізу фінансових результатів, фінансової та торговельної діяльності та фінансового стану торговельних підприємств.

Однак при вивченні цих методик аналізу зарубіжних авторів слід мати на увазі, що вони передбачають дослідження результатів діяльності підприємств інших країн, з урахуванням і у відповідності до діючих в них нормативно-законодавчих баз. Таким чином, вони не враховують особливості діяльності українських торговельних підприємств.

Окрім вищеозначеного недоліку зарубіжних досліджень, слід підкреслити те, що методики, наведені як в цих роботах, так і в роботах вітчизняних вчених-економістів, носять спрощений, занадто загальний характер. З цієї причини є необхідним проведення роботи по вдосконаленні існуючих методик особливо у напрямках їх деталізації, урахування особливостей діяльності вітчизняних торговельних підприємств. Багато невирішених проблем існує також в обліку та плануванні основних показників діяльності торговельних підприємств, які викривляють їх реальне фінансове положення та приводять до помилок в стратегії та тактиці управління ефективністю їх діяльності.

Метою дослідження є вивчення існуючої практики аналізу, обліку та планування основних показників діяльності українських торговельних підприємств та розробка рекомендацій по їх поліпшенню та оптимізації на цій основі грошових потоків та рівня оподаткування.

Детальне вивчення як вищеозначених літературних джерел, так і практики діяльності підприємств оптової торгівлі, дозволило встановити наступні проблеми та можливі напрямки вдосконалення методики їх аналізу:

– для підвищення якості складання плану реалізації товарів, правильного формування цін реалізації, плану фінансових результатів та фінансового плану в цілому на торговельних підприємствах повинно більше уваги приділятися правильності формування закупівельної вартості (собівартості) товарів, особливо при здійсненні імпортних торговельних операцій. Як відомо, торговельні підприємства списують собівартість товарів при їх продажу. При цьому методи її оцінки визначені в п. 16 П(С) БО 9 «Запаси», згідно якого собівартість придбаних за плату товарів складається з таких фактичних витрат, як : сум, сплачених згідно договору продавцю, за відрахуванням непрямих податків; сум ввізного мита; сум непрямих податків, пов'язаних з придбанням товарів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ); інших витрат, пов'язаних з придбанням товарів. Метод оцінки матеріальних цінностей (товарів) при їх вибутті підприємство обирає самостійно (методи ідентифікованої собівартості відповідної одиниці товару, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО), нормативних витрат, ціни продажу). Від обраного методу обліку елементів собівартості товарів залежить механізм визначення розміру торговельної націнки (чи повинна вона перекривати ТЗВ, чи їх сума відшкодовується покупцем в складі собівартості товарів). На наш погляд, з ціллю

запобігання помилок при формуванні продажних цін, а також системи знижок при оптових придбаннях товарів та забезпечення беззбиткового продажу кожного виду товарів та всього товару в цілому на торговельних підприємствах слід переважно використовувати метод формування ідентифікованої собівартості відповідних одиниць товару, а не метод ціни продажу, як це частіше за все має місце в практиці роботи торговельних підприємств. Використання цього методу на практиці не є проблемою за умови використання на торговельних підприємствах кількісно-сумового обліку руху товарів;

– для формування обміркованої та коректної системи знижок на ціни реалізації оптових торговельних підприємств слід використовувати не тільки інтуїцію їх менеджерів по продажу та дані підприємств-конкурентів, а й більш широко використовувати дані аналізу оборотності конкретних видів товарів, та рівня їх рентабельності, зміни питомої їх ваги в обсягах реалізації відповідних груп товарів;

– для більш точного та деталізованого аналізу загальної суми торговельної націнки як в цілому по всьому обсягу реалізації, так і окремим одиницям товарів та їх групам, як основи для більш коректного та детального аналізу фінансових результатів, суму цієї націнки слід розраховувати на практиці не за допомогою середнього відсотку торговельної націнки, а за допомогою методу прямого підрахунку, що легко реалізувати на практиці через виконання перших двох рекомендацій;

– при аналізі фінансових результатів діяльності торговельного підприємства (валового прибутку, прибутку від основної операційної діяльності та інших показників) слід використовувати не тільки двофакторні моделі впливу чинників на досліджувані показники, які в основному приводяться в літературі, а й більш складні багатофакторні моделі, використання яких стає можливим також за умови реалізації наданих рекомендацій.

При цьому слід зазначити, що якщо на промислових підприємствах валовий прибуток – це різниця між чистим доходом від реалізації продукції і собівартістю (виробничою) реалізованої продукції і його відношення до чистого доходу від реалізації показує рівень, до якого підприємство може збільшити прибуток, знижуючи накладні витрати, то в торговельних підприємствах валовий прибуток – це різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації товарів (тобто обсягом товарообороту) і собівартістю (закупівельною) вартістю реалізованих товарів. Іншими словами валовий прибуток торговельного підприємства це загальна сума отриманої торговельної націнки, а її відношення до товарообороту показує середній відсоток націнки торговельного підприємства за звітний період. З цієї причини у роботах вітчизняних вчених-аналітиків торговельних підприємств Ковбасюка М.Р., Кравченко Л.І. проводиться дослідження зміни валового прибутку під впливом двох факторів:

1. зміни обсягу товарообороту
2. зміни рівня торговельної націнки .

Таким чином, у працях вітчизняних вчених-аналітиків розглядається спрощена двофакторна модель впливу чинників на валовий прибуток підприємства.

Зарубіжні автори при дослідженні валового прибутку використовують більш деталізований підхід, що, на наш погляд, дозволяє повніше вивчити причини зміни цього базового показника оцінки прибутковості торговельних підприємств.

Так, в роботі Кравченка Л.І. відзначено, що вивчення тільки показника валової прибутковості лише по обсягу роздрібного чи оптового товарообороту є недостатнім і при цьому зовсім не враховуються структурні зрушення товарообороту, які мають значний вплив на фінансові результати. Реалізація деяких товарів забезпечує підвищену прибутковість, а інших, навпаки, завершується збитком.

Інші автори також відзначають необхідність визначення впливу на валовий прибуток торговельних підприємств об'ємно-структурного чинника. Крім цього підкреслюється необхідність визначення впливу на обсяг валового прибутку фактора підвищення роздрібних (оптових) цін на товари, тобто такого важливого чинника як інфляція. При цьому слід відзначити, що інфляція безпосередньо впливає як на обсяг

виручки від продажу товарів, так і на витрати на придбання (закупівлю) товарів, а також на матеріальні та інші елементи та оплату послуг в складі витрат торговельного підприємства. З одного боку, інфляція збільшує грошову виручку, а з другого – поглинає грошові кошти будь-якої торговельної фірми.

Таким чином, при визначенні причин зміни обсягу валового прибутку вітчизняних торговельних підприємств, на наш погляд, слід окрім впливу чинників зміни обсягу товарообороту та зміни рівня торговельної націнки, розраховувати також вплив зміни структури реалізації та зміни (підвищення) цін (інфляції).

Використання наших рекомендацій надає можливість не тільки удосконалити методику аналізу фінансових результатів торговельних підприємств, зробити його більш реальним та об'єктивним, але й буде сприяти запобіганню надмірному, незаконному оподаткуванню підприємств та збереженню їх фінансових ресурсів, створює засади для поліпшення методики планування грошових потоків.

Список використаних джерел

1. Экономический анализ в торговле: [учебн. пособ.] / под ред. М.И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2007. - 336 с.
2. Абрютина М.С. Экономический анализ товарного рынка и торговой деятельности: Учебное пособие - М.: Изд-во Дело и сервис, 2010. – 464 с.
3. Кравченко Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле.: Учебник / Л.И. Кравченко. – 10-е изд., перераб. – М.: Новое знание, 2009. - 512 с.
4. Ковбасюк М.Р. Економічний аналіз діяльності комерційних банків і підприємств. / Навчальний посібник.- К: Видавничий дім Скарби, 2001. – 336 с.
5. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 392 с.

Ковнір Д.А., аспірант
ДНВЗ «Київський національний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ДВНЗ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Підписання Україною Болонської декларації стало відправним пунктом новаторського за своїм характером процесу інтеграції вітчизняних вищих навчальних закладах у європейський та світовий простір. Практичний аспект реалізації болонських домовленостей охоплює широке коло питань, пов'язаних із стратегічним вектором розвитку освіти у XXI ст., і, поряд з іншим, включає розвиток сучасних економічних відносин в освітній сфері; підвищення ефективності управління внутрішніми процесами господарської діяльності ДВНЗ.

Практика управління вищим навчальним закладом переконливо свідчить не тільки про суттєву, а в багатьох випадках пріоритетну роль інформаційно-аналітичного забезпечення управління ДВНЗ як складової, від якої значною мірою залежить ефективність роботи всієї системи освіти. Інформаційно-аналітична підсистема управління діяльністю ДВНЗ разом з інтелектуальною та матеріально-технічною складовими утворюють базис забезпечення основної діяльності ДВНЗ.

Проблеми формування та застосування в управлінні діяльністю ДВНЗ сучасних інформаційно-аналітичних систем є предметом досліджень вітчизняних і зарубіжних фахівців, зокрема, В.Н. Андрієнка, О.В. Співаковського, Т.В. Волкової, Л.А. Майбороди, Я.О. Чепуренко, Т.В. Рижої, В.С. Кривцова, А.С. Куліка та інших. Важливість та необхідність удосконалення процесів інформаційно-аналітичного забезпечення в системі управління ДВНЗ доводить тенденція до створення на базі багатьох вітчизняних і зарубіжних ДВНЗ спеціалізованих інформаційно-аналітичних підрозділів. Головним їх функціональним

призначенням є підвищення ефективності навчально-організаційної та адміністративно-управлінської діяльності ДВНЗ з метою покращення якості надання освітніх послуг. Відтак, проблеми удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення управління діяльністю ДВНЗ є актуальними, а їх вирішення має наукову і практичну цінність.

Метою нашого дослідження є обгрунтування напрямів розвитку інформаційно-аналітичного забезпечення управління діяльністю ДВНЗ з урахуванням цілей і завдань, зумовлених приєднанням вітчизняної системи освіти до європейського освітнього простору.

Розглядаючи теоретичні та методичні аспекти інформаційно-аналітичного забезпечення управління діяльністю ДВНЗ, фахівці цілком справедливо акцентують увагу на її значних обсягах, що дедалі зростають, неоднорідності за змістом, джерелами формування, категоріями користувачів, ступенем важливості для прийняття управлінських рішень тощо. До найбільш типових проблем, що при цьому вирішуються, належать удосконалення класифікації управлінської інформації, пристосування інформаційно-аналітичних систем до вирішення певних управлінських завдань, підвищення їх інформативності, оперативності, а також інших якісних характеристик. У переважній більшості випадків науковцями розглядаються напрями підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення управління діяльністю ДВНЗ з позицій внутрішніх користувачів. При цьому значно менше уваги приділяється питанням задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. В цьому розумінні інформаційно-аналітична система управління ДВНЗ розвинута взагалі недостатньо, адже орієнтована на формування звітної інформації на вимогу керівних, статистичних та контролюючих установ, а також окремої інформації щодо надання освітніх послуг для потенційних абітурієнтів, аспірантів тощо.

Слід зазначити, що інформаційно-аналітичне забезпечення управління вітчизняних ДВНЗ, хоч і суттєво покращилося за останні десятиліття, наразі значною мірою відрізняється від європейської практики, що передбачає широку автономію вищих навчальних закладів та їх активну взаємодію із суспільством, у тому числі в процесі формування та використання фондів грошових коштів на забезпечення освітньої діяльності. Зацікавлені в окупності та ефективному використання інвестованих у вищу освіту ресурсів влада та суспільство виявляють підвищену увагу до діяльності університетів та якості їх управління. Органи державної влади, напівурядові структури та приватні консультаційні органи беруть активну участь у діяльності вищих навчальних закладів, надають консультативну допомогу, пропонують різні форми взаємодії в процесі організації освітньої, наукової та інших видів діяльності. За такого підходу університети є повністю відкритими для суспільства та зорієнтовані на максимальне задоволення його запитів. Одним із напрямів взаємодії закладів вищої освіти з суспільством є оприлюднення розгорнутої інформації про власну діяльність, і в тому числі, щодо формування та виконання кошторисів витрат коштів, отриманих на фінансування потреб з різних джерел. У такий спосіб досягається вирішення низки важливих завдань: 1) удосконалення практики управління вищих навчальних закладів; 2) розвитку їх інноваційного потенціалу; 3) зміцненню їх потенціалу в сфері модернізації освітньої діяльності та більш повного задоволення запитів ринку праці і власне споживачів освітніх послуг – студентів; 4) розширення доступу до вищої освіти, що відповідає вимогам економічної та технічної конкурентоспроможності університетів та їх соціальним цілям [1].

Необхідно відзначити, що система інформаційно-аналітичного забезпечення вітчизняних ДВНЗ на виконання такого роду завдань не зорієнтована. Як наслідок, студенти, їх батьки, роботодавці, а також інші категорії зацікавлених осіб, крім держави, переважна більшість яких є замовниками освітніх послуг, не мають можливості отримувати інформацію щодо ефективності управління господарською діяльністю ДВНЗ. Для усунення невідповідності між вітчизняною та європейською практикою в частині задоволення потреб суспільства в інформації про діяльність вищих навчальних закладів системи їх інформаційно-аналітичного забезпечення щонайменше мають відповідати принципам адекватної участі в управлінні діяльністю університету всіх зацікавлених сторін. Серед них, зокрема, слід виділити наступні принципи: 1) прозорості процедур і завдань; 2) ефективності механізмів звітування з боку керівництва; 3) можливості знаходити раціональні рішення, домагатися їх визнання та запроваджувати в практику господарювання; 4) участі та дотримання правових

норм [1]. При цьому ключовими сферами відповідальності в сфері управління вищими навчальними закладами мають бути стратегічне управління, управління фінансово-господарською діяльністю, управління людськими ресурсами, забезпечення та підвищення якості, управління власністю та нерухомістю, зовнішні зв'язки та міжнародне співробітництво [1].

Розглядаючи європейський досвід функціонування системи інформаційно-аналітичного забезпечення управління вищих навчальних закладів, маємо визнати, що перспективи його застосування вітчизняними ДВНЗ є виглядають реальними у контексті реалізації норм останньої редакції Закону України «Про вищу освіту» [2], головними новаціями якого є запровадження широкої університетської автономії, насамперед, в академічній, організаційній та фінансовій сферах.

Список використаних джерел

1. Рейли Дж. Меняя правила : Обзор проектов программы Tempus по управлению / Джон Рейли, Ард Юнгсма. – Випуск 01. – Февраль. – 2010. – Брюсель, 2010. – 66 с.
2. Про вищу освіту : Закон України від 1 лип. 2014 р. №1556 : станом на 13 бер. 2016 р. [Електронний ресурс] / Законодавство України : [веб-сайт Верховної Ради України]. – Текст. дані. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1556-18. – Назва з екрана. – Дата перегляду: 25.04.2016.

Кожухарь С.А., наук. кер. Нікуліна Т.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ЕКОНОМІКО-МАТЕМАТИЧНЕ МОДЕЛЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАЧАННЯ КОШТІВ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

Актуальність. На сьогодні діяльність підприємств оптової торгівлі набуває одного з вирішальних аспектів стосовно наближення продовольчих та непродовольчих товарів до населення, оскільки виступає посередником між підприємствами роздрібної торгівлі та пересічними покупцями. Далеко не кожне підприємство роздрібної торгівлі може дозволити собі мати широку торговельну мережу, тому підприємства оптової торгівлі приймають активну участь у скорішому постачанні товарів масового споживання до безпосередніх споживачів. Визначальним у зазначеному аспекті є формування відпускних цін на товари управлінським персоналом підприємств оптової торгівлі. Тому ефективне управління витратами цих підприємств створює підгрунтя не тільки до забезпечення їхньої беззбиткової діяльності, а й зменшення кінцевих відпускних цін й більшій доступності товарів для населення.

Метою дослідження є виявлення особливості економіко-математичного моделювання ефективності витрачання коштів на оплату праці на підприємствах оптової торгівлі. Витрати на оплату праці як об'єкт обліку й, відповідно, економічного аналізу обрані нами тому, що ця стаття займає одне із головних міць у структурі собівартості реалізованих товарів.

Виклад основного матеріалу. Достатня забезпеченість персоналом, що має необхідні знання і навички, його раціональне використання і високий рівень продуктивності праці, мають велике значення для економічного зростання підприємств оптової торгівлі, зокрема до ППКФ "Багира і Ко", на прикладі якого буде розроблено методичний підхід щодо підвищення ефективності управління витратами на оплату праці. Це підприємство спеціалізується на здійсненні оптової торгівлі продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами.

Дослідження спеціальної літератури, присвяченої питанням аналізу ефективності діяльності підприємств оптової торгівлі, дозволило виділити сукупність факторів, що впливають на ефективність витрачання коштів на оплату праці персоналу. Серед них є такі:

рівень конкуренції; динаміка розвитку ринку відповідних товарів; рентабельність галузі; відносини з постачальниками, їхня чисельність; закупівельна ціна; лояльність споживачів; сезонність попиту; доступність кредитів для торговельних підприємств; доступність транспортних послуг.

У межах обсягу тез ми зосередилися на визначені факторів внутрішнього середовища, які безпосередньо впливають на ефективність витрачання коштів на оплату праці персоналу оптового підприємства ППКФ "Багира і Ко".

Основними показниками ефективності витрачання коштів на оплату праці персоналу, практики вважають три параметри оцінювання роботи торговельного персоналу: оборот як сума грошових коштів, що надійшли на рахунок підприємств у даному періоді; виручка, як вартість товару, відвантаженого клієнтам у даному періоді у цінах продажу; маржа, як сума торговельних надбавок, отриманих від реалізації товарів.

На нашу думку, усі вище зазначені показники є абсолютними, які повністю залежать від рівня концентрації підприємства, тому у нашому дослідженні ми скористалися відносним показником ефективності витрачання коштів на оплату праці персоналу – зарплатовіддачею.

Отже, результативний показник (у) – зарплатовіддача, яка розраховується як відношення чистого доходу від реалізації товарів до витрат на оплату праці.

Діагностику ефективності системи управління витратами на оплату праці досліджуваного підприємства пропонуємо проводити за допомогою наступних складових: збалансованість системи оплати праці, ресурсомісткість системи оплати праці та продуктивність системи оплати праці.

За кожною з складових, було обрано відповідні фактори-аргументи:

x_1 – питома вага витрат на оплату праці у загальному обсязі операційних витрат;

x_2 – коефіцієнт співвідношення між темпами зростання чистого доходу від реалізації товарів та фонду оплати праці працівників;

x_3 – коефіцієнт співвідношення між темпами зростання продуктивності праці і середньою заробітною платою одного працівника;

Обрання цих чинників зумовлено такими обставинами:

Щодо першого чинника – питомої ваги витрат на оплату праці у загальному обсязі операційних витрат, зазначимо наступне: по-перше, оплата праці визначається як цінність товару "робоча сила", її величина та динаміка формується під впливом ринкових факторів, насамперед, попиту і пропозиції робочої сили; по-друге, виділяються два рівні соціальної орієнтації заробітної плати, з яких один – це державне регулювання оплати праці через визначення мінімальної заробітної плати, прожиткового мінімуму, соціальних гарантій, які закріплені трудовим законодавством. Другий рівень забезпечується за допомогою визначених механізмів оцінки кількості та якості праці, величин трудового внеску у досягнуті кінцеві результати безпосередньо на підприємстві.

Другий чинник − коефіцієнт співвідношення між темпом зростання фонду оплати праці та темпом зростання чистого доходу від реалізації товарів, обраний оскільки в процесі моделювання початкові дані необхідно стандартизувати, що надасть змогу використовувати модель для аналізу різних періодів без додаткової корекції на інфляцію. Для цього ми скористалися найпростішим методом відбору показників – коефіцієнтом співвідношення між темпами зростання відповідних абсолютних показників. Збереження тренду випереджання темпу зростання чистого доходу від реалізації товарів над темпами зростання витрат на оплату праці буде свідчити про формування ефективної системи управління витратами на оплату праці.

Третій чинник − коефіцієнт співвідношення між темпами зростання продуктивності праці і середньою заробітною платою одного працівника. Як відомо, випередження зростання продуктивності праці щодо приросту середньої заробітної платні одного працюючого випливає з необхідності нагромадження коштів і розширення сфери впливу на товарному ринку. Окрім цього, слід підкреслити, що для розширеного відтворення, отримання необхідного прибутку і рентабельності, необхідно дотримуватися цього співвідношення. У протилежному випадку, відбудеться перевитрачання фонду заробітної

плати, підвищення собівартості продукції і відповідно, зменшення загальної суми прибутку і тієї частки, що може бути направлена реалізацію соціальної політики на підприємстві.

Зв'язок між зазначеними чинниками та результативним показником (зарплатовіддачею) має не функціональній, а стохастичний характер. Тому вважаємо за доцільне вдатися до методів статистичного аналізу, які дозволяють виміряти вірогідністні зв'язки між результативним показником та чинниками, що обумовлюють його зміну. Нами було обрано кореляційно-регресійний аналіз.

Кореляційно-регресійний аналіз (КРА) дозволяє виміряти тісноту залежності між досліджуваними ознаками, виявити абсолютний та відносний вплив на результат, виявити резерви зростання (зниження) показників, що вивчаються, і оцінити величину цих резервів. КРА заснований на нерозривному поєднанні якісної економічної теорії із засобами математичної статистики, теорії ймовірностей, лінійної алгебри. Під час проведення кореляційно-регресійного аналізу розв'язуються дві основні проблеми: вимірювання тісноти кореляційного зв'язку між змінними та побудова регресійної моделі, яка б адекватно відбивала залежності між ними [1, с. 4].

Вихідна інформація щодо тенденцій у зміні обраних складових економіко-математичної моделі наведена у табл. 1.

Таблиця 1

Вихідна інформація для побудови регресійної моделі впливу факторів на зміну зарплатовіддачі на ППКФ "Багира і Ко"

№ з/п	Показники	Роки		
		2013	2014	2015
1	2	3	4	5
1	Чистий дохід від реалізації товарів, тис.грн.	33892	36808	56658
2	Середньоспискова чисельність працівників, осіб	56	44	45
3	Продуктивність праці одного працівника, тис.грн. (1/2)	605,21	836,55	1259,07
4	Витрати на оплату праці, тис.грн.	839	742	1075
5	Зарплатовіддача, грн. (1/4)	40,4	49,6	52,7
6	Операційні витрати – усього, тис.грн.	3909	4344	6366
7	Питома вага витрат на оплату праці у загальному обсязі операційних витрат,% (4/6)	21,5	17,1	16,9
8	Середня заробітня плата одного працівника, тис.грн.	14,982	16,864	23,889

Реалізація кореляційно-регресійного аналізу була вирішена за допомогою табличного процесора Excel. Основні висновки щодо вирішення цієї задачі наведені у табл. 2.

Таблиця 2

Результати кореляційно-регресійного аналізу впливу факторів на зміну зарплатовіддачі на ППКФ "Багира і Ко"

Регрессионная статистика	
1	2
Множественный R	0,929170394
R-квадрат	0,863080693
Нормированный R-квадрат	0,970379845
Стандартная ошибка	0,882518855
Наблюдения	12

Коефіцієнт кореляції R = 0,929. Він показує, що в рівнянні тісний кореляційний зв'язок, який характеризує залежність результативного показника від факторів, які включено у модель.

Рівняння регресії приймає такий вигляд (рівняння 1) (табл. 3):

$$y = 10,4 - 2,23\,x_1 + 1,77\,x_2 + 4,72\,x_3 \quad (1)$$

Знаки перед факторами повністю відповідають економічним залежностям і свідчать, що по мірі збільшення питомої ваги витрат на оплату праці у загальному обсязі операційних

витрат, зарплато віддача зменшується на 2,23 грн.; збільшення коефіцієнту співвідношення між темпами зростання чистого доходу від реалізації товарів та фонду оплати праці працівників призводить до збільшення зарплато віддачі на 1,77 грн.; збільшення коефіцієнту співвідношення між темпами зростання продуктивності праці та заробітної плати одного працівника обумовлює зростання зарплато віддачі на 4,72 грн.

Таблиця 3

Результати щодо формування регресійної моделі залежності зарплатовіддачі ППКФ "Багира і Ко" від чинників

	Коефіцієнти	Стандартна помилка	t-статистика
1	2	3	4
Y-перетин	10,41142895	6,094671403	17,08283887
Змінна X 1	-2,231147919	13,80099249	-16,16657586
Змінна X 2	1,77227839	17,97076667	0,986200769
Змінна X 3	4,721863345	17,64796804	0,267558471

Ранжування частки вкладу кожного з факторів на формування результативного показника, свідчить, що найбільш вагомим є саме оптимізація співвідношення між зростанням продуктивності праці та середньою заробітною платою одного працівника. Також, актуальним є наявність приблизно рівних за абсолютним рівнем протилежних тенденцій у впливі структурного чинника (питомої ваги витрат на оплату праці у загальному обсязі операційних витрат) (x_1) – 2,23 та (x_2) коефіцієнт співвідношення між темпами зростання чистого доходу від реалізації товарів та фонду оплати праці працівників (1,77).

Висновки. Економіко-математичне моделювання ефективності використання коштів на оплату праці персоналу підприємств оптової торгівлі показало, що оскільки найбільш вагомий внесок у зміну зарплатовіддачі на ППКФ "Багира і Ко" згідно регресійної моделі, вносять дотримання випереджального співвідношення темпів зростання продуктивності праці над середньою заробітною платою одного працівника, вважаємо за доцільне рекомендувати:

– визначення потреби у менеджерах різних кваліфікаційних і професійних категорій, здатних забезпечити безперебійну й якісну логістику товарів, виходячи із стратегії діяльності підприємства;

– відбір кандидатів на вакантні посади згідно зі встановленими на підприємстві вимогами;

– адаптація персоналу;

– організація торговельних процесів у поєднанні з аналізом витрат на оплату праці і результатів діяльності.

Підвищенню ефективності витрачання коштів на оплату праці працівників сприяє ліквідація багатозвенності в управлінні торговельним підприємством; скорочення до оптимальної чисельності працівників; поліпшення використання робочого часу; розробка раціональних графіків виходу на роботу.

Скоротити витрати на оплату праці підприємств оптової торгівлі можна також за рахунок забезпечення рівномірного та ритмічного розвитку товарообороту, оскільки зараз на підприємстві при недовиконанні плату товарообігу торговельним робітникам доплачують до гарантованого мінімуму, а за умов перевиконання плану – робітники отримують необґрунтовано високі премії. У зв'язку з цим, пропонуємо вивчити розподіл плану товарообороту за відділами та секціями (по кварталам та місяцям) та проаналізувати витрачання коштів на оплату праці по місяцям і кварталам у відповідності з дослідженням розвитку товарообороту за спеціальними аналітичними таблицями.

Список використаних джерел

1. Янковой О.Е. Моделювання парних зв'язків в економіці: [Навч. посібник] / Одеса: Оптимум, 2001. – 198 с.

Коляда А.Л., викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА НА РІЗНИХ ФАЗАХ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ

В умовах розвитку ринкових відносин економічна діяльність підприємства, яка спрямована на нарощування конкурентних переваг і забезпечення стійкості своїх позицій, значною мірою залежить від своєчасного та правильного управління ефективністю його діяльності з врахуванням фази життєвого циклу, на якій воно перебуває.

Під «життєвим циклом підприємства» розуміють сукупність стадій, які проходить підприємство під час своєї життєдіяльності від створення до ліквідації [1, с. 227]. Кожна з стадій характеризується системою стратегічних цілей, особливостями формування ресурсного потенціалу, досягнутими результатами діяльності [2].

Сучасними теоретиками та практиками в сфері аналізу й стратегічного управління виділено кілька етапів (фаз) життєвого циклу підприємства: зародження; зростання; зрілість; спад, кожна з яких має свої особливості. Зазначимо, що у рамках фази «зрілість» можна виділити такі міні фази як стійкий розвиток та стагнація.

На кожній стадії життєвого циклу підприємству не залежно від розмірів, форми господарювання та галузевої приналежності характерні певні тенденції розвитку (табл.1).

Таблиця 1

Характеристика фаз життєвого циклу підприємства

№	Фаза	Характеристика	
1	Зародження	1) низькі обсяги чистого доходу 2) відсутність прибутку через високий рівень поточних витрат і підвищену потребу в інвестиціях 3) ускладнений доступ до зовнішніх джерел фінансування 4) від'ємні грошові потоки від операційної та інвестиційної діяльності	
2	Зростання	1) збільшення обсягів чистого доходу 2) недостатня величина прибутку для реінвестування. 3) присутність дефіциту ліквідних коштів 4) незадовільне співвідношення позикових і власних коштів	
3	Зрілість	Стійкий розвиток	1) стабільне становище на ринку та освоєння його нових сегментів 2) максимальні обсяги реалізації продукції та високі прибутки 3) низький рівень залежності від позикових коштів 4) максимальна завантаженість виробничих потужностей
		Стагнація	1) поступове зменшення коефіцієнта оборотності запасів 2) посилення витратного механізму 3) підвищення залежності від позикових коштів 4) зменшення забезпеченості запасів власними оборотними коштами
4	Спад	1) зменшення обсягів продажу продукції, частки ринку, прибутку 2) порушення фінансової стійкості 3) значна залежність від зовнішніх джерел фінансування активів підприємства та неплатоспроможність 4) падіння ділової активності	

Етап зародження характеризується створенням підприємства та поступовим впровадженням на ринок. В цей час відбувається техніко-економічне становлення, накопичення активів підприємства. Особлива увага приділяється динаміці структури активів, стану платоспроможності та фінансової стійкості. Обсяги виробництва і продажів на етапі зародження ростуть повільними темпами. Так як канали постачання сировини та продажу готової продукції не налагоджені, виникають труднощі з виробництвом та

збутом. Під час цієї фази обмеженими є продукція підприємства за асортиментом та географією збуту [3, с. 20].

Проте перевагами підприємства, яке знаходиться на фазі «зародження» є виробництво нової продукції або продукції з покращеними характеристиками, яка відрізняються від продукції конкурентів. Також основні виробничі засоби працюють із максимальною продуктивністю та мінімальною кількістю бракованої продукції за рахунок малого терміну експлуатації.

Фаза зростання пов'язана з нарощуванням виробничої потужності; збільшенням обсягу продажу; освоєнням нових ринків; формуванням стійкої сітки постачальників; удосконаленням технології, організації виробництва і менеджменту; збільшенням чисельності працюючих і підвищенням рівня спеціалізації робочих місць. В цей час підприємство набуває позитивного іміджу і авторитету у фінансових колах, джерелами фінансування стають стабільні кредити банків.

Падіння ділової активності, зменшення обсягів продажу, частки ринку, підвищення точки критичного обсягу продажу, відсутність власних оборотних засобів, посилення чутливості прибутку до зміни структури собівартості та обсягу реалізації продукції, порушення фінансової стійкості вказує, що підприємство опинилося на фазі «спаду» й потрібно негайно вживати кардинальних дій спрямованих на покращення ситуації [4, с. 79].

При проведенні фінансового аналізу всі показники мають тенденцію до погіршення. На стадії спаду керівник розглядає можливість економії всіх видів ресурсів, звуження номенклатури вироблюваної продукції, встановлення зв'язків з новими ринками і постачальниками [5, с. 250].

Отже, врахування особливостей фази життєвого циклу, на якій перебуває в певний момент часу підприємство дасть змогу вчасно виявити негативні фактори внутрішнього та зовнішнього середовища, які впливають на нього та вчасно вжити запобіжних заходів.

Список використаних джерел

1. Колєснік Т. С. Особливості формування фінансової стратегії підприємства роздрібної торгівлі на різних стадіях його життєвого циклу / Т. С. Колєснік. // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2013. – №7. – С. 225–230.
2. Крамар І. Етапи розвитку та особливості життєвого циклу малих підприємств [Електронний ресурс] / І. Крамар, Н. Мариненко // Соціально-економічні проблеми і держава. - 2011. - Вип. 1 (4). - Режим доступу: http://sepd.tntu.edu.ua
3. Волкова Н. А. Анализ финансовой безопасности предприятия / Н. А. Волкова // Materials of the XI International scientific and practical conference, “Conduct of modern science”. Economic science. – Sheffield: Science and education LTD, 2015. - Volume 4. - P. 20-22.
4. Волчек Р. М. Канонічні кореляції як аналітичний інструмент управління фінансовим станом харчових підприємств / Р. М. Волчек // Економіка АПК. – 2012. – № 11. – С. 72-81.
5. Шевчук Н. С. Перспективний аналіз матеріальних ресурсів підприємства / Н. С. Шевчук // Теорія і практика сучасної економіки:матеріали XV міжнародної науково-практичної конференції: 19 листопада 2014 року / відповідальний редактор П. С. Вяткін. – Черкаси: ЧДТУ, 2014. - С. 250-252.

Кришталь Г.О., к.е.н., доцент
МАУП, м. Київ

КОМПЛЕКСНЕ СТРАХУВАННЯ БАНКІВСЬКИХ РИЗИКІВ

Глобалізація усіх сфер економічного життя суспільства має неабиякий впливає на розвиток співпраці між банківськими установами та страховими компаніями не лише в Україні, а й за її межами. Удосконалення взаємовідносин між банками та страховими компаніями зумовлене необхідністю поглиблення інтеграційних процесів з метою виробництва конкурентоспроможних продуктів і більш якісного задоволення потреб клієнтів у фінансових послуг. Виникає нагальна потреба у дослідженні основ банкострахування та аналізі концептуальних підходів до організації та функціонування фінансового супермаркету як дієвої моделі співробітництва.

За прогнозами експертів найближчим часом (рік, два) частка продажу страхових продуктів через банківську мережу зростатиме. Серед основних факторів, які стимулюватимуть розвиток банкострахування 79,2% респондентів зазначили зростання обсягів споживчого кредитування, 54,2% - розробка нових банкострахових продуктів, 50% - розвиток інформаційних технологій.

Відносно оптимістичні прогнози експертів, зроблені до початку фінансової кризи, сьогодні вже сприймаються дещо інакше. Страховим компаніях зважаючи на наслідки фінансової кризи варто бути готовими до зменшення надходжень страховим платежів від банківських установ, а від так варто замислитись над питаннями диверсифікації власних збутових мереж. В умовах кризи вистоять ті страховики, які співпрацюють з декількома банківськими установами, як в сфері продажу клієнтам банку страхових продуктів, так і розміщення страхових резервів на депозитах. Вкрай небезпечною може обернутись ситуація для тих страховиків, які левову частку платежів отримували від банку при страхуванні заставного майна, при цьому сплачуючи останньому велику комісійну винагороду (іноді до 60%) й не проводили виваженої політики формування страхових резервів.

Так, 66,7% експертів зазначили, що їх компанії при виплаті комісійної винагороди надають пріоритет агентському каналу збуту страхових продуктів; 45,8% - банківському; 16,7% - офісному; 12,5% - брокерському та 4,2% - Інтернет-продажам.

До факторів, які стримують процес реалізації страхових продуктів через банки в Україні варто віднести обмеженість кептивними інтересами, так вважає 66,7% респондентів; недостатня прозорість банківського та страхового бізнесу – 41,7%. Варто зазначити також тезу одного з експертів: «Стримують процес реалізації страхових продуктів через банк недосконале законодавство (деякі депутати володіють страховими компаніями, а тому не зацікавлені у регулюванні цих процесів та дії регулятора (банківського та страхового, а також Антимонопольного комітету). А тому й не дивно почути з вуст банкірів, якщо клієнт не задоволений якістю обслуговування, нехай бере кредит в іншому банку. Але в іншому банку аналогічна ситуація, лише інша афільована страхова компанія.»

Саме в 1887 році відомий лондонський андерайтер Хит К. розробив перший поліс страхування банків від пограбування. Успіх даного фінансового продукту сприяв його поліпшенню та модернізації, розширенню покриття на інші ризики притаманні для банківської діяльності. Власне, даний продукт можна вважати основою сучасного комплексного банківського страхування [2].

У 1907 році американські страховики спільно із Асоціацією американських банків випустили страховий продукт комплексного банківського страхування (Bankers Blanket Bond). Який користується популярністю незважаючи на значну вартість – від 200 тис дол. США із покриттям до 5 млн. дол. США та до декількох мільйонів дол. США при страхових сумах у 100 млн. дол. США і більше. Популярність пояснюється безпечністю і стабільністю діяльності, яку дозволяє забезпечити цей вид страхування.

Згідно досліджень, проведених американським інститутом комп'ютерної безпеки, близько 30% із 538 найбільших американських компаній оцінили свої сукупні збитки за 2001 рік від комп'ютерних злочинів у 350 млн. дол. США, тоді як у попередні три роки середній показник був 192 млн. дол. США. З 90-х років XX ст. жодна із складових даного продукту не поширюється окремо, а лише консолідовано як єдиний продукт, хоча при розрахунку його вартості обидві складові розраховуються окремо [3; 4].

Метою даної консолідації фінансових продуктів можна вважати процедуру врегулювання, де за умови наявності окремих страхових полісів проблематично з'ясувати, яка частка у збитку припадає на один, а яка-на інший поліс, що має особливе значення при купівлі страхового захисту у різних страхових компаніях. Відповідно, при настанні страхового випадку виникнуть суперечки, щодо з'ясування частки кожного збитку, а цей затяжний процес не вигідний у першу чергу клієнту, який отримає відшкодування лише після тривалих судових процесів між страховими компаніями, а також страховикам, які витрачатимуть час та ресурси на врегулювання збитку.

Таким чином, комплексне банківське страхування передбачає страхове покриття майже по всіх ризиках, притаманних для фінансової діяльності із деякими обмеженнями. Одне із обмежень, яке сформоване на даному етапі еволюції економічної інтеграції фінансових інституцій стосується відшкодування збитків лише від протиправних дій співробітників, вчинених з метою особистого збагачення або спланованого збитку банку. Воно було додане після інциденту із двома співробітниками одного із європейських банків, що діяли поза межами встановлених для них лімітів.

Ці особи були трейдерами на ринку Форекс, при одному з падінь ринку вони отримали збитки, про які згідно інструкцій власного банку повинні були поінформувати керівництво, замість цього – прийняли рішення виправити ситуацію, чим значно збільшили збиток. Керівництво, дізнавшись про це, звернулись до страхових компаній, які відхилили дану вимогу, мотивуючи її відсутність страхового випадку, адже співробітники жодного закону не порушили.

Звернувшись у суд, банк отримав декілька мільйонів доларів США та страхові компанії одразу внесли відповідне обмеження у страхове покриття комплексного банківського страхування. В доповнення до даного договору також пропонується комплексний захист від ризиків комп'ютерних злочинів, а також програми, що передбачають компенсацію в разі шахрайства з платіжними карточками.

На жаль, в Україні комплексне страхування банківських ризиків (Bankers Blanket Bond) не набуло поширення. Серед причин недостатнього поширення даної страхової програми 62,5% експертів зазначили упереджене ставлення до страхових компаній з боку банків, 54,2% - небажання страхувати банківські ризики. Не сприяє налагодженню тісної співпраці відсутність регуляторних правил взаємовідносин між страховиками та банками, що й призводить до застосування «неписаних» правил акредитації і т.д.

Активізація співробітництва страхових компаній та банків є загальносвітовою тенденцією. За кордоном досліджувані форми взаємовідносин страхових компаній та банків складалися десятиліттями. Найбільшого розповсюдження отримало взаємне вкладення в капітал, коли страхова компанія – акціонер банка чи коли банк – акціонер страхової компанії. Взаємні фінансові вливання через акціонування отримують розвиток і стосуються використання коштів банків для збільшення статутного капіталу страхових організацій, вимоги до якого постійного зростають.

На сучасному етапі взаємні вкладення в капітал важливі для росту капіталізації, для організації банківської групи, фінансово холдингу. Згідно законодавства більшості європейських країн банк і страхова компанія не можуть бути одною юридичною особою, але нічого не заважає їм володіти значними частками акцій один одного. Переваги даних об'єднань полягають в наступному:

- повніше задоволення клієнтів у послугах;

- збільшення прибутку за рахунок розширення клієнтської бази, запровадження нових продуктів, комісійних надходжень та зниження витрат;

- можливий більш точний маркетинговий аналіз майбутніх потреб клієнтів;

- найефективніше проведення рекламних та PR-кампанії.

Проте широкомасштабність створення банкострахових груп в майбутньому може вплинути на монополізацію галузі.

Соціологічні дослідження економічних інтересів взаємовідносин банків і страхових компаній виявили, що інтерес страховиків до банків перевищує інтерес банківських установ до страхових організацій.

У банків більш виражений інтерес до страхування банківського майна, обслуговування розрахункових рахунків страховиків, розміщення фінансових ресурсів страхових компаній, залучення до банківського обслуговування клієнтів страхових організацій.

Найбільший економічний інтерес страховики виявили до банків, як до потенційних страхувальників, щодо розміщення фінансових ресурсів в банківські пасиви. Страховим організаціям притаманний інтерес до банків як консалтингових структур з питань валютного регулювання, управління портфелем цінних паперів, експертизи фінансових проектів, консультацій у нестандартних ситуаціях.

У ході проведеного дослідження з'ясовано:

- об'єктивна необхідність запровадження дієвої системи банкострахування пов'язана з новими економічними реаліями, зумовленими зростанням інтеграційних процесів на світовому фінансовому ринку;

- пріоритетними напрямами в розвитку взаємовідносин страхових організацій і банків є: гармонізація чинного законодавства з нормами ЄС;

- запровадження досконалих комп'ютерних технологій, що сприяють повноцінній діяльності «фінансових супермаркетів»;

- розробка нових фінансових продуктів на межі банківських і страхових послуг.

Партнерство розвивається з кожним роком все активніше, воно матиме перспективи істотного зростання у найближчому майбутньому. Це в певній мірі підвищує взаємний інтерес банків до страхових компаній, хоча роль банківського корпоративного страхування недооцінена.

Процес розвитку інтеграційних форм співробітництва зумовлює необхідність напрацювання та впровадження цілісного механізму взаємодії, а від так, враховуючи останні світові тенденції у цій галузі, вітчизняним страховим компаніям, банкам, іншим фінансовим установам варто замислитись над пошуком нових моделей співробітництва.

Список використаних джерел:

1. Журавин С. Г. Краткий курс истории страхования. М. – "Анкил", 2005. – с 112.
2. Ткаченко Н. В. Об'єднання банків і страхових компаній//Актуальні проблеми економіки. – 2004.–№ 2 (32).– С.105–111.
3. Клапків М.С. Страхування фінансових ризиків: Монографія.-Тернопіль: Економічна думка, Карт-бланш, - 2002. – С.358.
4. Краевая А. Когда банк гораздо больше, чем просто банк // Банковская практика за рубежом.–2006.–№2(86).–С.94–96.
5. Кожевникова И.Н. Взаимоотношения страховых организаций и банков. – М.: Анкил, 2005. – с.94-95.
6. Гармаш Д. Преступления против банков: без страхования не обойтись. "Российский страховой бюллетень", 2002, №4.

Кузнецов А.А., к.е.н., доцент, докторант
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, м. Дніпропетровськ

СКЛАДОВІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ АСИМЕТРІЇ ІНФОРМАЦІЇ

В частині вирішення питання асиметрії інформації необхідно трансформувати традиційний бухгалтерський облік в гнучку систему інформаційної підтримки управлінських рішень. Підтвердженням грунтовності цього судження є той факт, що провідною рисою професії бухгалтера Кодексом етики професійних бухгалтерів визначено «прийняття відповідальності перед громадськістю» [1, 2]. Тому, доцільним є реформування обліку, зокрема формування методологічних та практичних засад забезпечення якості облікової інформації, що надається користувачам.

Що стосується розвитку соціальної інженерії в системі управління, доцільною є побудова якісного управлінського контролю, з використанням якого, як обгрунтовують Ентоні Р., Говіндараян В. [3, с.46], менеджер впливає на інших членів організації з метою впровадження стратегії цієї організації.

Саме тому, в актуальну площину постає питання забезпечення якості облікової інформації, від якої залежить якість управлінського контролю з огляду на існуючий рівень інформатизації.

Під якістю управлінського контролю слід розуміти властивості та ознаки управлінського контролю, що характеризують його спроможність забезпечувати, щоб поведінка та рішення працівників узгоджувалися з цілями та стратегіями організації.

Розробку, контроль впровадження та використання критеріїв якість управлінського контролю суб'єктами господарювання повинні забезпечувати, в залежності від притаманної специфіки, користувачі облікової інформації та менеджери компанії.

Незважаючи на те, що кожен суб'єкт господарювання повинен самостійно розробляти власні критерії якості управлінського контролю, загалом доцільним буде сформулювати характеристики (ознаки), яким повинні відповідати всі без виключення критерії:значимість; повнота; надійність; зрозумілість; нейтральність критерію якості управлінського контролю.

Безумовна потреба дотримання критеріями якості управлінського контролю наведених характеристик (ознак) визначається необхідністю виключення можливого впливу суб'єктивної оцінки або вимірювання якості на підставі очікувань, суджень та власного досвіду суб'єкта оцінки.

Значимість передбачає, що критерії якості дадуть змогу формувати, надавати та інтерпретувати результати управлінського контролю, що допоможе користувачам у прийнятті управлінських рішень.

Поряд із значимістю, критерії повинні бути достатньо повними, іншими словами використання встановлених критеріїв якості забезпечує відсутність пропуску будь-яких факторів, що впливають на якість управлінського контролю.

Певна річ, критерії якості повинні бути надійними, тобто такими, що дозволяють зробити несуперечливу оцінку та вимірювання якості управлінського контролю при умові їх використання в межах встановленої концепції системи управління суб'єктами оцінки. Обов'язковою умовою є наявність у осіб, які оцінюють та вимірюють якість, достатнього професійного рівню, який дає їм право проводити оцінку якості управлінського контролю, що формується в компанії.

Нейтральність характеризує можливість зробити неупереджені висновки щодо рівня якості управлінського контролю.

Досить суттєвою характеристикою є зрозумілість встановлених критеріїв якості. Адже зрозумілі критерії забезпечують можливість прийти до висновків щодо рівня якості управлінського контролю, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням.

Відповідно механізми забезпечення якості управлінського контролю будуть різними, як і різними є обсяги та характер облікової інформації, що формується у різних суб'єктів господарювання.

В процесі забезпечення якості управлінського контролю слід перш за все конкретизувати цілі такої системи, досягнення яких буде забезпечено при умові впровадження конкретного механізму. При цьому, до переліку таких механізмів слід включати: професійні вимоги; навички і компетентність; доручення роботи; делегування; консультування; користувачі облікової інформації; моніторинг.

Призначенням механізму «професійні вимоги» є забезпечення дотримання вимоги, що персонал суб'єкта господарювання, який задіяний в системі управлінського контролю (далі –контролюючий персонал) за всіма етапами повинен дотримуватися принципів незалежності, порядності, об`єктивності, конфіденційності та професійної поведінки. При цьому, доречним є тлумачення професійних вимог до контролюючого персоналу, встановлення порядку ознайомлення з професійними вимогами та процедур нагляду за дотриманням професійних вимог таким персоналом.

При формуванні механізму щодо навичок і компетентності під ціллю забезпечення якості управлінського контролю в аспекті контролю навичок і компетентності слід розуміти, що суб'єкт господарювання повинен мати персонал, який набув і зберігає професійні стандарти і професійну компетентність, необхідні для виконання ними своїх обов`язків. У ході розробки цього напрямку необхідно визначати конкретний перелік вимог до персоналу суб'єкта господарювання щодо його навичок та компетентності, викладати напрямки професійного зростання персоналу, встановлювати процедури нагляду за дотриманням виконання цього напрямку.

Механізм по дорученню роботи передбачає, що управлінський контроль треба доручати працівникам, які мають відповідну технічну підготовку і досвід, необхідні за певних обставин. Треба розробляти чіткі критерії щодо доручення працівникам кожного виду роботи, встановлення порядку графіків документообігу, встановлювати процедури нагляду за дотриманням виконання цього напрямку персоналом суб'єкта господарювання.

Впровадження механізму по питаннях делегування регламентує необхідність в достатній мірі направляти роботу, здійснювати нагляд і контроль над її виконанням на всіх рівнях, з метою забезпечення обгрунтованої впевненості в тому, що виконуваний управлінський контроль у визначеному сегменті відповідає належним критеріям якості. Розробка цього механізму передбачає встановлення порядку формування облікової політики суб'єкта господарювання, процедур формування інформації в управлінському контролі, контрольних процедур, аналітичних процедур, обґрунтування напрямків засвоєння персоналом питань, що є предметом управлінського контролю, впровадження відповідної процедури нагляду за механізмом.

У процесі регламентації питань, пов'язаних з консультуванням слід зазначати, що завжди, коли це необхідно, треба консультуватися в межах підприємства (чи за його межами) з експертами, які мають відповідний досвід.

Встановлення механізму визначення напрямків, за які відповідає конкретний працівник підприємства, розробка методик забезпечення джерелами інформації, опис механізму нагляду за дотриманням виконання цього напрямку персоналом забезпечить підвищення якості управлінського контролю в цілому.

Вивчаючи та конкретизуючи сегмент користувачів облікової інформації слід провести оцінку потенційних користувачів та їх інформаційні потреби і необхідність постійного перегляду оцінки наявних користувачів облікової інформації. Методологічними та практичними питаннями, які необхідно визначити при розгляді питань щодо користувачів облікової інформації є розробка процедур оцінювання їх власно, та їх інформаційних потреб, умови прийняття в якості користувачів облікової інформації, порядок моніторингу співпраці з користувачами облікової інформації, встановлення процедури нагляду за дотриманням виконання цього механізму.

Цілями забезпечення якості управлінського контролю, що передбачаються в процесі моніторингу є необхідність постійно провадити моніторинг адекватності й ефективності

політики та процедур контролю якості встановленим критеріям якості. У даному напрямку розглядаються питання визначення графіку перегляду ґрунтовних характеристик параметрів якості управлінського контролю, встановлення порядку ознайомлення персоналу з результатами контролю якості, розробка механізму нагляду за дотриманням виконання встановлених вимог щодо якості управлінського контролю персоналом.

Запропоновані механізми забезпечення якості управлінського контролю спрямовані на підвищення рівня корисності облікової інформації для користувачів в сфері практичної взаємодії бухгалтерського обліку та управлінського контролю. При подальшому розгляді питань забезпечення якості управлінського контролю доцільним буде визначитись із суб'єктами, що повинні його здійснювати. Окремого дослідження потребує питання формування переліку критеріїв якості в залежності від завдань, що ставить система управління перед бухгалтерським обліком та управлінським контролем відповідно від стратегії суб'єкта господарювання. При цьому якість останнього визначається його спроможність забезпечувати, щоб поведінка та рішення працівників узгоджувалися з цілями та стратегіями організації.

Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2012 року: [пер. з англ.] – К. : МФБ, АПУ, 2013. – . Частина 1. – 2013. – 1018 с.
2. Fundamentals – Principles-based auditing standards / Institute of Chartered Accountants in England & Wales. – London : ICAEW, Audit and Assurance Faculty, 2006. – 28 p.
3. Anthony, R. Management Control Systems / Anthony, R., Govindarajan, V. - Chicago, Mc-Graw-Hill IRWIN, 2007. – 320 p.

Куцик П.О., професор, Бачинський В.І., професор
Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

СТРАТЕГІЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ У СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМСТВА

Формування ефективної системи управління на підприємстві безпосередньо пов'язано з системою контролінгу, яка має враховувати тенденції розвитку ринкового середовища в Україні. Відповідаючи критеріям комплексності та інтегрованості, контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, теперішньому і майбутньому часі, системний підхід до виявлення і вирішення проблем, що встають перед підприємством.

Функціонування контролінгу надає інформацію, важливу для: визначення стратегії та планування майбутніх процесів та результатів діяльності підприємства; контролю за поточною діяльністю; оптимізації витрат; оцінки ефективності діяльності; зниження суб'єктивності в процесі прийняття управлінських рішень. Теоретичні та практичні аспекти контролінгу витрат досліджували у своїх працях зарубіжні і вітчизняні вчені: І. Ансофф [1], Ю. Вебер, А. Дайле, Е. Майєр, М . Мескон, Р. Манн, Білуха, І. Булєєв, С. Голов, Т. Головін, Н. Гладких, С. Данілочкін, В. Івашкевич, О. Зоріна [3], О. Максименко, М. Пушкар, В. Савчук, Г. Семенов, В. Сопко, Л. Сухарева, Г. Партин [4], С. Петренко [5], А. Пилипенко [6], О. Терещенко, Н. Шульга, Г. Уварова та ін.

Реформування вітчизняних підприємств у період трансформації тісно пов'язане з розвитком інтеграційних процесів, удосконаленням інструментів ринкового механізму. Відповідність сучасної парадигми знань з управління стратегічним розвитком підприємства наявному стану соціально-економічних відносин у нашій країні та закономірностям їх розвитку суттєво впливає на ефективність системи стратегічного управління та на розвиток вітчизняних підприємств. Ефективне стратегічне управління потребує надійного інформаційного забезпечення і в першу чергу – прийняття правильних управлінських

рішень щодо ресурсів та витрат підприємства. Стратегічні методи вимагають використання специфічних моделей прийняття й реалізації управлінських рішень. Основною тенденцією управління і розвитку бізнесу, на сьогодні є стратегічне управління витратами, оскільки саме воно розкриває економічні, технічні та технологічні, а також ринкові можливості підприємства, які тісно співіснують з внутрішніми виробничими відносинами, використанням ресурсних та фінансових можливостей.

Стратегічне управління витратами – це реалізація концепції, в якій поєднуються сукупність економічних, організаційних та управлінських процедур, інструментів та методів, спрямованих на досягнення конкурентних переваг виробництва продукції з мінімальними витратами.

Від прийнятого варіанта стратегічної поведінки підприємства на ринку (лідерство по витратах; диференціація продукції (робіт, послуг); лідерство у вузькій сфері діяльності) та способу забезпечення конкурентної переваги істотно залежать структура й поведінка його витрат, рівень ризику підприємницької діяльності та вибір методів і прийомів управління витратами. Система стратегічного управління витратами, побудована шляхом системного формування облікових інформаційних потоків, орієнтованих на забезпечення стратегічного менеджменту з поданням інформації на різних рівнях управління із використанням інструментів управлінського обліку і внутрішнього контролю.

Побудову та вдосконалення системи управління витратами пропонуємо здійснювати шляхом: виділення основних понять і процедур системи управління витратами в системі контролінгу; виявлення існуючих проблем формування та контролю витрат на підприємстві; формування моделі управління витратами на етапі процесу діяльності; бюджетування витрат за центрами відповідальності; побудови інформаційної інтегрованої системи контролінгу для різних рівнів управління підприємством; адаптації існуючого документообігу до обраної системи контролінгу на підприємстві; розподілу відповідальності за формування та удосконалення механізму мотивації персоналу та стимулювання співробітників до раціонального використання ресурсного потенціалу підприємства в умовах його стратегічного розвитку.

Модель стратегічного управління витратами повинна охоплювати складові:

- облік та аналіз витрат підприємства;
- формулювання стратегічних альтернатив та вибір стратегії;
- планування та прогнозування рівня витрат;
- оптимізація та контроль процесу формування витрат;
- виявлення відхилень від прогнозних (бюджетних) показників та ідентифікація причин таких відхилень, їх нейтралізація або врахування;
- пошук та кількісна оцінка резервів зменшення витрат суб'єкта господарювання, визначення, обгрунтування та запуск механізмів їх мобілізації;
- контроль виконання та гнучке коригування розроблених планів.

Необхідність підвищення вимог до гнучкості і стабільності управління, зростання організаційної складності, динамізму конкурентного середовища та інші фактори ринкової економіки, виявились спонукальними чинниками створення більш ефективних систем управління витратами, зокрема системи контролінгу, якій у повній мірі відповідає сучасний тип інформаційного забезпечення - стратегічно-орієнтована система управлінського обліку. Це випливає із наступного. Контролінг – нове явище у вітчизняній теорії і практиці сучасного управління, яке виводить менеджмент на якісно вищий рівень, інтегруючи, координуючи та направляючи дії різних служб і підрозділів підприємства на досягнення стратегічних і операційних цілей. Він є синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків тощо.

У сучасній науковій літературі досить глибоко розкриті питання змісту, методів, організації та механізму функціонування контролінгу. Особливо вирізняються праці проф. Пушкаря М.С. Разом з тим серед дослідників ще немає єдиної думки з питань сутності і функцій контролінгу. Тому існує не одна, а декілька концепцій контролінгу, які сформувались у різних періодах його еволюції.

Основна мета контролінгу полягає в орієнтації управлінського процесу на досягнення всіх цілей підприємства. Для цього контролінг забезпечує виконання наступних функцій: координація управлінської діяльності для досягнення цілей підприємства; інформаційна і консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу.

Концепції контролінгу мають неоднакову спрямованість, проте вони не суперечать одна одній. Більшість вчених виділяють три групи концепцій контролінгу. Перша група концепцій характеризується спрямованістю контролінгу на систему обліку, друга – орієнтована на управлінську інформаційну систему і третя – на систему управління. Третя група концепцій контролінгу має два варіанти: а) з акцентом на планування і контроль; та б) з акцентом на координацію.

Облікова концепція контролінгу (перша група) ґрунтується на системі обліку як інформаційній базі управлінських рішень. Увага тут зосереджена на показниках успіху в грошовому вираженні. Контролінг передбачає створення для потреб управління більш складної інформаційної системи порівняно з бухгалтерським обліком і фінансовою звітністю – систему управлінського обліку. Отже, управлінський облік є найважливішою підсистемою контролінгу.

Управлінські концепції контролінгу базуються на відмінностях між системою управління і виконавчою системою, орієнтовані на внутрішньо фірмове планування, контроль і аналіз діяльності підприємства, а також наповнюють контролінг новим змістом (прогнозування, динамічний пошук шляхів вирішення завдань, зміщення акценту з поточного аналізу на прогнозний).

У контролінгу всі цілі поділяються на операційні (короткострокові) і стратегічні (довгострокові, перспективні), тому контролінг як система включає в себе два основних аспекти (два види) – стратегічний і операційний.

Отже система контролінгу це цілісне, тісно пов'язане й переплетене в елементах явище. Його функціональність не виключає застосування найважливіших елементів процесного управління, збалансованої системи показників тощо, а точніше, інтегрує їх в єдину з контролінгом систему. Поділ контролінгу на стратегічний і операційний обумовлює необхідність відповідної структури інформаційної системи. Тобто логічним є виділення операційного і стратегічного планування, обліку, контролю, аналізу.

Отже, вважаємо, що найбільш доцільним при запровадженні сучасної концепції контролінгу є використання іманентної їм системи управлінського обліку. Тому актуальною є необхідність проведення наукових досліджень саме такого спрямування.

Удосконалення теоретико-методичних засад контролінгу витрат має відбуватись шляхом комплексного формування раціонального і достовірного інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємства. Таке інформаційне забезпечення можливе при створенні системи стратегічного управлінського обліку, що базуватиметься на компонентній структурі, у якій важливе місце відводиться стратегічному плануванню, управлінській звітності та аналізу і контролю її показників. Система стратегічного обліку повинна включати найважливіші показники управлінської, фінансової та інтегрованої звітності у контексті сформованої стратегії управління витратами.

Список використаних джерел

1. Ансофф І. Стратегічне управління / І. Ансофф : [пер. з англ.]. – М. : Економіка, 2005;
2. Адаменко Т. М. Особливості стратегічного управління затратами підприємства / Т. М. Адаменко // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. – 2014. – № 23(ІІ). – С. 100–106;
3. Зоріна О. А. Проблематика трактування контролінгу / О. А. Зоріна // Статистика України : наук.-інформ. журнал. – К. : НТК статистичних досліджень, 2011. – № 1 (52). – С. 40-44;
4. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства / Г.О. Партин // Фінанси України. – 2014. – № 11. – С. 124–133;

5. Петренко С. М. Концептуальні засади контролю : сучасна інтерпретація / С. М. Петренко // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 12. – С. 17-21;
6. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : [монографія] / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенко А. А. – Х. : ХНЕУ, 2011. – 344 с.

Кучер К.О., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІЗ РІВНЯ ВИРОБНИЧО-ФІНАНСОВОГО ЛЕВЕРИДЖУ

В сучасних умовах важливого значення набуває аналіз і оцінка фінансового стану підприємств. Грамотний розподіл отриманих фінансових коштів, пошук додаткових резервів залучення фінансових ресурсів дозволять фірмі оптимізувати власні фінансові потоки, принесуть додатковий дохід, прискорять оборотність капіталу. Нераціональне управління фінансовими ресурсами, навпаки, призводить до уповільнення оборотності коштів, збільшення ступеня залежності підприємства від позикового капіталу, зниження прибутковості та ефективності діяльності.

Процес оптимізації структури активів і пасивів підприємства з метою збільшення прибутку у фінансовому аналізі називають левередж. Розрізняють три його види: виробничий, фінансовий і виробничо-фінансовий [2, с.4].

Виробничий левередж кількісно характеризується співвідношенням між постійними і змінними витратами в загальній їх сумі і рентабельністю показника "прибуток до вирахування відсотків і податків".

Основними елементами собівартості продукції є змінні і постійні витрати, причому співвідношення між ними може бути різним і визначається технічною й технологічною політикою, обраною на підприємстві. Зміна структури собівартості може істотно вплинути на величину прибутку [4,с.5].

Рівень виробничого левериджу визначається за формулою:

$$ЛВ = \Delta П / \Delta Р,$$

де ЛВ — виробничий левередж;

ΔП — темп приросту прибутку від реалізації продукції, %;

ΔР — темп приросту обсягу реалізації продукції, %[1,с.143].

Виробничий левередж по суті є коефіцієнтом еластичності; тобто показує, на скільки процентів зміниться прибуток за зміни обсягу реалізації на один процент. Таким чином визначається рівень чутливості прибутку до зміни обсягу виробництва. Чим більше величина виробничого левериджу, тим більший виробничий ризик [3,с.4].

Фінансовий левередж у сучасній літературі визначається як потенційна можливість впливати на прибуток шляхом зміни обсягу і структури власного та позичкового капіталу.

Фінансовий левередж дозволяє оптимізувати співвідношення між власними і залученими ресурсами і оцінити їх вплив на прибуток.

При зростанні частки довгострокових позик відповідно зростають і суми відсотків, які належить сплатити. Це призводить до збільшення рівня фінансового ризику із-за можливої нестачі коштів для сплати [2, с.4].

Фінансовий левередж характеризує використання залучених засобів із фіксованим відсотком для підвищення прибутку підприємства і показує на скільки відсотків збільшиться сума власних фінансових ресурсів за рахунок залучених засобів в оборот підприємства.

У ринковій економіці збільшення частки власних фінансових ресурсів не завжди означає поліпшення становища підприємства, можливості швидко реагувати на зміну ділового клімату. Навпаки, використання залучених фінансових ресурсів свідчить про гнучкість підприємства, його здатність знаходити кредити й повертати, що свідчить про довіру до нього в діловому світі [3,с.4].

Фінансовий левередж розраховується як відношення зміни чистого прибутку до загального прибутку до оподаткування:ЛФ=ΔПЧ/ΔПЗ,

де ЛВ — фінансовий левередж;

$\Delta П_ч$ — темп приросту чистого прибутку;

$\Delta П_з$ — темп приросту загального прибутку до оподаткування.

Зростання фінансового левериджу супроводжується підвищенням ступеня фінансового ризику, пов'язаного з можливою нестачею коштів для виплати відсотків за довгостроковими кредитами [1, с.144].

Якщо підприємство фінансує свою діяльність тільки за рахунок власних коштів, коефіцієнт фінансового левериджу дорівнює 1, тобто ефект важеля відсутній. У даній ситуації зміна валового прибутку на 1% призводить до такого ж збільшення або зменшення чистого прибутку. При зростанні частки позичкового капіталу підвищується розмах варіації рентабельності власного капіталу, коефіцієнта фінансового левериджу і чистого прибутку. Це свідчить про підвищення ступеня фінансового ризику інвестування при високому плечі важеля [3, с.4].

Виробничо-фінансовий левередж – узагальнюючий показник. Він є добутком виробничого і фінансового левериджу. Цей показник відображає загальний ризик, пов'язаний з можливою нестачею коштів для відшкодування виробничих витрат і фінансових витрат щодо обслуговування зовнішнього боргу [4,с.5].

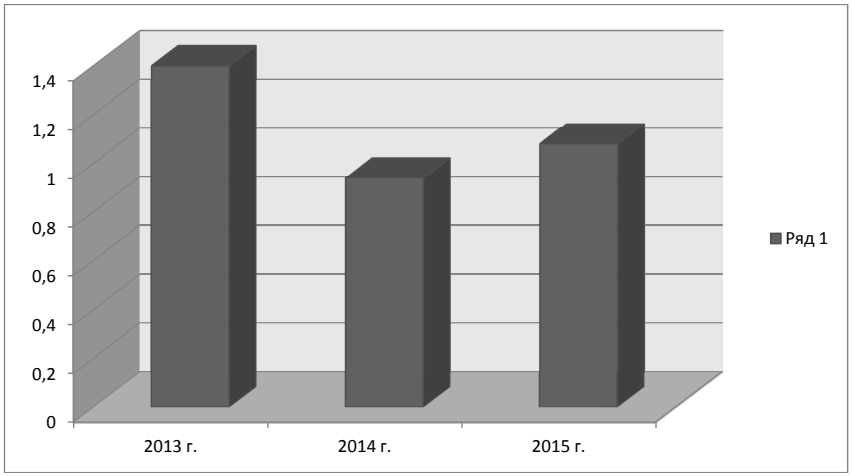


Рис.1Динаміка виробничо-фінансового левериджу на підприємстві «Нововолинський хлібозавод» за період 2013-2015 рр.

За даними рис.1 бачимо, що у нашого підприємства рівень виробничо-фінансового левериджу у 2013 р. складає 1,4; 2014 р.-0,93; 2015р.-1,08.Чим цей коефіцієнт вище, тим більше позик у компанії і тим ризикованіше ситуація, яка може призвести її до банкрутства. Високий рівень коефіцієнта відображає також потенційну небезпеку виникнення у підприємства дефіциту грошових коштів. Інтерпретація даного показника залежить від багатьох факторів, зокрема, таких, як: середній рівень цього коефіцієнта в інших галузях; доступ компанії до додаткових довгострокових джерел фінансування; стабільність господарської діяльності компанії. Можна спостерігати, що в 2014 році ситуація була найкращою, а вже в 2015 році, можна зробити висновок, що діяльність підприємства ризикована.

Таким чином, показники левериджу дозволяють планувати оптимальний обсяг виробництва, розрахувати ефективність залучення коштів, прогнозувати виробничі і фінансові ризики. Розуміння суті та механізму дії ефектів операційного та фінансового важелів дає змогу управляти внутрішнім ризиком підприємства, що сприяє розумній оцінці доцільності залучення капіталу на фінансовому ринку. Ці показники є основою планування оптимального обсягу та структури виробництва, оцінки ефективності залучення позикових коштів та прогнозування виробничого та фінансового ризиків.

Оцінка ефективності структури капіталу й визначення оптимального для підприємств співвідношення між власним та позиковим капіталом дають змогу оцінити фінансовий ризик, створити необхідний рівень фінансової безпеки в майбутньому. Для забезпечення умов ефективного функціонування підприємств необхідно підтримувати фінансову стійкість, рівновагу, достатню фінансову незалежність і гнучкість при прийнятті фінансових рішень. Для цього необхідно проводити систему моніторингу фінансової стійкості підприємств.

Список використаних джерел:

1. Момот Т. В. Конспект лекцій з дисципліни «Фінансовий аналіз» (для студентів 5 курсу денної і 6 курсу заочної форм навчання спеціальності 7.050106 «Облік і аудит») / Т. В. Момот; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2010. – 142-144 с.
2. Волкова Н.А. Аналітична оцінка оптимізації фінансових ресурсів/ Н.А. Волкова // Збірник наукових праць харківська національна академія міського господарства, №100.-2011.-с.4-8
3. ЯнковойА.Г. Применение левериджа в финансовом анализе предприятия / Янковой А.Г. // Збірник наукових праць № 56(1),Одесский национальный университет им. И.И. Мечникова.-2013.-с.4-5.
4. Сініцин О. О.Фінансовий левередж в управлінні структурою капіталу/Сініцин О.О. // Збірник наукових праць № 36(II), ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана"-2014.-с.5-9.

Кушнарьова М.С., наук. кер. ЧеркашинаТ.В., к.е.н., доцент

Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМИ АНАЛІЗУ ДІЯЛЬНОСТІ МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

Одним з свідоцтв економічного відродження країни є створення нових робочих місць. В умовах економічної кризи в Україні таке явище під силу тільки підприємствам малого і середнього бізнесу.

Внаслідок зростання значення таких підприємств в економіці країни розроблені державні програми підтримки малого бізнесу, запропоновані сприятливі варіанти оподаткування і максимального спрощення ведення бухгалтерського обліку. Для будь-якого підприємства важлива розробка заходів щодо ефективного аналізу діяльності кожного окремого підприємства малого бізнесу, тому правильний підхід до цього питання та вибір найраціональнішої форми обліку є головним напрямком роботи підприємства.

Головна перевага малого бізнесу — сукупність форм і методів пристосування до змін на глобальному ринку: здатність реагувати на зміни як наслідок невеликого обсягу виробництва та обмежених ресурсів, вразливість порівняно з великими компаніями; заповнення прогалин в економіці внаслідок неможливості застосування ефекту масштабу у виробництві та збуті, що має багаторівневий характер; головне джерело новацій як результат вільніших організаційних умов на малих підприємствах, індивідуалізації підходу в розробленнях.

У бухгалтерському обліку й аналізі фінансових результатів діяльності малих підприємств виникають ключові проблемні питання, а саме:

–складність застосування окремих П(С)БО та формування облікової політики малого підприємства;

–надмірна складність методик обліку витрат для підприємств малого бізнесу;

–недосконаліть спрощеного Плану рахунків, регістрів бухгалтерського обліку для малих підприємств;

–неадекватність форм фінансової звітності різних за розміром, обсягом і видами діяльності підприємств сфери малого бізнесу;

–відсутність єдиної комплексної методики проведення аналізу фінансових результатів діяльності малих підприємств.

Основним питанням організації обліку на підприємствах малого бізнесу є створення надійної та достовірної системи отримання інформації, яка б давала можливість ефективного здійснення управління суб'єкта малого підприємництва та отримання прибутку від його діяльності.

Основні причини гальмування розвитку малого підприємництва в Україні:

— неопрацьованість законодавства як з питань розвитку малого підприємництва, так і підприємництва в цілому;

— високі податки, що змушує деяких суб'єктів малого та середнього підприємництва йти в тіньову економіку;

— недостатня державна фінансова-кредитна і майнова підтримка малих підприємств;

— відсутність дійового механізму реалізації державної політики щодо підтримки малого бізнесу;

— недосконаліть системи обліку та статистичної звітності малих підприємств;

Як показав аналіз, введення в Україні спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого бізнесу виправдало себе лише для порівняно невеликої групи суб'єктів, зокрема для підприємств торгівлі та сфери надання послуг, у вартості продукції яких досить вагома частка доданої вартості. Для більшості інших підприємств малого бізнесу і особливо виробничих, існуюча система спрощеного оподаткування не є прийнятною з точки зору фінансових результатів діяльності та фінансового стану підприємств.

З точки зору фінансової політики найбільш сприятливим методом підтримки суб'єктів малого бізнесу може бути введення системи оподаткування, яка б втілювала в собі виконання податками регулюючої, стимулюючої й фіскальної функції одночасно за рахунок диференціації ставок оподаткування, прогресивності чи регресивності податків, їх кола, використання пільг і преференцій тощо.

Проблема стабільного забезпечення суб'єкта малого підприємництва необхідними фінансовими ресурсами та підвищення ефективності його фінансово-господарської діяльності в майбутньому періоді повинна вирішуватися шляхом розробки системи фінансових прогнозів, планів та планових показників. Визначення й прогнозування фінансових результатів діяльності підприємств малого бізнесу з урахуванням впливу системи оподаткування рекомендується здійснювати на основі методичних підходів, розроблених у відповідності з Національними положеннями бухгалтерського обліку.

Сьогодні у малому та середньому бізнесі України працює понад 5 мільйонів людей, які виробляють близько 12% від усього внутрішнього валового продукту. Досі головним гаслом цих підприємців було: не треба, щоб влада нам допомагала, головне, щоб вона нам не заважала. І додавали, що виживати їм доводиться у вкрай складних умовах.

Головними своїми проблемами підприємці називали – недосконалу законодавчу базу, хабарництво та систему оподаткування.

Можна запропонувати такі напрями вирішення системних проблем розвитку малого підприємництва: 1. Сприяти формуванню сприятливого підприємницького клімату:

а) привести чинні нормативно-правові акти місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування у відповідність до принципів державної регуляторної політики;

б) розробити механізм часткового відшкодування з місцевих бюджетів відсоткових ставок за кредитами, залученими суб'єктами малого та середнього підприємництва для реалізації інвестиційних проектів;

в) сформувати регіональні бази даних щодо інвестиційних пропозицій малих підприємств (особливу увагу слід звернути на розповсюдження інформації серед іноземних інвесторів).

2. Для створення нових робочих місць і скорочення безробіття та стимулювання розвитку підприємництва місцевій владі необхідно:

а) сприяти самозайнятості безробітних шляхом надання їм одноразової грошової допомоги для започаткування власної підприємницької діяльності. Для отримання такої допомоги безробітн іповинні представити бізнес-план для вирішення актуальних на регіональному рівні проблем;

б) при перепідготовці та підвищенні кваліфікації безробітних особливу увагу слід приділяти професіям, що не тільки користуються попитом на ринку праці, але й дають змогу започаткувати власну справу;

в) проводити семінари та курси підвищення кваліфікації для всіх бажаючих розпочати підприємницьку діяльність.

3. Стимулювати проведення регіональних конкурсів (тендерів) щодо закупівлі товарів і надання послуг малими підприємствами за кошти державних і місцевих бюджетів, а також участь підприємців у виконанні регіональних замовлень.

Список використаних джерел:

1. Виговська В.В. Малий бізнес України: сучасний стан і тенденції розвитку //Актуальні проблеми економіки. - 2009. - № 1. - С. 59-64
2. Визначення підприємств малого бізнесу. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – №1. – С. 39–45.
3. Буряк П.Ю. Облік на малих підприємствах : навч. Посіб. / П. Ю. Буряк, Л. Ю. Шевців ; Львів. Держ. Фін. Акад. – Л. : Вид-во Львів. політехніки, 2013. - 438с.

Кушнір Т.В., наук. кер. Волкова Н.А., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІЗ ВІДНОСНИХ ПОКАЗНИКІВ ЗАХИСТУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Одним із найважливіших фінансових показників є власний капітал. Від ефективного управління власного капіталом та його структури залежить процес функціонування будь-якого підприємства. Сформований власний капітал – це фінансова основа діяльності кожного підприємства. Він являється одним із найважливіших фінансових показників, адже є безстроковою та початковою основою фінансування діяльності підприємства, крім того джерелом погашення збитків. Власний капітал характеризує ступінь фінансової самостійності підприємства, а також ступінь кредитоспроможності підприємства. Управління власним капіталом сприяє ефективній діяльності підприємства, збільшення прибутку та підвищення конкурентних переваг підприємства.

В умовах не стабільної економіки, задля збереження стійкості розвитку діяльності, підприємству необхідно приділяти велику увагу управлінню власним капіталом. Проте більшість управлінців не слідкують за рівнем захищеності власного капіталу підприємства, не створюють резерви. Власний капітал таких підприємств стає чутливим до «форс-мажорних» обставин і має високий рівень ризику втрати. Саме тому, на нашу думку, дана тема являється актуальною та потребує уваги управлінців підприємств.

Теоретичним та практичним проблемам управління власним капіталом підприємства присвячено значну кількість праць вітчизняних і зарубіжних учених. Фундаментальні питання розглядаються в роботах В. В. Баліцької, І. О. Бланка, Є. Ф. Брігхема, Ф. Ф. Бутинця, А. В. Грачова, О.Ф. Ефимова, Г. Г. Кірейцева, В. В. Ковальова, Н. Г. Метеленко, Д. Стоуна, О. С. Стоянової та ін. Аналіз відносних показників захисту власного капіталу розглянуті Ю.С. Цал-Цалко.

Мета даної роботи – розгляд методики аналізу відносних показників власного капіталу.

Відповідно до Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [1].

Важливими складовими власного капіталу є резерви, які формуються на підприємстві у формі додаткового (капітальні резерви) і резервного капіталу (резерви, створені за рахунок чистого прибутку) та резервів, сформованих як збільшення витрат. [2, с. 266-267].

За способом відображення у звітності резерви поділяють на відкриті та приховані. Відкриті резерви можуть бути засвідчені в балансі за статтями «Додатковий капітал» та «Резервний капітал», а приховані резерви жодним чином не фігурують у балансі

Зрозуміло, що основне призначення резервів полягає в забезпеченні виконання захисної функції власного капіталу підприємства. Порядок реалізації цієї функції та використання на покриття збитків різних типів резервів наведено на рис. 1:

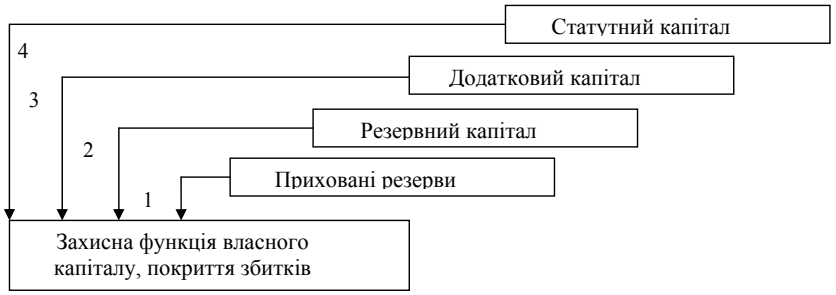


Рис 1. Порядок реалізації захисної функції власного капіталу

Як бачимо, підприємства можуть спрямовувати на покриття збитків усі види резервів, а також за певних обставин – статутний капітал. Зрозуміло, що насамперед на покриття збитків слід направити нерозподілений прибуток (за його наявності). За вичерпання такого прибутку для таких цілей слід використати приховані резерви і резервний капітал, створений за рахунок прибутку. У разі дефіциту і цих джерел на погашення непокритих збитків можна спрямувати капітальні резерви (додатковий капітал). Останньою можливістю покриття збитків є спроба отримати санаційний прибуток у результаті зменшення статутного капіталу [3].

Рівень створених резервів оцінюють за коефіцієнтами захисту і ризику власного капіталу

1) Коефіцієнт захисту власного капіталу - характеризує, яка частина активів здійснює захист власного капіталу. Збільшення цього показника свідчить про посилення захисту. Розраховується діленням суми додаткового та резервного капіталів на власний капітал (див. формулу 1):

$$КЗК = \frac{ДК + РК}{ВК} \quad (1)$$

де КЗК – коефіцієнт захисту власного капіталу;

ДК – додатковий капітал;

РК – резервний капітал;

ВК – власний капітал.

Критичний рівень даного показника – 0,5.

2) коефіцієнт ризику власного капіталу - показує рівень ризику втрати підприємством статутного капіталу і наявного чистого прибутку. Розраховується за формулою:

$$КРК = \frac{ВК - ДК - РК}{ДК + РК} \quad (2)$$

де КРК — коефіцієнт ризику власного капіталу;

ВК — власний капітал;

ДК — додатковий капітал;

РК— резервний капітал.

При збільшенні величини показника підприємство втрачає довіру до нього з боку всіх учасників господарської діяльності. Мінімальна межа показника повинна бути не менше 0,5. Чим вище його значення, тим вищий ризик вкладення капіталу в це підприємство.

3) коефіцієнт захисту статутного капіталу - свідчить про рівень захисту статутного капіталу. Розраховується шляхом ділення резервного капіталу на власний капітал (див. формулу 3):

$$КЗСК = \frac{РК}{ВК} \quad (3)$$

де КЗСК – коефіцієнт захисту статутного капіталу;

РК – резервний капітал;

ВК – власний капітал.

Значення показника, відповідно до діючого законодавства, не може бути меншим ніж 0,25.

4) коефіцієнт розвитку підприємства шляхом самофінансування – визначає рівень розвитку підприємства шляхом самофінансування. Найважливішим джерелом формування власного капіталу і впливу на його стан є чистий прибуток, який залишається на самофінансування господарської діяльності. Розраховується за формулою:

$$КРФ = \frac{СЧП - ЗЧП}{СЧП} \quad (4)$$

де КРФ — коефіцієнт розвитку підприємства за рахунок самофінансування господарської діяльності;

СЧП — створений чистий прибуток;

ЗЧП— використаний чистий прибуток на погашення зобов'язань.

Даний коефіцієнт має прагнути до зростання.

Рішення власників підприємства про обсяги самофінансування є одночасно і рішенням про використання чистого прибутку для погашення зовнішніх зобов'язань перед власниками (виплата дивідендів) та іншими учасниками господарської діяльності.

Чистий прибуток, що залишається для самофінансування підприємства, може бути розподілений по статутним і резервним капіталом або залишатися як нерозподілений. В активах він може бути направлений на фінансування будь-яких майнових об'єктів. Нерозподілений прибуток є власністю засновників, і тому збільшує суму власного капіталу, а сума збитку відповідно до його зменшує.

В цілому максимальна величина власного капіталу підприємства в складі статутного капіталу, резервного капіталу та створеного чистого прибутку створюють основу для довіри до нього інвесторів, постачальників, покупців і найманих працівників. Чим більший власний капітал, тим краще захищеним є підприємство від впливу загрозливих його існування факторів, оскільки саме за рахунок власного капіталу можуть покриватися наявні збитки. Фінансування діяльності підприємства за рахунок власного капіталу є альтернативою залучення позикових коштів [4, 2, с. 267].

Отже, в процесі фінансового аналізу досліджують величини наявних резервів, їх відповідність допустимим мінімальним рівням і можливість використання за призначенням. Захищеність власного капіталу принесе

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.

2. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз. Підручник [Електронний ресурс] / Ю. С. Цал-Цалко // Центр учбової літератури. – 2008. – Режим доступу до ресурсу: http://rhw.in.ua/load/pdf/finansovij_analiz_ju_s_cal_calko/2-1-0-155
3. Власний капітал підприємства [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://mirznanii.com/info/vlasniy-kaptal-pdprimstva_240744.
4. Джавлюк В. В. Оцінка рівня захищеності власного капіталу підприємства [Електронний ресурс] / В. В. Джавлюк – Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/15_APSN_2011/Economics/10_87766.doc.htm.

Макаренко І. О. , к.е.н., доцент
Навчально науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Сумського державного університету

АУДИТ СУСПІЛЬНО ЗНАЧИМИХ КОМПАНІЙ В УКРАЇНІ ТА ЄС: КРОКИ ДО ЗБЛИЖЕННЯ

Актуалізація необхідності здійснення аудиту суспільно значимих компаній в Україні пов'язана не лише зі зростанням потреб у прозорості їх функціонування та захисту інтересів користувачів їх звітності, але й приєднанням України до умов Угоди про асоціацію з Європейським Союзом (ЄС). Першочерговим кроком до 2017 р. для аудиторської спільноти в Україні у світлі конвергентних процесів є гармонізація нормативно-правового регулювання аудиту, зокрема з нормами нової Директиви 2014/56/ЄС «Про обов'язковий аудит річної та консолідованої звітності» та Регламенту ЄС № 537/2014 «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання» [1, 5].

Не зважаючи на окремі спроби реформувати підходи до регулювання аудиторської професії у контексті імплементації норм Директиви 2014/56/ЄС та Регламенту (16.04.2014) з прийняттям ряду законопроектів: «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 17.08.2015 Міністерства фінансів України, «Про аудиторську діяльність» від 06.10.2015 р. Аудиторської палати та Спілки Аудиторів України, окремі підзаконні акти, уже на сьогодні містять часткові рекомендації щодо аудиту суспільно значимих компаній.

До прикладу, серед таких документів можна назвати Постанову Кабінету Міністрів України № 390 від 04.06.2015 року «Про деякі питання проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки», якою затверджуються критерії, за якими залучаються аудиторські фірми до проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності деяких великих компаній державного сектору економіки.

Затвердження Постанови КМУ № 390 мало на меті підвищити якість та прозорість управління активами та фінансовими потоками державних компаній, яких для цілей аудиту поділено на 2 групи:

1) компанії вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 2 млрд. гривень або розмір чистого доходу яких за останній звітний рік перевищує 1,5 млрд. гривень, а також Державної адміністрації залізничного транспорту починаючи із звітності за 2013 рік (1 група підприємств);

2) компанії вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 250 млн. гривень (2 група підприємств) [4].

Залежно від приналежності до однієї з цих груп, суб'єкти аудиторської діяльності, що залучаються до проведення аудиту мають відповідати певним критеріям (включення до реєстру аудиторських фірм та аудиторів, досвід надання аудиторських послуг у відповідній галузі, чисельність працівників, які безпосередньо залучені до надання аудиторських послуг та які мають сертифікат про їх кваліфікаційну придатність на заняття

аудиторською діяльністю та інші професійні сертифікати, страхування відповідальності аудиторів).

Разом з тим, названі законопроекти «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «Про аудиторську діяльність», які мали б створити основу для здійснення аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання з урахуванням вимог ЄС до цього часу не узгоджені і відповідно не затверджені.

Кожен з них має не лише різні підходи до визначення суспільно значимих суб'єктів господарювання, але й вимоги до аудиторів таких суб'єктів, які не повною мірою відповідають вимогам Регламенту ЄС № 537/2014.

Так, згідно з законопроектом «Про аудиторську діяльність» обов'язковим є проведення аудиту для двох категорій значимих суб'єктів фінансово-господарської діяльності: суспільних і публічних.

Суспільно значимі є суб'єкти, фінансово-господарська діяльність яких відповідно до їх правового статусу може впливати на інтереси суспільства або держави. З огляду на випадки здійснення обов'язкового аудиту до кола таких суб'єктів відносять акціонерні товариства, емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансові установи, страхові компанії та інших посередників фінансового ринку, а також інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законів України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком підприємств, установ, організацій, що повністю утримуються за рахунок державного або місцевого бюджетів

Публічно значимими є суб'єкти, фінансово-господарська діяльність яких впливає на інтереси широкого кола осіб. До їх числа відносять неприбуткові та благодійні організації якщо їх річний господарський оборот становить понад двадцять мільйонів гривень, а також у випадках визнання таких суб'єктів банкрутом або припинення діяльності як юридичної особи.

При цьому проводити аудит суспільно значимих суб'єктів мають право проводити аудиторські фірми та аудитори - фізичні особи - підприємці, у яких на постійній основі працює не менше трьох аудиторів, а аудит банків – фірми, де працює не менше трьох аудиторів, які в установленому порядку пройшли обов'язкове підвищення кваліфікації з питань аудиту банків [3].

У іншому законопроекті «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» міститься інше визначення кола установ, які можна віднести до суб'єктів суспільного інтересу без їх класифікаційного розмежування на суспільно значимі та публічно значимі. Так, зокрема до суб'єктів суспільного інтересу відносяться:

– публічні акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів,
– банки,
– страховики,
– недержавні пенсійні фонди,
– інші фінансові установи, які провадять діяльність на підставі ліцензії,
– підприємства, які відповідно до законодавства належать до великих підприємств.

Крім того, передбачається розширення кола суб'єктів, які зобов'язані проводити щорічний аудит фінансової звітності за рахунок середніх підприємств із сукупною вартістю активів до 20 млн. євро, чистим доходом від реалізації продукції – до 40 млн. євро та середньою кількістю працівників до 250 осіб.

При цьому вимоги до аудиторів, які мають перевіряти суб'єктів суспільного інтересу також відрізняються від вимог, наведених у законопроекті «Про аудиторську діяльність». Для проведення обов'язкового аудиту необхідні не менше 3 аудиторів за основним місцем роботи, а для аудиту суб'єктів суспільного інтересу – не менше 15 штатних працівників, з яких не менше 5 аудиторів та 2 штатних працівників мають сертифікати за Міжнародними стандартами фінансової звітності [2].

Таким чином, в Україні склалася колізія, коли на вищому законодавчому рівні питання проведення незалежного аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання не врегульовані, проте це здійснено окремим підзаконними актом. При чому таке регулювання відбувається у спосіб, який суперечить нормам Директиви2014/56/ЕС та Регламенту №537/2014 ЄС з огляду на наявність обмежувальних та дискримінаційних умов для розвитку конкуренції на ринку аудиторських послуг.

Погоджуючись, що проведення обов'язкового аудиту суспільно значимих компаній у світлі Директиви 2014/56/ЄС має відбуватися за певними правилами в інтересах та за нагляду суспільства, впровадження урядовими установами штучних критеріїв щодо відбору аудиторських компаній є неприйнятним в умовах ринкової практики. Право обрання того чи іншого суб'єкта аудиторської діяльності має бути прерогативою компанії та/або її аудиторського комітету на засадах, що відповідають прийнятій в компанії тендерній практиці залучення таких суб'єктів.

Виходячи з необхідності реформування ринку аудиторських послуг в цілому та порядку проведення аудиту суспільно значимих компаній зокрема, наведемо окремі рекомендації для його регуляторів Міністерства фінансів України та Аудиторської палати України у контексті євроінтеграційних процесів :

– скасування дискримінаційних обмежень залучення аудиторських фірм до виконання завдань клієнтів, насамперед у сегментах найбільших державних (суспільно значимих) компаній, що суперечать національному законодавству та кращій світовій практиці;

– встановлення чітких критеріїв визначення суб'єктів господарювання як суспільно значимих, розробка ринково прийнятного та зрозумілого порядку проведення їх аудиту, залучення суб'єктів аудиторської практики до розробки таких критеріїв;

– просування кращої практики корпоративного управління і звітування суспільно значимими суб'єктами;

– посилення контролю, якості та прозорості, фінансової звітності суспільно значимих суб'єктів;

– підвищення якості надаваних аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності, проведення постійного навчання та підвищення кваліфікації персоналу вітчизняних аудиторських фірм за міжнародними програмами та стандартами. ;

– гармонізація національного законодавства у сфері аудиту суспільно значимих суб'єктів та вимог до аудиторів із законодавством ЄС та максимальне зближення національної та європейської систем обліку і аудиту.

З урахуванням євроінтеграційного вектору України питання чіткого визначення кола суспільно значимих суб'єктів та вимог щодо здійснення їх аудиту мають бути узгоджені на рівні національного законодавства, і, безсумнівно, відповідати вимогам ЄС з метою з посилення незалежності аудиторів та запобігання конфліктів інтересів, забезпечення якості аудиторських послуг та прозорості фінансової звітності суспільно значимих компаній.

Список використаних джерел

1. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts [Electronic resource]. – Access: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056/. – Eurorean legislation.
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : проект Закону від 17.08.2015. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua/.../files/55d721ef438fe.doc. – Міністерство фінансів України.
3. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: проект Закону від 06.10.2015 р. – Режим доступу: http://institute-audit.com.ua/news/24-shanovni-kolegi.html. – Сайт Спілки аудиторів України

4. Про деякі питання проведення аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України № 390 від 04.06.2015 року. – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=248248066. – Урядовий портал.
5. Регламент Європейського парламенту та Ради №537/2014 від 16.04.2014 р. «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання та який припиняє дію Рішення Комісії 2005/909/ЄС» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://old.minjust.gov.ua/file/49191. – Міністерство юстиції України.

Макоткіна О. В., наук. кер. Вареник В. М., к.е.н., доцент
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, м. Дніпропетровськ

ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Бюджетні видатки є ресурсною базою органів державної влади та управління у проведенні бюджетної політики і здійсненні соціально-економічних реформ, спрямованих на забезпечення економічного зростання.

З метою забезпечення загальнодержавної та міжнародної порівнянності даних статистики державних фінансів країн Європейського Союзу та України виділяють чотири групи бюджетних видатків:

- підприємницька діяльність держави, до якої ввійшли видатки на фінансування економічної діяльності та житлово-комунальних підприємств;
- освіта – витрати на здійснення державної освітньої діяльності;
- загальнодержавні функції та підтримка безпеки – витрати на загальнодержавні послуги, оборону, суспільний порядок та безпеку, захист довкілля;
- соціальні функції – витрати на охорону здоров'я, соціальний захист, відпочинок і розваги, культуру та релігію.

Переважна більшість країн ЄС демонструє структуру видатків у частині фінансування підприємницької діяльності державного сектору в межах, наближених до середнього показника за країнами ЄС, який протягом 2000–2011 рр. становив 13.14%. За аналогічний період у структурі державних видатків України середня частка витрат на здійснення підприємницької діяльності становила 19.30%, що свідчить про високий рівень підприємницької активності держави відповідно до наведених вище критеріїв групування країн ЄС.

У більшості країн світу державний сектор безпосередньо надає послуги у сфері початкової і середньої школи. Це зумовлює фінансування відповідних потреб на рівні близько 90% від загальної суми витрат на освітні послуги. Україна за аналізований період має частку державних видатків на освіту на рівні 12.12%, що майже відповідає середньому значенню для країн ЄС (12.74%).

Видатки на управління мають бути узгодженими із завданнями адміністративних реформ, що здійснюються в кожній країні відповідно до поточних завдань державної соціально-економічної політики; видатки на оборону – з основними напрямами реформування військової сфери та стану глобальної безпеки у світі, оскільки вони включають кошти на утримання збройних сил, розвиток оборонної промисловості, військові дослідження, а також видатки на ліквідацію їхніх наслідків. Питома вага державних видатків України на загальнодержавні функції та підтримку безпеки у структурі державних видатків становить 28.31%. У середньому в ЄС ці витрати становлять 22.72% від загального обсягу державних видатків.

Виконання соціальної функції держави проявляється у задоволенні суспільних потреб у охороні здоров'я, підтримці малозабезпечених верств населення, здійсненні соціального захисту та соціального забезпечення громадян. Їх ефективне виконання

потребує розробки відповідної соціальної політики як важливої складової внутрішньої політики держави. Україна має значно нижчий показник соціальних видатків, ніж ЄС. Частка державного фінансування соціальної сфери у нашій країні становить лише 27.28%, що на 24.12% нижче середньоєвропейського рівня.

Отже, проведений порівняльний аналіз бюджетної політики країн-членів ЄС та України дає змогу стверджувати, що сформована в нашій країні бюджетна система в цілому відповідає загальним принципам побудови, правилам формування державних видатків та їх розподілу за пріоритетними напрямами розвитку соціально-економічної системи, що використовуються в межах європейського співтовариства. Відповідно це дає змогу національній економіці ефективно інтегруватися з країнами європейської співдружності та дотримуватися встановлених вимог щодо забезпечення економічної конвергенції об'єднуваних суспільно-територіальних систем [2].

А які ж перспективні напрями розвитку бюджетної системи України?

Водночас доводиться констатувати, що хоча більш ніж за двадцять років незалежності бюджетний процес в Україні пройшов складний еволюційний шлях, проте нині існує ціла низка проблемних питань, які потребують негайного вирішення на різних стадіях бюджетного процесу (рис. 1.)

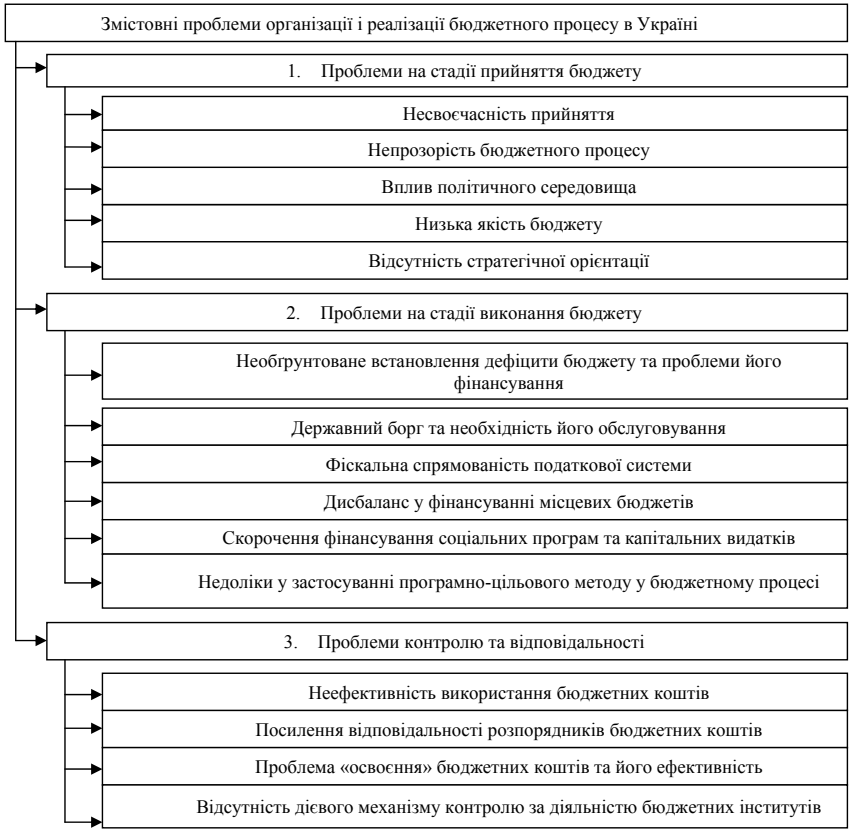


Рис. 1. Сучасні проблеми організації і реалізації бюджетного процесу в Україні [1]

Зважаючи, що граничний термін прийняття Верховною Радою України Закону про Державний бюджет України 1 грудня року, що передує плановому, можна зробити висновок, що лише бюджет 2004 року можна вважати таким, що прийнято вчасно, всі інші роки строки, включаючи бюджет на 2016 рік, були порушені [4].

Ще однією важливою проблемою бюджетного процесу в Україні вважається відсутність стратегічної складової в бюджетному процесі. Відомо, що бюджет планується на рік, проте стратегічний розвиток держави та її складових потребує довгострокових планів країни. Тому держава не має можливостей для проведення антициклічної політики, тобто балансування між дефіцитними та профіцит ними бюджетами залежно від фази економічного циклу.

Прозорість бюджетного процесу є теж актуальною на сьогоднішній день проблемою, адже фактично бюджетний процес в Україні є відірваним від широкої громадськості, оскільки немає публічних слухань та обговорень, не створюються круглі столи з відповідним висвітленням їх діяльності та результатів у засобах масової інформації, не беруть участь у бюджетному процесі незалежні експерти та аналітики в галузі економіки. Тобто всі ці показники не дають провести якісний аналіз результатів та ходу виконання бюджетного процесу [3].

На сьогоднішній день можна стверджувати, що без реформи бюджетного процесу неможливо подолати кризовий стан у соціально-економічному житті України. Для вдосконалення функціонування бюджетної системи в Україні, також є необхідним здійснення наступного:

- уточнити нині діючі процедури підготовки та прийняття бюджету;
- встановити процес утворення зобов'язань за платежами до бюджету та їх погашення так, щоб не припускати утворення заборгованості в бюджетній сфері;
- контролювати максимальний рівень державного боргу та гарантійних зобов'язань уряду;
- чітко визначити відповідальність розпорядників бюджетних коштів на всіх рівнях.

Особливо слід наголосити на необхідності встановлення жорстких заходів відповідальності за порушення бюджетного законодавства. Щодо розпорядників бюджетних коштів, які порушують бюджетне законодавство, доцільно застосовувати такі санкції:

- призупинення повноважень за асигнуваннями або управління доходами чи видатками;
- запровадження обмеження щодо використання бюджетних рахунків;
- скасування або призупинення бюджетних асигнувань для відшкодування незаконно витрачених коштів або вимоги їх відшкодування.

Список використаних джерел

1. Бугай Т. В. Сучасні проблеми та вектори розвитку бюджетного процесу в Україні / Т. В. Бугай // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 2. – С. 40–49.
2. Боярко І. Аналіз бюджетної політики країн ЄС та України у сфері формування та використання державних видатків / І. Боярко, Н. Дехтяр, О. Дейнека // Вісник Національного банку України. – 2013. – № 9. – С. 17-21.
3. Кулай А. В. Актуальні проблеми організації бюджетного процесу в Україні [Текст] / А. В. Кулай // Економічні науки. – 2010. – Ч. 4. – Випуск 7 (25). – С. 2–9.
4. Фролов С. М. Дослідження проблем організації бюджетного процесу в Україні / С. М. Фролов // Механізм регулювання економіки. – 2010. – № 3. – Т. 2. – С. 32–40.

Мальована В., Кравчук А., наук. кер. Малишкін О., д.е.н., професор
Київська державна академія водного транспорту, м. Київ

АНАЛІЗ СУМІСНОСТІ ПОКАЗНИКІВ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ЗА ЄВРОПЕЙСЬКИМ І УКРАЇНСЬКИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ

Економічна інтеграція – це шлях до модернізації. Зважаючи на сучасний статус України, як асоційованого члена Європейського Союзу (надалі – ЄС), з часом доведеться вирішувати питання узгодження національного законодавства в сфері обліку з вимогами ЄС. Міністерство фінансів продовжує вдосконалювати П(С)БО з урахуванням змін МСФЗ, не враховуючи положення Директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку. З урахуванням стратегічного курсу України на євроінтеграцію, як зазначає С. Зубілевич, подальше ігнорування положень Директив ЄС у сфері бухгалтерського обліку є неприпустимим [1].

Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту і Ради від 26 червня 2013 року (надалі – Директива 34) розкриває інформацію про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній, набула чинності 20 липня 2013 року.

Дана Директива встановлює два можливі формати звіту про прибутки і збитки, які наведені відповідно у додатках V і VI до цієї Директиви. Перший формат передбачає такий склад статей з поданням витрат за характером:

1. Чистий оборот.
2. Зміна запасів готової продукції та незавершеного виробництва.
3. Роботи, виконані підприємством для власних потреб та капіталізовані.
4. Інший операційний дохід.
5. (a) Сировина та матеріали.
(b) Інші зовнішні витрати.
6. Витрати на персонал:
(a) заробітна плата;
(b) витрати на соціальне забезпечення, окремо вказавши пенсійні витрати.
7. (a) Коригування вартості організаційних витрат, матеріальних активів та основних засобів
(b) Коригування вартості поточних активів у межах, якщо це коригування перевищує суму коригування вартості, яке є звичайним для підприємства.
8. Інші операційні витрати.
9. Дохід від часток участі, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
10. Дохід від інших інвестицій та позик, які становлять частину основних засобів, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
11. Інший відсотковий та подібний дохід, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
12. Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи.
13. Інші відсоткові та подібні витрати, окремо зазначаючи суми, які необхідно сплатити афілійованих підприємствам.
14. Податок на прибуток або збиток.
15. Прибуток або збиток після сплати податків.16. Інші податки, не відображені у статтях 1-15.
17. Прибуток або збиток за фінансовий рік.

Другий формат передбачає подання витрат за функціями і містить такі статті:

1. Чистий оборот.
2. Собівартість реалізованої продукції (в тому числі коригування вартості).
3. Валовий прибуток або збиток.
4. Витрати на реалізацію (в тому числі коригування вартості).

5. Адміністративні витрати (в тому числі коригування вартості).
6. Інші операційні витрати.
7. Дохід від часток участі, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
8. Дохід від інших інвестицій та позик, які є частиною основних засобів, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
9. Інший відсотковий та подібний дохід, окремо зазначаючи дохід, отриманий від афілійованих підприємств.
10. Коригування вартості фінансових активів та інвестицій, утримуваних як поточні активи.
11. Інші відсоткові та подібні витрати, окремо зазначаючи суми, які необхідно сплатити афілійованим підприємствам.
12. Податок на прибуток або збиток.
13. Прибуток або збиток після сплати податків.
14. Інші податки, не відображені у статтях 1-13.
15. Прибуток або збиток за фінансовий рік [2].

Можна зробити такий висновок: перший формат звіту (за характером або елементами витрат) нагадує структуру розділу III вітчизняної форми звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід); другий – розділу I тієї самої форми.

Елементи витрат - це сукупність економічно однорідних видів витрат. Відображення витрат за економічними елементами допомагає відповісти на запитання, що саме витрачено. Облік витрат за економічними елементами дає змогу уникати подвійного підрахунку одних і тих самих витрат [3].

У вітчизняній системі бухгалтерського обліку для обліку витрат за економічними елементами призначені рахунки класу 8 "Витрати за елементами". На кожний елемент витрат є окремий синтетичний рахунок: п'ять елементів і відповідно п'ять синтетичних рахунків (рахунки 80-84). За дебетом рахунків 80-84 нагромаджують відповідні елементи витрат, а за кредитом - списують їх за призначенням. Рахунки 80-84 транзитні, залишків за ними немає. Обороти за рахунками 80-84 показують витрати за певними елементами [5-3].

Відповідно, витрати, пов'язані з операційною діяльністю, групують за функціями — витрати виробництва (реалізації), витрати на управління, збут та інші операційні витрати [3].

Доходи у вітчизняній системі в бухгалтерському обліку класифікуються за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи [4].

Важливими в законодавстві ЄС є позиції фінансових доходів і фінансових витрат. До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі) . Інші доходи, зокрема, включають дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [4].

Здійснивши порівняння доходів і витрат за елементами(характером) та функціями за Директивою 34 та українським законодавством можна зробити наступні висновки:

1. Позиції доходів за елементами майже ідентичні, але є і деякі відмінності, а саме: за українським законодавством дохід від участі в капіталі, який обліковується на рахунку 72 в Директиві ЄС 34 розмежовується на 2 статті – дохід від інших інвестицій та позик, які становлять основні засоби та дохід від часток участі, а також позиція за українським законодавством інші фінансові доходи, які обліковуються на рахунку 73 за нормою Директиви 34 має назву - «Інші відсотки або подібний дохід».

2. Витрати за елементами згідно українського законодавства охоплюють 5 позицій: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інший операційні витрати. Директива 34 розширює цей список, що на нашу

думкує зручним для підприємств і дає можливість більш аналітично і точно відобразити витрати в обліку. За Директивою 34 позиції витрат мають таку класифікацію: сировина та матеріали (за нашим законодавством матеріальні витрати - рахунок 80), інші зовнішні витрати, заробітна плата працівників і службовців (за українським законодавством витрати на оплату праці - рахунок 81), витрати на соціальне забезпечення (за українським законодавством відрахування на соціальні заходи рахунок - 82), формування вартості організаційних витрат, матеріалів і основних засобів (згідно українського законодавства амортизація - рахунок 83), коригування вартості поточних активів, інші операційні витрати (ідентично до українського законодавства в частині інших операційних витрат - рахунок 84), податок на прибуток або збиток, інші податки.

Слід зауважити, що податки не відображаються у розділі ІІІ вітчизняної форми звіту.

Порівняння доходів і витрат за функціями показало таку ситуацію:

1. Доходи за функціями співпадають, лише дохід від участі в капіталі за українським законодавством охоплює 2 позиції Директиви ЄС – дохід від інших інвестицій та позик, які становлять основні засоби та дохід від часток участі.

2. Структура витрат за функціями відрізняється, хоча позицій як і в українському законодавстві, так і за Директивою ЄС налічується у кількості 8. А саме ми виявили такі розбіжності: вітчизняна позиція «фінансові витрати» за Директивою 34 ЄС має назву «відсотки до виплати та аналогічні витрати». Таким чином, європейське законодавство чіткіше окреслює облік витрат і дає можливість більш аналітичного підходу визначити, що ж відноситься до фінансових витрат.

3. Вітчизняна позиція «втрати від участі в капіталі» Директивою 34 визначена як коригування вартості фінансових інструментів та інвестицій, що використовуються у якості оборотних активів. Ця позиція, на нашу думку, більш окреслена в Директиві 34, ніж в нашому законодавстві.

На нашу думку, причиною збереження уніфікації фінансової звітності в Україні є несистемний підхід до інституціональних змін. Тому вітчизняні експерти зауважують слушно: не слід обмежуватися лише запровадженням у вітчизняну практику МСФЗ, а йти шляхом адаптації звіту про прибутки і збитки компаній до вимог законодавства ЄС [5].

Список використаних джерел:

1. Зубілевич С. Облікова директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік та аудит.– 2014. – № 7. – С. 3-15.
2. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року /неофіційний переклад Аудиторської палати України/[сайт]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad
3. Сук Л., Сук П. / Л.Сук, П.Сук //Фінансовий облік/[сайт].- Режим доступу: http://pidruchniki.com/1584072043944/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/finansoviy_oblik
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід » /[сайт].-Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO15.aspx
5. Голов С. Вдосконалення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні в контексті євроінтеграції – / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - №1. – С.3-17

Манько Н.Ф., директор ТОВ «АФ «Надійність»
Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Вінниця

ТЕНДЕНЦІЇ НАУКОВОЇ ДУМКИ ЩОДО ПРОФЕСІЙНОГО СУДЖЕННЯ АУДИТОРА

Аудит є обов'язковим атрибутом ринкової економіки будь – якої країни. Розвиток аудиту в Україні розпочався після прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність». Аудит в Україні вже пройшов стадію становлення та організації, але подальший розвиток потребує більш старанного аналізу зарубіжного досвіду та застосування його на практиці, враховуючи конкретні національні інтереси. Проблема аудиту досить широка. Ключовими питаннями, які висвітлюють науковці – це організація аудиту, методологія аудиторської діяльності, стандарти аудиту, проблеми якості наданих послуг та інші.

Теоретичним ядром, фундаментальною базою для різних економічних наук є економічна теорія. Тому вона повинна враховувати і знання набутті в процесі повсякденної господарської діяльності, опиратись на знання конкретних економічних наук та досягнення інших соціально – політичних наук, таких як філософія, політологія, соціологія, історія і право, що дає можливість більш глибше розкрити закономірності розвитку господарських систем. Професор В.Д. Базилевич зазначає: «що готових, раз і назавжди придатних рецептів економічної поведінки теоретична наука не дає» [1, с. 38] та дає визначення економічного мислення. Економічне мислення за Базилевичем В. Д.- це сукупність поглядів, суджень і думок людини про реальну економічну дійсність, що визначають її господарську поведінку [1, с. 34].

Досить серйозні досягнення в області дослідження проблеми формування професійного судження в аудиті демонструють зарубіжні вчені. В 1960-1970-х роках відносно самостійним направленням стає дослідження проблеми прийняття рішень в умовах невизначеності. Вивчення практики формування професійного судження аудитора отримало розвиток в екперементальній діяльності таких дослідників, як С.Боннар, Уільям Брунс, Корнелл Томас Дайкман, Трініті Роберт Дженсен, Д.Каннеман, Т. Кіда, Р.Ліббі, М. Нельсон, А. Тверскі, Уї Тан, Т.Ховстедт, Роберт Ештон, Кен Тротман, Ніколь Енг, Р.Уеббер та інші [2]. В результаті більш ніж півстолітньої науково – дослідницької діяльності в рамках британо-американської та австралійсько-новозеландської наукових шкіл були розроблені бихейвіористські моделі формування професійного судження аудитора, які розкривають вплив різних факторів і умов на прийняття рішень та коректність винесених аудиторських суджень [2].

У 70-х роках XX століття сформувався науковий напрям «дослідження формування політики», головним завданням якого був розвиток математичного апарату для формування «політики розробки судження» і розкриття стратегії аудиту [4, с.27].

У 80 – ті роки XX століття питаннями дослідження напрямів з моделювання політики суджень займалися: Е.Джойс,У.Уеккер, З.Батлер, У.Кинні, Р.Хогарт, Х.Ейнхорн, Р.Лоббі, Кен Тротман, М.Бембер. Ф.Йеттон та інші. К. Торотман зазначає , що в період з 1974 по 1991 роки було здійснено 28 експерементів з моделювання політики формування судження аудиторів. Проте через те, що в результаті проведених досліджень була виявлена надзвичайно тісна кореляція між деякими інформаційними сигналами середовища аудиту, даний підхід інформаційних сигналів зовнішнього середовища, в даний час практично не використовується в аудиторській науці [4, с. 29].

Як показує аналіз наукової літератури, в дослідженнях 1985-1995 років, домінували дослідження ефекту знань і феномена пам'яті в аудиті. Якісно важливим кроком в даному напрямі аналітичний опис процесу формування професійного судження, як функції [4. с. 30]. У результаті вивчення даної функції виникла так звана «експертна парадигма», в основі якої лежали твердження обгрунтовані Д. Федеріком та Р.Лоббі. Головними питаннями «експертної парадигми», були [4, с. 31]:

- вивчення природи облікових помилок і викривлень фінансової звітності;

- модель діагностичного, послідовного і інтеграційного аналітичного огляду фінансової інформації;

- пошук, аналіз і оцінка аудиторських доказів;

- функціональний характер (лінійного або складно-конфігурованого) процесу обробки інформаційних сигналів при розробці професійного судження;

- судження про об'єми вибірки.

На початку 21 сторіччя, основними темами, які досліджувались, були питання відповідальності учасників аудиту та впливу на аудиторське судження структуризації аудиторських записів і висновків, відмічених в робочій документації, а також надійності зібраних доказів. Дослідниками, з зазначених питань були зарубіжні фахівці, такі як [4, с. 34]: Крейс Тернер, Джей Річ, Джозель Бразел, Х.Т.Тан, Майк Гиббінс, Джим Ханто, Ганна Голд, Едвард О Данел, Джозель Шульц.

Дослідженню та розробці базових концептуальних моделей процесів формування професійного судження різних видів та їх адаптація до особливостей предметних областей професійного судження аудитора, присвячена дисертаційна робота російського вченого Баранова П.П [3]. Він першим розробив класифікацію видів судження аудитора та виділив три класифікаційних ознаки професійного судження: етап аудиторської перевірки, функціональний характер професійного судження та конкретний предмет професійного судження.

Аналізуючи літературні джерела в Україні, можна сказати, що в основному роботи присвячені питанням методології, теорії та практиці контролю. Теми фінансового та державного контролю досліджували, зокрема: Шевчук В.А.Мурашко В.Н. Дрозд І.К. Темам внутрішнього аудиту та внутрігосподарчого контролю присвячені роботи Каменської Т.О., Пушкар М.С., Петренко С.М., В.П.Максимової В.Ф., Нападовської Л.В., Пантелєєва В.П. Питання незалежного аудиту в своїх роботах досліджували: Бондар В.М., Петрик О.П., Редько О.Ю. Проскуріна Н.М. та інші. За час становлення та розвитку аудиту в Україні склалася відповідна наукова школа, представниками якої було розроблено методологічні, теоретичні та організаційні питання головних аспектів аудиторської діяльності.

У 2013 році І. М. Пожарицька у своїй Монографії розробила концептуальну модель процесу формування судження аудитора, яка включає теоретичну основу, суб'єкти судження, предмети судження та методичний інструментарій. Головну увагу І. М. Пожарицька, у своїй роботі, приділила формуванню та застосуванню професійного судження щодо вибору типу аудиторського думки у звіті незалежного аудитора.

Перспективними напрямами наукових досліджень, на наш погляд, сьогодні в Україні залишаються дослідження складових аудиторського процесу, таких як: доказовість аудиторського судження, аудиторський ризик, суттєвість, аудиторська вибірка, аудиторський висновок та інші .

Список використаних джерел

1. Базилевич В.Д. Економічна теорія. Політекономія (підручник) / ВД / Базилевич – М: Рыбари: К:Знання 2009 – 870 с.
2. Баранов П.П. Трансформация представлений о феномене профессионального суждения в иследованиях зарубежных ученых / П.П.Баранов. //Аудитор – 2011 – № 11, – С. 14-20.
3. Баранов П.П. Методология и методика формирования профессионального суждения о существенности: Монография /П.П. Баранов - Кемерово: Кузбассвузиздат, 2011 – 257 с.
4. І.М. Пожарицька, Професійне судження в аудиті: теорія і практика: Монографія / І.М. Пожарицька / Сімферополь // ВД « Аріал» – 2013- 355 с.

Михалевич О.И., науч.рук. Вегера С.Г., д.э.н., доцент
Полоцкий государственный университет, г. Новополоцк

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И ВИДЫ ДОРОВОРОВ КОНЦЕСИИ

Неотъемлемым условием нормального функционирования экономики всегда служило взаимодействие государственного и частного секторов. Это связано с тем, что государство никогда не бывает свободным от выполнения своих ответственных функций, связанных с общественными интересами, а бизнес, всегда остается источником развития народного хозяйства. В экономике в последние десятилетие сложилось особое качество взаимодействия государственного и частного сектора, получившее название государственно-частного партнерства. В настоящее время в большинстве отраслей экономики происходят процессы структурных изменений и развития новых хозяйствующих субъектов.

Важнейшая задача любого государства – устойчивая экономика. Основой такой экономики являются инвестиции, поэтому развитию данного направления уделяется повышенное внимание. Решение этой проблемы зависит не только от реализации программ приватизации, но и от использования других механизмов и форм, не предполагающих передачу частным компаниям прав собственности в полном объеме. Действенным способом функционирования государственной собственности служит развитие отношений государственно-частного партнерства, важнейшей формой которого являются концессии. В Республике Беларусь данному направлению уделяется повышенное внимание, поэтому развитие системы бухгалтерского учета по договору концессии является актуальным и практически значимым [1].

В существующей учебной и научной литературе нет единого подхода к определению понятия концессия и этапов жизненного цикла договора концессии. Закон Республики Беларусь «О концессиях» - это единственный нормативный правовой документ, который дает определение сущности понятия концессии. Закон Республики Беларусь «О концессиях» № 63-З, вступивший в силу 12.07.13г. в Главе 1 определяет концессию как «основанное на концессионном договоре право владения и пользования объектом концессии или право на осуществление вида деятельности». В соответствии со ст. 1027 Гражданского кодекса РФ договор коммерческой концессии – «это договор, по которому одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю), являющиеся коммерческими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями, за вознаграждение право использовать в предпринимательской деятельности пользователем комплекса исключительных прав (право на фирменное наименование, право на коммерческое обозначение правообладателя, право на охраняемую коммерческую информацию) и другие объекты исключительных прав (товарный знак, знак обслуживания и т.д.)» [2].

Касательно регулирования договоров концессии в МСФО можно указать два основных стандарта: КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» и ПКР (SIC) 29 «Раскрытие информации — концессионные соглашения на предоставление услуг». Однако настоящие документы регулируют лишь концессионные соглашения в сфере общественных услуг, связанных с обеспечением инфраструктурой, — таких как разработка, строительство и дальнейшее обслуживание дорог, мостов, туннелей, тюрем, больниц, аэропортов, водораспределительных сооружений, систем энергоснабжения и телекоммуникационных сетей [4]. Добывающие отрасли не относятся к данной сфере деятельности, соответственно, не могут быть урегулированы указанными положениями — при разработке системы учета по концессионному соглашению в добывающих отраслях необходимо руководствоваться методом аналогий.

Выделяются четыре основных этапа предоставления объектов в концессию:

1) формирование, утверждение, опубликование в печатных средствах массовой информации и размещение в сети Интернет перечней по объектам концессии

Республики Беларусь и по объектам концессии административно-территориальных единиц, определение по ним вида концессионного договора и способа выбора концессионера;

2) определение концессионного органа, разработка, согласование и утверждение концессионных предложений;

3) организация и проведение конкурса (аукциона), определение концессионера;

4) заключение концессионного договора.

Законом Республики Беларусь «О концессиях» от 12 июля 2013 года установлены следующие три вида договора концессии, которые могут быть заключены на территории Республики Беларусь:

полный концессионный договор;

концессионный договор о разделе продукции;

концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ) [1].

Стандартное концессионное соглашение (полный концессионный договор) в целом аналогично договору аренды: частное предприятие берет на себя все риски и затраты на разработку, строительство, обустройство и ввод в эксплуатацию объекта.

Концессионное соглашение о разделе продукции. При подписании соглашения подрядчик платит государству бонус, часто называемый подписным. В некоторых договорах предусматривается выплата относительно небольшого подписного бонуса и еще одного платежа позднее. Он называется стартовым, или бонусом за освоение [3, с. 48].

Несмотря на то что право на объект никогда не переходит к подрядчику, концессионное соглашение о разделе продукции в большинстве своем включает положения по отчислению роялти государству принимающей страны. Обычно ставка роялти в соглашениях меняется от 0 до 14-15%. Роялти выплачивается в натуральном или денежном выражении. [3, с. 51-52]

Все соглашения о разделе продукции содержат статью о возмещении затрат. Это процедура, позволяющая подрядчику компенсировать часть расходов.

В соглашении указывается, какие затраты являются возмещаемыми, порядок их компенсации, предел возмещения затрат, а также возможность переноса невозмещаемых на данном этапе затрат на будущие периоды. В большинстве случаев принято, что возмещаемые затраты, которые не компенсированы в текущем году, могут быть перенесены на будущие периоды. Кроме того, в некоторых договорах допускается компенсация доли расходов, которые так или иначе связываются с этапом разработки.

В большинстве договоров определен порядок возмещения затрат, который особенно важен для подрядчика, так как именно им устанавливается доля расходов, которую можно компенсировать. Наиболее типичный порядок возмещения затрат таков:

1) операционные расходы текущего года;

2) невозмещенные расходы на подготовку и освоение объекта;

3) невозмещенные расходы на строительство и обслуживание объекта;

4) любой инвестиционный кредит. [3, с. 58-59]

Концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ) по многим условиям и особенностям схож с концессионным соглашением о разделе продукции. К примеру, здесь подрядчик тоже уплачивает подписной бонус, а государство получает роялти. Отличие состоит в том, что платежи подрядчику осуществляются в форме вознаграждения за услуги, а не в виде доли от прибыли за реализацию продукции.

Как и концессионное соглашение о разделе продукции, большинство сервисных контрактов с риском имеют фиксированные сроки действия. Зачастую договора об оказании услуг относятся к деятельности, которая направлена на восстановление территорий объекта концессии. [3, с. 73-74]

В концессионных договорах об оказании услуг часто рассчитывается вознаграждение в зависимости от фактически понесенных операционных расходов и капитальных затрат. Различие между ними не соответствует привычным бухгалтерским понятиям, принятым в повседневной практике. Скорее, в каждом контракте следует

давать определение операционных расходов и капитальных затрат, устанавливающее, как должна классифицироваться та или иная категория затрат. Операционные расходы включают затраты на:

1) труд, материалы и услуги, используемые в повседневных производственных операциях, хранении, обработке, транспортировке и переработке углеводородов, измерениях и других видах деятельности, в том числе ремонте и техническом обслуживании оборудования;

2) общее управление главным офисом и промыслами в принимающей стране, общие услуги, в том числе на технический и иной сервис, материальные поставки, транспортировку, аренду специального и тяжелого оборудования, на персонал, связи с общественностью и другие расходы, понесенные за рубежом;

3) оборудование, эксплуатируемое менее одного года;

4) все технические и произвольные затраты, не входящие в число специально оговоренных как капитальные затраты. [3, с. 76-77]

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов №102, а так же согласно КРМФО 12 “Концессионные соглашения на предоставление услуг».

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

доходы и расходы по операционной деятельности;

доходы и расходы по инвестиционной деятельности;

доходы и расходы по финансовой деятельности [5].

Тип заключаемого концессионного договора и его специфические условия в каждой стране в огромной степени зависят от владельца прав, а также от законов и налоговой политики, регулирующих вопросы собственности и использования объектов учета. Государство в концессионных договорах обычно выступает в роли владельца, но иногда оно может сохранять за собой функцию владельца доли активного участия. [3, с. 43].

Список использованной литературы

1. О концессиях: Закон Республики Беларусь от 12.07.2015 №63-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2015
2. Гражданский Кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 года № 51-ФЗ, в редакции от 31.01.2016
3. Райт Шарлотта Дж., Галлан Ребекка А. Финансовый и бухгалтерский учета в международных нефтегазовых компаниях / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2007. – 688 с.
4. КРМФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг»
5. По бухгалтерскому учету доходов и расходов: Инструкция от 30.09.2011 №102. утв. пост. Министерства финансов Республики Беларусь

Муренко Т.О., к.е.н., доцент

Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА ПІДПРИЄМСТВ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ УКРАЇНИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЇ

Сьогодні, у неспокійній політичній та економічній ситуації в Україні, питання економічної безпеки постають першочергово. Забезпечення національної безпеки України неможливе без реалізації окремих її складових, і в першу чергу транспортної, яка сприяє економічній стабільності та незалежності держави, ефективному використанню її транзитного потенціалу, зростанню конкурентних позицій на міжнародному ринку транспортних послуг.

Проблеми оцінки економічної безпеки на всіх рівнях: держави, регіону або підприємства в сучасних умовах набувають все більшої значущості. Як ефективність функціонування, так і саме функціонування підприємства залежить від ступеня захищеності його економічних інтересів, що в свою чергу в значній мірі визначається економічною безпекою держави в цілому. Збої в роботі підприємств різних видів транспорту можуть призвести до транспортного колапсу, паралізувавши тим самим діяльність економічної системи країни. Залізниця є одним із головних секторів економіки України, що забезпечує її внутрішні та зовнішні транспортно-економічні зв'язки і потреби населення у перевезеннях.

За розмірами та обсягами перевізної роботи залізниці України займають друге місце на просторі колії 1520 мм. Загальна експлуатаційна мережа залізниць України, що має протяжність 20 969 км, посідає четверте місце в Європі після Німеччини, Польщі та Франції. Близько 47,6% експлуатаційної довжини залізничних колій України електрифіковано (для порівняння: в Росії електрифіковано 51%, в Китаї – 47%, в Індії – 29%). За обсягами вантажних перевезень залізниці України займають четверте місце на Євразійському континенті, поступаючись лише залізницям Китаю, Росії та Індії. Вантажонапруженість українських залізниць (річний обсяг перевезень на 1 км) у 3-5 разів перевищує відповідний показник розвинених європейських країн. За обсягом пасажирських перевезень Україна займає 2-е місце в СНД і 4-е місце в Європі [1].

Відновлення економіки України під час економічної кризи, активізація зовнішньої торгівлі внаслідок поступового відкриття європейських товарних ринків, а також загальносвітова тенденція до підвищення мобільності населення вимагають стабільної та ефективної роботи залізничного транспорту.

В Україні залізничний транспорт забезпечує 58 % загального обсягу вантажообороту та 7 % пасажирообороту, а споживачі очікують від залізниці європейської якості послуг, надійності, швидкості та безпечності перевезень [2]. Проте залізнична галузь в останні декілька років демонструє негативну динаміку розвитку.

На сьогодні залізниці України стоять на порозі корінних структурних перетворень, які обумовлені необхідністю формування на залізничному транспорті ринкових відносин і конкурентної середи. На даний момент вже усі держави Європи та країн СНД, за виключенням України, завершили процеси структурних реформ на залізничному транспорті.

Формування на залізничному транспорті ринкових відносин і конкурентної середи потребує прийняття принципових рішень на державному рівні по вдосконаленню структури, методів та принципів управління на залізницях. Таким чином, адаптація підприємств залізничного транспорту до змін зовнішнього економічного середовища, як напрямок забезпечення конкурентоспроможності галузі є необхідною умовою для розвитку й забезпечення економічної безпеки нашої країни.

Незважаючи на значний доробок вітчизняних та зарубіжних вчених, база для формування концептуальних основ економічної безпеки підприємств має все ще недостатній ступінь вивчення. Досліджению цього питання приділяється багато уваги фахівців, зокрема Т. Г. Васильців, І. В. Воловельської, В. Л. Диканя, І. Ю. Зайцева, Д. Ковальова, А. А. Кириченка, Г. В. Козаченко, О. М. Ляшенка, І. Л. Назаренка, А. В. Нікітіна, Є. А. Олєйнікова, В. П. Пономарьова, Т. Г. Сухорукової, І. Плєтнікової, Н. І. Серик та інших; щодо залізничного транспорту – О. Васильєва, Г. Ейтутіса, З. Межох, Б. Лапідуса, С. Міщенка, Д. Мачерета, А. Новікової, І. Плєтникової, І. Шевченка, О. Широкової та інших.

Аналіз літературних джерел свідчить, що досі серед вчених та фахівців, які досліджують проблеми економічної безпеки підприємства, не існує єдиного погляду на визначення її суті. Наявність різних точок зору щодо інтерпретації поняття економічної безпеки підприємства зумовлює необхідність його подальшого вдосконалення.

Виходячи з результатів аналізу найбільш відомих підходів до оцінки рівня економічної безпеки підприємства, можна зробити висновок, що ці підходи дуже складно використати для оцінки рівня економічної безпеки підприємства у запропонованому

трактуванні. У зв'язку з цим, виникає потреба в інших підходах до вибору критеріїв оцінки рівня економічної безпеки. Отже, доцільно переглянути існуючі методики комплексної оцінки рівня економічної безпеки підприємства з метою виявлення більш чіткого та місткого поділу за критеріальними ознаками.

Принципово нового значення дослідження проблематики забезпечення економічної безпеки набувають також в умовах розвитку процесів мережизації на транспорті. Необхідність розвитку мережевих моделей взаємодії підтверджується в прийнятих стратегічних державних програмах розвитку різних видів транспорту.

Так, в Транспортній стратегії України для забезпечення доступності та підвищення якості транспортних послуг запропоновано укрупнення автомобільних перевізників шляхом розбудови мережі комплексних автотранспортних підприємств; утворення суб'єкта господарювання, до складу якого увійдуть залізниці, підприємства, установи та організації залізничного транспорту, що забезпечать його діяльність як єдиного виробничо-технологічного комплексу; формування мережі логістичних об'єднань [3].

Серед основних напрямків Стратегії залізничного транспорту на період до 2020 року стосовно розвитку взаємодії суб'єктів господарювання даної галузі можна виділити утворення державного господарського об'єднання на базі Укрзалізниці, залізниць та інших підприємств, установ та організацій залізничного транспорту загального користування; прискорення темпів інтеграції залізничного транспорту до європейської та світової транспортної системи; створення системи логістики та мережі логістичних об'єднань [4].

Сьогодні триває перший з трьох етапів реформування, який передбачає розробку нормативно-правової бази для реформування, утворення ПАТ «Українська залізниця», розділення функцій господарського та державного управління галуззю, розділення фінансових потоків по видах діяльності, початок реформи тарифної системи.

В грудні 2015 року утворено ПАТ «Українська залізниця» як публічне акціонерне товариство, 100 % акцій якого закріплені в державній власності, на базі Державної адміністрації залізничного транспорту України, а також підприємств, установ та організацій залізничного транспорту загального користування, які реорганізовуються шляхом злиття.

Успішна реалізація Стратегічного плану розвитку залізничного транспорту дасть змогу забезпечити: для громадян – підвищення якості залізничних транспортних послуг; забезпечення безпеки транспортування під час їх надання; забезпечення високих соціальних стандартів громадських послуг, підвищення якості праці залізничників; для суб'єктів підприємницької діяльності – забезпечення прозорості та недискримінаційного доступу до залізничної інфраструктури для користувачів різних форм власності; формування на залізничному транспорті сучасних ринкових відносин та підвищення його конкурентоспроможності; розширення можливостей підприємницької діяльності у сфері залізничного транспорту; підвищення інвестиційної привабливості підприємств залізничного транспорту; для держави – підвищення ефективності системи державного управління та регулювання; підвищення рівня забезпечення економічної та оборонної безпеки держави; забезпечення ефективного управління майном підприємств залізничного транспорту та його розвитку; більш повне використання транзитного потенціалу України, прискорення темпів євроінтеграції України.

Але перешкодами для виконання поставлених завдань можуть бути такі ризики: затягування процесу прийняття ключових політичних рішень з питань реформування галузі на державному рівні; стримування прийняття Закону України «Про залізничний транспорт»; неузгодженість або відставання у проведенні реформ регуляторної, податкової систем, державних закупівель, технічного регулювання тощо; необхідність залучення значних інвестицій у залізничну інфраструктуру; відставання від технічного прогресу в частині безпеки конструкції та забезпечення придатності залізничних транспортних засобів до експлуатації, подальше їх старіння; можлива втрата вантажопотоків у зв'язку з їх переорієнтацією на автомобільний та внутрішній водний

транспорт; низька продуктивність праці та мотивація працівників залізничних підприємств; політична нестабільність та наявність збройних конфліктів у країні.

Економічній безпеці підприємств залізничного транспорту властивий подвійний характер – з одного боку, вона забезпечує можливість власного функціонування таких підприємств, а з іншого – є елементом економічної безпеки нашої держави.

Ретельний аналіз оціночних показників функціональних складових економічної безпеки залізничних підприємств та їх взаємозв'язок в кількісному виразі, дасть змогу визначити рівень якості при прийнятті управлінських рішень та завчасно сигналізувати про небезпеку, а також передбачити заходи щодо її уникнення, або зменшення негативних наслідків її дії.

Адекватність оцінки функціональних складових економічної безпеки залізничних підприємств залежить, передусім, від правильної оцінки загроз стану цих самих підприємств, тобто системи оціночних показників для їх моніторингу. Критичні значення окремих оціночних показників дозволить виявити вузькі місця та уточнити, звідки виходять внутрішні та зовнішні загрози для підприємств залізничної галузі.

Проведені дослідження підтвердили, що сьогодні питання економічної безпеки українських залізничних підприємств потребують подальших розробок, немає чіткого підходу до аналізу стану та чітких правил побудови системи економічної безпеки.

Список використаних джерел

1. Стратегічний план розвитку залізничного транспорту на період до 2020 року [Електронний ресурс] : офіц. веб-сайт Міністерства інфраструктури України. – Режим доступу: http://mtu.gov.ua/files
2. Вантажні та пасажирські перевезення [Електронний ресурс]:офіц. веб-сайт Держкомстату України. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua
3. Транспортна стратегія України на період до 2020 року [Електронний ресурс]: Кабінет Міністрів України; Розпорядження, Стратегія від 20.10.2010 №2174-р. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2174-2010-р
4. Стратегія розвитку залізничного транспорту України на період до 2020 року [Електронний ресурс]: Кабінет Міністрів України; Розпорядження, Стратегія від 20.10.2010 №2174-р. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2174-2010-р

Онуфрійчук Н.В., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІЗ РУХУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

В умовах сьогодення постає питання вирішення проблем управління власним капіталом як основним джерелом, що не можливо без проведення аналізу його руху. Це сприятиме ефективній діяльності та підвищенню конкурентних переваг підприємства, оскільки власний капітал є не тільки основною створення, функціонування та розвитку підприємства, але й виступає фактором його фінансової стійкості. Аналіз руху власного капіталу можна провести за звітом про власний капітал.

Капітал підприємства формується при його створенні та у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності. Відповідно до НП(С)ПО 1 власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [3]. Власний капітал є основою фінансово-економічної бази підприємства, яка використовується для організації власної безперервної та стабільної фінансової діяльності [5, с. 236]. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868 регламентує нову форму Звіту про власний капітал. Ця форма Звіту не зазнала значних змін, лише була відкоригована відповідно до змін у Звіті про фінансовий стан та Звіті про сукупні

доходи. Статутний і пайовий капітали відтепер відображаються разом як зареєстрований капітал. Крім цього, зміни відбулися стосовно визначення додаткового капіталу. Якщо раніше у Звіті про власний капітал окремо відображався додатково вкладений та інший додатковий капітал, то нова форма Звіту розділяє капітал у дооцінках і додатковий капітал [8, с. 309]. Метою складання Звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Таким чином, джерелами власного капіталу в «новому» Звіті про власний капітал є:

Зареєстрований капітал (графа 3).

Капітал у дооцінках (графа 4).

Додатковий капітал (графа 5).

Резервний капітал (графа 6).

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (графа7).

Неоплачений капітал (графа 8).

Вилучений капітал (графа 9).

Відмітимо, що величина власного капіталу найкраще характеризує результативність підприємства, а саме можна оцінити ефективність діяльності підприємства, успішної рентабельної роботи, його високої конкурентоспроможності на ринку і фінансової стійкості. Для кредиторів власний капітал є показником відповідальності і стабільності підприємства. Чим більший власний капітал і менша кредиторська заборгованість, тим кращі стосунки у підприємства з різними юридичними і фізичними особами.

Аналіз руху власного капіталу проводиться з метою визначення впливу на його склад, розмір і структуру:

– коригувань залишків власного капіталу на початок періоду;

– переоцінки активів;

– розподілу прибутку;

– внесків учасників;

– вилучення капіталу;

– інших змін [4, с. 174].

Розглянемо основні складові власного капіталу підприємства з точки зору аналізу руху докладніше.

Статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства. Він передбачає забезпечення фінансування і забезпечення ліквідності та є базою для нарахування дивідендів. Отже, він повинен бути направлений на реалізацію інвестиційних проектів, поліпшення ліквідності та платоспроможності, модернізації чи розширення виробництва, оптимізації дивідендної політики тощо [8, с. 311].

Статутний капітал, як один із найважливіших показників, дозволяє одержати уявлення про розміри і фінансовий стан економічних суб'єктів. Він є одним із найбільше стійких елементів власного капіталу організації, оскільки зміна його величини допускається в строго визначеному порядку, установленому законодавчо. Статутний капітал – це основне джерело формування майна підприємства, це стартовий капітал для операційної діяльності з метою одержання надалі прибутку. Статутний капітал являє собою засоби, вкладені власниками підприємства [4, с. 283].

Пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його господарської діяльності. Це внески членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами. Також для збільшення власного капіталу пайовики можуть здійснювати на добровільних засадах додаткові внески [8, с. 312].

Додатковий капітал. У процесі основної діяльності в підприємства може з'явитися нове майно чи зрости облікова вартість наявного, тобто збільшуються розміри активів. Для обліку джерел такого майна чи приросту його вартості в бухгалтерському обліку введено

поняття додаткового капіталу. Як об'єкт обліку він виник відповідно до зміни правил оцінки статей бухгалтерської звітності організацій для відображення інфляційних процесів.

Резервний капітал спрямовують на покриття непередбачених витрат у випадку недостатнього прибутку чи збитків, на сплату боргів підприємства в разі його ліквідації. Залишок невикористаних коштів резервного капіталу переходить на наступний календарний рік.

Резервний капітал створюється відповідно до законодавства й установчих документів організації на покриття можливих у майбутньому непередбачених збитків, втрат. Резервний капітал – це так зване запасне фінансове джерело, яке створюється підприємствами як гарантія безперебійної роботи підприємства і дотримання інтересів третіх осіб.

Нерозподілений прибуток – прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати в бюджет податку на прибуток. Він виступає джерелом, який може бути використаний на цілі, обумовлені статутними документами чи відповідними рішеннями керівництва організації і засновників (акціонерів), у т.ч. на придбання нових майнових об'єктів чи майнових прав [8, с. 312].

Основними джерелами інформації для аналізу власного капіталу є фінансова звітність підприємства. Аналіз руху власного капіталу здійснюється на основі Звіту про власний капітал. Для проведення аналізу необхідно перш за все ознайомитися зі змістом окремих складових власного капіталу і детально вивчити зміст кожної статті форми фінансової звітності «Звіт про власний капітал». Аналітична інформація відображається відповідно до таблиці 1.

Таблиця 1

Аналіз руху власного капіталу

Показник	Статутний капітал	Пайовий капітал	Додатковий вкладений капітал	Інший додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Неоплачений капітал	Вилучений капітал
1. Залишок на початок року	3610	-	200	-	70	2	30	20
2. Надходження	200	-	-	3029	10	80	20	40
3. Використання	-	-	-	400	10	72	-	30
4. Залишок на кінець року	3830	-	200	2629	70	10	10	-10
5. Абсолютна зміна залишків	220	-	-	2629	-	8	-20	-10
Коефіцієнт надходження (ряд.2/ряд.4)	0,052	-	-	1,152	0,142	8	2	4
Коефіцієнт вибуття (ряд.3/ряд.1)	-	-	-	-	0,142	36	-	15

За результатами даного аналізу визначається динаміка структурних складових власного капіталу та інші показники руху капіталу – коефіцієнти надходження та вибуття:

– коефіцієнт надходження капіталу

$$Кнкл = ВКн / ВКл, \quad (1)$$

де ВКн – надходження капіталу за звітний період,

ВКл – залишок капіталу на кінець звітного періоду;

– коефіцієнт використання (вибуття) капіталу

$$Квкл = ВКв / ВКп, \quad (2)$$

де ВКв – використання капіталу за звітний період,

ВКп – залишок капіталу на початок звітного періоду [7, с. 126].

Дані таблиці 1 свідчать, що на підприємстві за звітний період у складі власного капіталу збільшилася кількість іншого додаткового капіталу за рахунок дооцінки необоротних активів та суми активів, безкоштовно отриманих підприємством.

У системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності використовують і коригуючі показники, які дають можливість вирішити певні протиріччя. Ці показники відображають рух власного капіталу в процесі його формування та управління ним [6, с. 104]. На підприємстві виникають ситуації, коли викуповуються у власників акції власної емісії або їх частки з метою їх подальшого перепродажу або анулювання. Така інформація міститься у статті «Вилучений капітал» і за цією позицією відображається фактична собівартість відповідних корпоративних прав. Неоплачений капітал показує заборгованість власників (учасників) за внесками до статутного капіталу [6, с. 105].

При визначенні підсумку звіту про фінансовий стан по розділу «Власний капітал» вираховується збиток, неоплачений капітал і вилучений капітал. Вчасно не внесені активи або вилучені з підприємства зменшують розмір статутного капіталу, тому неоплачений і вилучений капітал вираховується при визначенні підсумку власного капіталу. Розширена інформація щодо наведених видів капіталу наведена у звіті про власний капітал. Докладний порядок заповнення кожного рядка форми №4 «Звіт про власний капітал» встановлено у розділі 5 «Зміст статей Звіту про власний капітал» Методичних рекомендацій, затверджених наказом Міністерством фінансів України від 28.03.2013 р. №433 [1].

Аналіз руху власного капіталу підприємства дозволяє приймати управлінські рішення щодо проведення певних змін в складових елементах власного капіталу, коригування залишків власного капіталу, а також визначення впливу на склад, розмір і структуру власного капіталу проведення переоцінки активів та напрямів розподілу прибутку, вилучення капіталу та інших змін.

Підприємства мають чітко визначати цілі, порядок та умови збільшення (зменшення) власного капіталу, порядок формування резервного капіталу, порядок формування та використання додаткового капіталу, методику здійснення реінвестицій у корпоративні права, чітко визначати порядок оподаткування операцій, які пов’язані із збільшенням (зменшенням) статутного капіталу тощо.

Список використаних джерел:

1. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України 08 березня 2013 р. № 433.
2. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження змін до деяких нормативно правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» від 27.06.2013 № 627.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 та зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868.
4. Коваленко Л.О. Фінансовий менеджмент: навч. посібник / Л.О. Коваленко, Л.М. Ремньова. – К. : Знання, 2008. – 483 с.
5. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз: підручник / Г.О. Крамаренко. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 392 с.
6. Слободян Н.Г. Пержан Т.М. Аналіз капіталу підприємства у структурі оптимізації його структури // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. – 2014. – Випуск 8. Частина 3. – С. 103-107.
7. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / О.О. Шеремет. – К., 2009. – 196 с.
8. Ужва А.М., Нікітіна Я.В. Порядок формування власного капіталу у фінансовій звітності підприємства Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(4). – С. 309-316. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)__51

Пантелеєв В. П., д.е.н., професор
Національна академія статистики, обліку і аудиту, м. Київ

ТРАНСФОРМАЦІЯ ЗМІСТУ НАУКОВИХ ТЕРМІНІВ З КОНТРОЛЮ ТА АУДИТУ

Забезпечення презумпції впевненості власника що справи на його підприємстві йдуть за зазначеним ним сценарієм досягається, крім інших напрямів ефективними заходами контролю, аудиту, інвентаризації тощо. Тому предметом досліджень науковців стає розв'язання проблем аудиту, контролю, відповідальності контролера тощо.

Для розкриття перспектив розвитку контролю та аудиту використаний бібліометричний метод. За його допомогою проаналізовано зміст тематики застосування доречної термінології за аналізом змісту наукових статей авторів фахового науково-виробничого журналу України «Бухгалтерський облік і аудит» за роки видання журналу, тобто за 1994-2015 роки. Журнал є лідером вітчизняного інформаційного простору в галузі розкриття актуальних наукових та практичних проблем бухгалтерського (галузевого, фінансового, управлінського, податкового тощо) обліку, аналізу, контролю та аудиту як зовнішнього так й внутрішнього.

За період 1994-2015 рр. в науково-практичному журналі «Бухгалтерський облік і аудит» на другому місці стоять публікації з контролю та аудиту – 18 % від загальної кількості (302 статті) найбільша частка 21 % статей була у 2006-2010 рр., на ті ж роки припадає й значна кількість нових термінів, табл. У подальшому, особливо на початку XXI стор., в міру задоволення попиту читачів у розкритті проблем облікової, контрольної методології та методики як наукового узагальнення, центр уваги науковців змістився у бік організації, розкриваються аспекти – прийоми аудиту робочі документи аудитора, аудиторські докази, механізм контролю та аудиту, використання в Україні норм МСА, робоча таблиця аудиту тощо (36-57 % публікацій по напрямах тематики), щодо напряму контролю та аудиту частка робіт методологічного характеру зменшувалася із 68 % до 39 %; в той же час публікації з організації контролю та аудиту операцій збільшилися із 30 % до 59 %;

Формування та становлення наукового науково-практичного журналу «Бухгалтерський облік і аудит» відбувалося у тісному зв'язку із фундаментальним переглядом та реформуванням системи управління економікою України, системи бухгалтерського обліку, державної статистики, аналізу, контроль та аудиту, знаковими подіями на макро- та мікрорівнях: прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» (1993 р.), Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (1999 р.), розробка національних нормативів аудиту в кінці XX стор., потім відмова від них та використання міжнародних стандартів аудиту (МСА) як національних (2004 р.), вступ України до СОТ (травень 2008 р.), світова фінансова криза (почалася у вересні 2008 р. та триває досі), відбувається широке застосування підприємствами та установами України МСБО та МСФЗ тощо.

У роботах авторів науково-практичного журналу «Бухгалтерський облік і аудит» помітно наукове життя бухгалтерів-викладачів-науковців-організаторів науки та навчання; прирощення фахових знань, особливо в галузі розв'язання проблем функціонування підприємств, професійних контролю та аудиту, укріплення громадянського суспільства

Цільове вивчення змісту публікацій видання за допомогою **семантики** (розділу мовознавства, пов'язаного з лексикологією; який вивчає значення (теж у діяхронному, іст. перекрої) слів і їх складових частин, словосполук і фразеологізмів) дозволило провести певну класифікацію уживаних термінів, пов'язаних з контролем та аудитом, табл.

Таблиця

Групування основних термінів з контролю та аудиту у публікаціях журналу «Бухгалтерський облік і аудит» за 1994-2015 роки

Роки	Терміни з контролю та аудиту
1994-1995	контрольні дії, контрольний продукт, контрольні точки, самоконтроль, система внутрішнього контролю, внутрішній контроль всесвітні стандарти аудиту, класифікація аудиту, практичні терміни аудиту, професійна підготовка аудитора, професійний аудит, внутрішній аудит, робочі документи аудитора, аудиторські свідчення,
1996-2000	оперативний контроль, система внутрішнього контролю, фінансовий контроль, жорсткий контроль, вітчизняна ревізійна школа загальна теорія аудиту, наукове забезпечення аудиту, методологічна модель аудиту, аудиторський ризик, аудиторська оцінка, ННА, законодавче поле професійного аудиту, перспективний аудит, ретроспективний аудит
2001-2005	механізм контролю, типологія помилок, альтернативні процедури контролю, система контролю, контрольні рахунки, внутрішній бухгалтерський контроль, внутрішній фінансовий контроль, державний фінансовий контроль, контрольний процес, посилення контролю, зміни контрольного середовища, належний контроль, контроль, моніторинг якість контролю філософія аудиту, наука аудиту, інформаційний потік, отриманий в процесі аудиту, аудиторська стратегія, аудит якості, операційний аудиту, якість аудиту, робоча таблиця аудиту, суттєвість аудиту, екологічний аудит, внутрішня аудиторська діяльність, сертифікація аудиторів, кандидат в аудитори, ініціативний аудит, схема процесу аудиту, прийоми аудиту, незалежний аудит, організація аудиту, класичний аудиторський висновок
2006-2010	концептуальна основа контролю, контрольні функції, фінансовий контроль, контроль якості, Базель II, KICO (контрольно-інформаційне система обліку) цілі аудиту, суспільне визнання незалежності аудиту,«совість бізнесу» (це про аудит), соціологія аудиту, забезпечення якості аудиту, контроль якості, консолідація аудиторських груп, суспільний нагляд, страхування професійної відповідальності аудитора, комітет з нагляду за аудиторською діяльністю, служба внутрішнього аудиту, моніторинг, аудиторська діяльність, аудиторське програмне забезпечення, інформаційні блоки аудиту, програма аудиту, аудит ефективності, закон Сарбейнса-Окслі, вибірковий метод, модифікація аудиторського висновку, *INTOSA*I, аудит ефективності, оцінка *due diligence*
2011-2015	ідеологія контролю, контрольна інформація, шахрайство, трикутник шахрайства, картка ризиків, податковий контроль, методологія митного контролю, ефективність контролю, ринок аудиту, саморегуляція аудиту, постулати аудиту, МСА, *COSO*, *ASSAI*, надання впевненості, завдання з надання впевненості, класифікація аудиту, податковий аудит, нічний аудит, аудиторська вибірка, процес нагляду аудиту, планування аудиту, державний фінансовий аудит, державний внутрішній аудит

У таблиці використано наведені в наукових публікаціях авторів журналу «Бухгалтерський облік і аудит» терміни з контролю та аудиту що систематизовані у хронологічному порядку за принципом «російської матрьошки», тобто спочатку йдуть терміни та словосполучення, які вперше були зазначено у публікаціях авторів журналу ще в кінці XX стор. (ніби найменша з групи ляльок-матрьошок), потім не повторюючи інформацію попередніх років наводяться лише нові оригінальні терміни. У таблиці проведене класифікацію термінів із контролю та аудиту за кожні 5 років за логічним порядком: від загальних положень до прикладних питань з контролю та аудиту.

Із самих перших випусків на сторінках видання з'явилися актуальні терміни: система внутрішнього контролю, самоконтроль, внутрішній аудит, робочі документи аудитора, модель стандарту контролю, система аудиту, аудиторська стратегія, аудит якості. Значно розширилося поле використання контролю ідеологія контролю та ін.. Але не набули популярності терміни аудиторський контроль, аудиторство та ін.

На початку XXI стор виникли та увійшли у лексику науковців та практикуючих аудиторів та контролерів нові категорії аудиту та контролю аудит якості, філософія аудиту,наука аудиту та соціологія аудиту, моніторинг, суспільне визнання незалежності аудиту аудит ефективності картка ризиків тощо.

Слід зазначити певне відставання із відображення на сторінках журналу «Бухгалтерський облік і аудит» актуальних матеріалів із відгуками на революційні зміни у світовому бізнесі взагалі та у світовому аудиту зокрема що відбулися на початку XXI стор. Вони пов'язані із навмисним викривленням менеджментом відомих світових публічних (акціонерних) компаній фінансової звітності, про які стало відомо лише у перші роки нового сторіччя: справа *Enron* у 2001 р. та *WorldCom* у 2002 р. за участі аудиторської організації *Arthur Andersen* у США, *Parmalat* у 2004 р. у Італії, *Ahold* у Нідерландах, у 2003 р., *HIH* у 2001 р. в Австралії. Такі вчинки підірвали довіру інвесторів до світових ринків цінних паперів та підтверджених зовнішніми аудиторами достовірності інформації фінансових звітів компаній, акції яких котуються на біржах. Так, «аудиторський ризик» з'явився у 1999 р., «суттєвість аудиту» у 2001 р., «закон Сарбейнса-Окслі або SOX» (1) у 2009 р., «планування аудиту» у 2014 р. тощо Таке «запізнення» можна пояснити значною конкуренцією для авторів з боку як професійних «аудиторських» видань («Аудитор України», «Незалежний аудитор» та ін.), так й оперативних бухгалтерських видань («Бізнес» - «Бухгалтерія», «Дебет-Кредит» - «Галицькі контракти» та ін.).

Семантичний аналіз термінології з контролю та аудиту дозволяє стверджувати, що статті в журналі з питань застосування сучасних прийомів контролю та аудиту актуальні та сучасні для свого часу. Здійснений огляд термінів в порядку хронології застосування в публікаціях авторів-науковців за історичний відрізок часу — за 22 роки свідчить про те, що в міру розвитку бізнесу, контролю та аудиту та відповідної термінології, вона доречно та за призначенням застосовується у статтях відповідного змісту.

Відбувається трансформація відповідей на виклики часу у працях науковців та практиків у напряму від аудиту узгодженості та підтвердження звітності до ризик-орієнтований аудит, підвищення якості аудиту та відповідальність аудитора, Наступними крокам може стати активне використання технологій обліку та аудиту, фінансів, сучасних методів аналізу, інформаційних технологій для забезпечення безпеці діяльності

Значна кількість термінів набуває нового, більш сучасного змісту; межі використання відомих термінів в умовах стрімкого розвитку ринкових відносин та глобалізації значно розширюються; виникають нові ідеї, нові продукти, нові технології тощо. Майбутнє — за агресивною (наступальною) інформаційно-обліковою-аналітичною-контрольною фінансовою антикризовою системою підприємства, яке використовує най сучасні методи управління та сповідує національні пріоритети України.

1. (прийнятий 2002 р. Закон Сарбейнса-Окслі (англ. *Sarbanes–Oxley*), Sarbox або SOX — це федеральний Закон США, який встановив нові або вдосконалені стандарти для всіх американських рад управління публічними компаніями (англ. *public company boards*), фірм управління і аудиту. Він названий на честь сенатора США Пола Сарбанеса (демократ від шт.. Меріленд) і члена Палати представників США Майкл Дж. Окслі (республіканець від шт. Огайо). Виконання вимог закону **SOX** вважається обов'язковими у світі.

Первій І.В., аспірант, наук. кер. Легенчук С.Ф., д.е.н., професор
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

БІЗНЕС-АНАЛІЗ ЯК НОВИЙ НАПРЯМ АНАЛІТИЧНОЇ РОБОТИ ПІДПРИЄМСТВА

Зміни економічних умов функціонування підприємств, що відбулись під впливом глобалізації та постіндустріалізації світової економічної системи, стали причиною необхідності пошуку нових підходів до розробки аналітичного забезпечення управління бізнес-процесами підприємства. Одним із таких нових підходів є бізнес-аналіз, що є

напрямом аналітичної роботи підприємства, який використовує не лише інформацію із традиційної облікової системи, а всі можливі інформаційні джерела (соціального, екологічного, маркетингового, клієнтського, інноваційного, технологічного характеру тощо) для забезпечення інформаційної підтримки управління бізнесом в умовах посилення конкурентної боротьби та постійної зміни пріоритетів розвитку підприємства і запитів користувачів аналітичної інформації.

Виходячи із етимології поняття "бізнес-аналіз", можна констатувати, що даний напрям аналітичних досліджень виник в результаті синтезу понять "бізнес" та "аналіз", і пов'язаний із використанням аналітичних процедур на мікрорівні, тобто на рівні підприємства. При цьому слід обов'язково враховувати, що на відміну від поняття "підприємство", при використанні поняття "бізнес" слід враховувати вплив на результати його функціонування мікрозовнішнього та макрозовнішнього середовища. Як наслідок, на сьогодні виникла об'єктивна необхідність впровадження нового терміну до складу системи обліково-аналітичної термінології, що дослідники пояснюють такими основними причинами:

– перетворення організації у все більш складну систему, що вимагає адекватного ускладнення механізму управління;

– отримання підприємствами статусу самостійних суб'єктів господарювання;

– підвищення нестабільності зовнішнього середовища;

– поява нових інформаційних технологій, здатних забезпечити проведення аналітичних досліджень [1, с. 131].

Визначальною особливістю бізнес-аналізу, як одного із напрямів аналітичної роботи на підприємстві є плюралізм використання методологічного інструментарію при його здійсненні, що проявляється в сполученні традиційних аналітичних інструментів та способів і прийомів інших суміжних сфер наукових знань (проектного менеджменту, маркетингового аналізу, стратегічного аналізу, економіко-математичних та комп'ютерних методів аналізу та моделювання явищ і процесів ("Business Intelligence", "Data Mining") тощо) з метою аналітичного обґрунтування управлінських рішень в контексті змін внутрішнього і зовнішнього середовища, що на сьогодні постійно супроводжують діяльність підприємств. Наприклад, в праці К. Карлберга [2], присвяченій проблематиці комп'ютеризації здійснення бізнес-аналізу, до його складу включено аналіз фінансової звітності, прогнозний аналіз, інвестиційний та маркетинговий аналіз. Подібна трансдисциплінарна тенденція, що проявляється в збагаченні власного методологічного інструментарію за рахунок інструментів інших суміжних дисциплін, є характерною для більшості економічних наук та відображає загальний напрям розвитку системи економічних наукових знань.

Основною причиною виникнення бізнесу-аналізу і поширення практики його використання в діяльності підприємств є зміна підходів до управління підприємством, що стало реакцією на трансформацію економічної картини світу на початку XXI-го століття. Зміна інструментарію управління підприємством також зумовлюється еволюційним розвитком поняття підприємства, зміною його ролі у складі сучасного економічного середовища. Для проведення бізнес-аналізу на сучасних підприємствах створюється посада бізнес-аналітика, який виступає з'єднуючою ланкою між різними інформаційними системами, що забезпечують формування необхідної інформації, та суб'єктами прийняття оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень. Це визначається задачами бізнес-аналітика виявляти і вивчати потреби всіх заінтересованих в аналітичній інформації суб'єктів (менеджмент, суб'єкти корпоративного управління тощо), які використовують її для прийняття економічних рішень з метою досягнення поставлених цілей бізнесу (рис. 1).

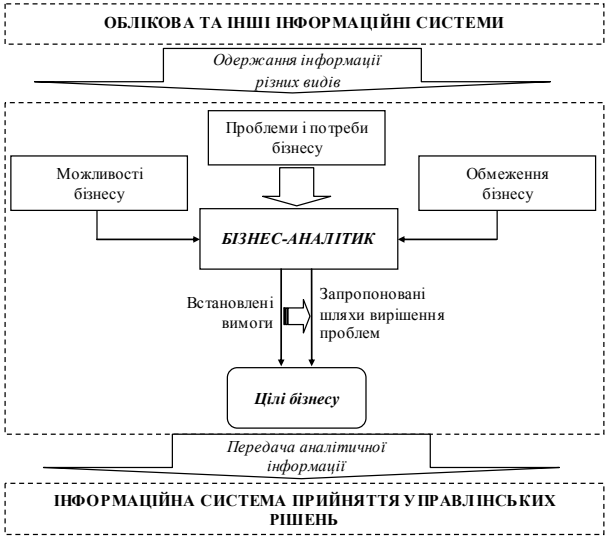


Рис. 1. Інформаційна система бізнес-аналізу у взаємозв'язку із іншими інформаційними системами

Таким чином, інформаційна система бізнес-аналізу, використовуючи інформацію із інших систем (облікової, маркетингової, логістичної, соціальної тощо), ідентифікує та розглядає проблеми і потреби бізнесу із урахуванням наявних можливостей і обмежень, встановлює вимоги до бізнес-процесів, політик та інформаційних систем і пропонує шляхи вирішення проблем для досягнення визначених власниками бізнесу цілей. Одержана на виході системи аналітична інформація надається всім заінтересованим суб'єктам для прийняття управлінських рішень.

Перспективним напрямом подальших наукових досліджень є застосування бізнес-аналізу для удосконалення функціонування окремих бізнес-процесів підприємства, зокрема, процесу створення комп'ютерних програм.

Список використаних джерел

1. Горшкова Л.А. Бизнес-анализ: сущность и назначение / Л.А. Горшкова // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – №4. – С. 130-134.
2. Карлберг К. Бизнес-анализ с помощью Microsoft Excel, 2-е исправленное издание : Пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2008. – 464 с.

Пестовська З.С., ст. викладач
Дніпропетровський університет імені Альфреда Нобеля, м. Дніпропетровськ

КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПОТОЧНИМИ ФІНАНСОВИМИ ПОТРЕБАМИ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

В процесі господарської діяльності підприємствам необхідно визначати короткострокові потреби в грошових коштах для забезпечення господарської діяльності. Особливо це важливо для підприємств машинобудування, де процес виробництва є тривалим та витратоємним. В умовах постійних коливань фінансової ситуації важливим є

визначення оптимальної структури та джерел фінансування оборотних активів підприємства, що нерозривно пов'язано з розміром та структурою його поточних фінансових потреб.

Управління поточними фінансовими потребами підприємства - це процес, що складається з певної послідовності етапів (планування, організації, мотивації, реалізації, контролю, аналізу та коригування управлінських рішень), який спрямовано на забезпечення підприємства мінімально необхідною сумою грошей, необхідних йому у певний момент часу для безперервності його поточної діяльності.

Якщо ставити мету вибору методу, який дозволив би зменшити обсяг та покращити сприйняття інформації, необхідної для прийняття рішень, тоді необхідно використовувати метод рейтингового оцінювання.

Рейтинг (англ. Rating - оцінка, клас, розряд) - це індивідуальний чисельний показник оцінки окремого об'єкта в класифікаційному переліку, тобто, це узагальнюючий показник, який охоплює певні характеристики об'єкта оцінювання [1, с. 77].

Рейтинг характеризує об'єкт за певною шкалою, в якій значення рейтингу є елементом лінійно упорядкованої множини. Основою рейтингу є класифікація, яка дозволяє групувати (ранжирувати) об'єкти за заданими ознаками у певній послідовності за ступенем зменшення або збільшення даної ознаки або розподілити їх за конкретними групами [2, с. 128]. Отримання користувачами рейтингової інформації дає змогу аналізувати доцільність прийняття управлінських рішень.

Відповідно до цього методу проведено аналіз якості управління ПФП за фіксованою шкалою та сформовано впорядкований перелік кінцевої множини підприємств, побудований за зменшенням числової характеристики (рангу) якості управління ПФП. В першому випадку оцінюється один окремий об'єкт в порівнянні з нормативним об'єктом. В другому – виконується порівняння множини об'єктів між собою. Відповідно до обраного методу проведено експертне оцінювання параметрів оцінки якості управління ПФП із наданням відповідних оцінок суб'єктивного характеру – балів – відповідно до встановленої шкали. В результаті бальні показники узагальнено, і сформовано комплексну рейтингову оцінку, яка відображає місце досліджуваного об'єкта серед інших.

Управлінське рішення на підставі використання рейтингів ми пропонгуємо спрямувати на визначення заходів, які потрібно вжити у кожній фактичній ситуації для розв'язання певної проблеми й одержання бажаного результату. Тобто, рейтинг використовується для аналізу, контролю, обліку, прогнозування та регулювання діяльності господарюючих суб'єктів, та виступає і як інструмент, і як мета управління.

Побудову узагальненого показника здійснено за допомогою методів метричного шкалювання [3], для чого вихідний багатомірний простір спроектовано на одну шкалу. Такий підхід дозволяє вирішувати завдання ранжування об'єктів, їх зіставлення, виявлення їх структури, що цілком відповідає призначенню інтегрального (лат. Integer - цілий) показника. Також необхідно визначати не лише відносний порядок розташування об'єктів, але і їх групування.

На основі показників оцінки ефективності управління поточними фінансовими потребами побудовано рейтинг досліджуваних машинобудівних підприємств Дніпропетровської області.

Для розрахунку узагальнюючої оцінки ефективності управління поточними фінансовими потребами застосовано чотири групи показників, з яких перша група – показники фінансового циклу та розміру ПФП – є дестимуляторами, а рентабельність та коефіцієнт ПФП – є стимуляторами, а показники ліквідності оцінюються на відповідність нормативним значенням (табл. 1). Показники тривалості фінансового циклу та розміру (абсолютного та відносного) ПФП запропоновано оцінити наступним чином: негативне значення оцінюється в 2 бали, нульове – в 1 бал, позитивне – 0 балів; показники ліквідності запропоновано оцінити так: якщо розрахункове значення знаходиться у межах норми – 2 бали, менше норми – 0 балів, більше норми – 1 бал; значення рентабельності: негативне – 0 балів, нульове – 2 бал, позитивне – 2 бали; коефіцієнт ПФП: менше одиниці – 0 балів, дорівнює 1 – 1 бал, більше 1 – 2 бали.

Таблиця 1

Показники оцінки ефективності управління поточними фінансовими потребами машинобудівних підприємств (авторська розробка)

Критерії рейтингування		Характеристика та кількість балів		
Показники часові та грошові		Позитивне	Нульове	Негативне
	1. Тривалість фінансового циклу підприємства	0	1	2
	2. Абсолютний розмір ПФП	0	1	2
	3. Відносний розмір ПФП	0	1	2
Удосконалені показники ліквідності		Менше норми	Норма	Більше норми
	4. коефіцієнт загальної ліквідності	0	(1-1,5) 2	1
	5. коефіцієнт проміжної ліквідності	0	(0,4-0,6) 2	1
	6. коефіцієнт грошової ліквідності	0	(0,01-0,1) 2	1
	7. коефіцієнт фінансової ліквідності	0	(0,09-1,4) 2	1
8. Коефіцієнт поточних фінансових потреб		Менше 1	1	Більше 1
		0	1	2
9. Рентабельність підприємства		Позитивне	Нульове	Негативне
		2	1	0

Інтерпретацію оцінки ефективності управління ПФП проведемо за фактичним рівнем інтегрального показника відповідно до визначених класифікаційних ознак: із множини ознак (інтегральних оцінок), які описують явище, доберемо розмежувальні, а потім сукупність поділимо на групи відповідно до значень цих ознак. При цьому основою для обгрунтування встановлення тих чи інших меж інтервалів є нормативні величини.

Вважаємо доцільними такі бальні характеристики оцінки ефективності управління поточними фінансовими потребами машинобудівних підприємств (табл. 2).

Місце в рейтингу характеризує номерну конкурентну позицію досліджуваного об'єкта за відповідним показником оцінки якості управління ПФП чи бал, наданий йому на основі критеріального оцінювання параметрів експертами.

Результати порівняння рейтингових оцінок досліджуваних підприємств показали, что за період з 2002 по 2014 рр. в цілому ситуація з ефективністю управління ПФП погіршилась: якщо в 2002 році максимальна кількість набраних балів склала 14 (ПАТ "Синельниківський ресорний завод"), то у 2014 році жодне з підприємств не набрало більше 8 балів, які є нижньою межею задовільного стану управління ПФП: з 15 підприємств тільки 4 набрали 8 балів, решта – від 0 до 7, потрапивши у категорію з незадовільним станом управління ПФП.

Таблиця 2

Шкала оцінювання ефективності управління поточними фінансовими потребами машинобудівних підприємств

Кількість балів	Характеристика
16-18	Відмінний стан
12-15	Добрий стан
8-11	Задовільний стан
0-10	Незадовільний стан

Слід зазначити, що з чотирьох запропонованих для складання рейтингу груп показників (фінансового циклу і розміру ПФП, ліквідності, рентабельності та коефіцієнту ПФП) найкращі результати виявлено за показниками ліквідності: якщо за показниками тривалості фінансового циклу та розміру ПФП усі підприємства показали 0 балів (за виключенням ПрАТ "Дніпропетровський експериментальний механічний завод" – 1 бал у 2014 році та ПАТ "Синельниківський ресорний завод" – 2 бали у 2002 році), за коефіцієнтом

ПФП також усі підприємства показали 0 балів (за виключенням ПАТ "Синельниківський ресорний завод" – 2 бали у 2002 році), за показником рентабельності половина підприємств показали і у 2002 і у 2014 році максимальні 2 бали, то за показниками ліквідності у 2002 році 10 підприємств показали 6 балів з 8 максимальних, а в 2014 році – 6 підприємств показали 6 балів, а ПАТ "Дніпропетровський агрегатний завод" – максимальні 8 балів (але серед чотирьох коефіцієнтів ліквідності найгірша ситуація з коефіцієнтом грошової ліквідності, він нижче норми за весь період в усіх підприємств, що означає постіне нестачу ліквідних коштів для покриття поточних зобов'язань).

Доцільним було б формування загального категорійного переліку, де об'єкти рейтингування залежно від отриманої ними рейтингової оцінки потрібно поділити на групи за встановленими параметрами, а подальше позиціонування досліджуваного підприємства щодо інших проводити тільки в межах цієї групи. Така структуризація дає можливість більш точного врахування специфічних особливостей об'єктів рейтингування та підвищує рівень об'єктивності рейтингової оцінки, але наразі є неможливою через те, що майже всі підприємства потрапили до однієї групи з незадовільним станом якості управління ПФП.

Список використаних літературних джерел

1. Богатов О.И., Лысенко Ю.Г., Петренко В.Л., Скобелев В.Г. Рейтинговое управление экономическими системами. Донецк, ДонГУ, 1999. - 110 с.
2. Карминский А.М., Пересецкий А.А., Петров А.Е. Рейтинги в экономике: методология и практика: монография / Под ред. А.М. Карминского. М.: Финансы и статистика, 2005. – 240 с.
3. Методи побудови інтегрального показника. / Григорук П. М., Ткаченко І. С. // БІЗНЕСІНФОРМ № 4, 2012. Електронний ресурс. Режим доступу: http://business-inform.net/pdf/2012/4_0/34_38.pdf.

Петрик О. А., д.е.н., професор, Заднепровська С. П., к.е.н., доцент

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

КАЗНАЧЕЙСТВО БАНКУ ЯК ОБ'ЄКТ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Основу фінансового ринку сучасної економіки становить банківська система, яка побудована на інформаційно-інтелектуальних технологіях, розрахованих на можливості творчого мислення менеджерів банків та спрямована на отримання прибутку. Ключове місце у діяльності сучасного банку займає такий підрозділ як Казначейство, який реалізує політику в сфері фінансового менеджменту та створює можливості ефективного здійснення управління не тільки ліквідністю і платоспроможністю банку, а й вартістю кредитів, депозитів, позикових ресурсів у рамках відповідних рішень Комітетів і Правління банку [4]. Основна мета концепції казначейської моделі полягає в забезпеченні стійкості комерційного банку в процесі належного управління активами і пасивами. Все це змушує переосмислити багато теоретичних положень внутрішньобанківської діяльності, запропонувати практиці найкращі інструменти та методики у сфері корпоративного управління, важливим елементом якого є внутрішній аудит.

У процесі діяльності казначейства формуються такі портфелі (рисунок).

Виходячи з мети, функціоналу Казначейства та на підставі рекомендацій стандартів внутрішнього аудиту, завдання аудиторської перевірки Казначейства банку можна сформулювати наступним чином:

- ✓ оцінка організації роботи та операцій казначейства на відповідність вимогам нормативно-правових актів, вимогам керівних органів Банку, стратегії політик Банку;
- ✓ аналіз казначейських операцій з позицій розвитку та достатності рівня ІТ-підтримки;
- ✓ перевірка діючих бізнес-процесів Казначейства, оцінка портфелю і рівня управління ризиками за операціями Казначейства.

✓ оцінка рівня надійності системи внутрішнього контролю за операціями казначейства, її адекватність та відповідність наявним ризикам.

✓ надання обгрунтованих висновків і рекомендацій за результатами аудиту з питань удосконалення системи внутрішнього контролю, оптимізації ризиків, підвищення якості портфелю.

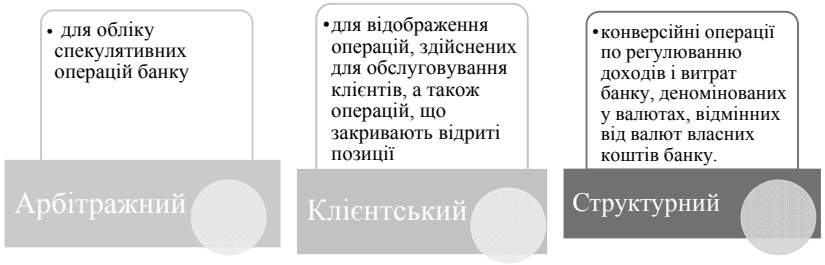


Рисунок. Казначейські портфелі

Слід сформувати інформаційно-аналітичну базу для планування та проведення аудиту. Для цього основними діями внутрішнього аудитора будуть такі: 1. Ознайомитись з документами, які регулюють діяльність Казначейства та його підрозділів, а саме: Порядок установлення кореспондентських відносин, порядок здійснення міжбанківських операцій, операцій з торгівлі іноземною валютою та банківськими металами, операцій з цінними паперами; Процес управління притаманними діяльності казначейства ризиками (ліквідності, кредитним, валютним, ринковим, процентної ставки); 2. Скласти матрицю виконання рекомендацій попередніх перевірок; 3. Визначити якість моніторингу та контролю за операціями Казначейства з боку підрозділів банку; 4. Здійснити аналіз динаміки показників діяльності Казначейства за період аудиту (обсяг активів і пасивів (залучених коштів та капіталу), доходів та витрат, та їх співвідношення і порівняння з плановими показниками; 5. Провести попередні співбесіди (інтерв'ю), з метою: складання уяви про діяльність Казначейства, рівень обізнаності керівника та співробітників з вимогами чинного законодавства (з урахуванням змін) сутності притаманних казначейських операціям ризиків і складовими системи внутрішнього контролю (СВК); Отримати попередню інформацію про якість СВК шляхом застосування процедур анкетування; Сформувати попередній висновок щодо рівня організації і взаємодії підрозділів, стану управління, адекватності систем контролю і притаманних ризиків, обізнаності працівників з нормативними документами НБУ [1, 2] та власного Банку. 6. Провести аудиторську вибірку операцій для перевірки, утому числі за такими критеріями: операції, що здійснювались у період фінансової кризи; великі за обсягами та питомою часткою; сконцентровані за окремими банками; умови яких відрізняються від установлених банком загальних вимог(процентна ставка, терміни); вибірка міжбанківських операцій має охоплювати кожного дилера; операції, які проведені в час відсутності керівника або виконавця (відпустка, хвороба).

Враховуючи рекомендації Стандартів [3], доцільно аудиторську перевірку планувати у такій послідовності:

1. ***Оцінка стану корпоративного управління***. Важливо визначити функціональну та адміністративну підпорядкованість підрозділу (Казначейства банку), порядок взаємодії з Наглядовою радою, акціонерами, виконавчими органами та комітетами Банку, іншими структурними підрозділами, ефективність роботи Комітету по управлінню активами та пасивами, наявність ознак корпоративних конфліктів, які можуть існувати у сегменті казначейських стратегій або його окремих секторів, узгодженість питань дивідендної політики, збалансованість інтересів менеджменту й акціонерів компанії, тощо).

2. Оцінка стану і рівня впливу притаманних ризиків та заходів ризик-менеджменту. Методику аналізу та розкриття інформації про ризики в банківській діяльності розробляє Базельський комітет з банківського нагляду [5] та Рада з МСФЗ. Під час оцінки ефективності заходів ризик-менеджменту внутрішній аудитор перевіряє самостійну роботу Казначейства банку по ідентифікації ризиків. Слід з'ясувати чи мали місце відхилення від установлених лімітів, чи установлювались причини та чи вживались відповідні заходи. У частині управління ризиком ліквідності в Казначействі банку мають бути розроблені конкретні політики за окремими складовими, такими як склад активів та зобов'язань, підхід щодо управління ліквідністю у різних валютах та за окремими країнами, рівень відносного покладання на застосування певних фінансових інструментів, ліквідність активів. Також має бути погоджена стратегія щодо того, які заходи необхідно здійснювати у разі виявлення потенціальних проблем із ліквідністю, сумарних невідповідностей грошових потоків (тобто, сумарні потреби у чистому фінансуванні, як процент загальних зобов'язань) для конкретного періоду.

Слід зауважити, що внутрішній аудитор, не оцінює ризик як такий, а визначає лише стан заходів ризик менеджменту (у даному випадку по бізнес-процесах Казначейства) з позиції їх достатності, адекватності та якості. Важливо визначити вплив виявлених недоліків та змоделювати їх можливі негативні наслідки, які мають розраховуватись у взаємозв'язку з метою бізнес-процесу і його організацією.

3. ***Оцінка ефективності бізнес-процесів та відповідності діяльності вимогам нормативно-правових актів та внутрішніх стандартів:*** внутрішній аудитор визначає чи існує структурування бізнес-процесів за напрямками діяльності Казначейства банку, перевіряє рівень організації роботи та нормативної забезпеченості Казначейства, оцінює адекватність системи внутрішнього контролю, перевіряє порядок та аналізує ефективність здійснення міжбанківських операцій; оцінює рівень управління ліквідністю, порядок та ефективність операцій з цінними паперами, операцій за кореспондентськими рахунками Ностро та Лоро, перевіряє достовірність фінансової та управлінської звітності, оцінює надійність інформаційних систем и технологій, рівень автоматизації бізнес-процесів та програмного забезпечення.

За результатами перевірки внутрішній аудитор зазначає виявлені порушення та недоліки:

−недостатнє управління ризиком відсоткової ставки (невідповідність терміну погашення міжбанківських депозитів та кредитів, неврахування можливості впливу ринкового ризику);

−недостатність (неадекватність) системи внутрішнього контролю за операціями Казначейства, з урахуванням потенційних і установлених за результатами аудиту ризиків банку;

−недостатній (незадовільний) рівень автоматизації контрольних процедур;

−низький рівень управління ризиками банку за операціями Казначейства з боку ризик-менеджменту та інші недоліки.

Отже, обравши відповідну стратегію діяльності, служба внутрішнього аудиту здатна створювати для банку суттєвий корисний результат. Внутрішні аудитори повинні виконувати місію консультування менеджменту із стратегічних питань, до яких належать питання корпоративного управління, управління ризиками, виявлення можливостей підвищення ефективності в рамках певних напрямків функціонування банку, підтримувати ключові бізнес-ініціативи.

Список використаних джерел:

1. Постанова Правління НБУ № 867 від 29.12.14 року «Про затвердження Положення про організацію внутрішнього контролю в банках України» – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document?id=13236486
2. Постанова правління НБУ № 114 від 20.03.98 року «Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України». – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v0548500-98

3. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти): Редакція 2013 року. – Режим доступу: http://505748.iia.web.hosting-test.net/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-2013-Ukrainian.pdf
4. Кириченко О.А. Казначейство банку: Навч. посіб./ Кириченко О.А., Денисенко М. П., Гречан А. П. та ін. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 464 с.
5. Basel II: International Convergence of Capital Measurement and Capital Standards: a Revised Framework (Базельський комітет з питань банківського нагляду) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.bis.org/ publ/bcbs107.htm

Пилипенко Л.М. , к.е.н., доцент
Національний університет „Львівська політехніка”, м. Львів

ПРОБЛЕМИ РЕПРЕЗЕНТАЦІЇ КАПІТАЛУ КОРПОРАЦІЙ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Інформаційні запити стейкхолдерів корпорацій визначають предмет і об’єкти їх фінансової звітності, а зважаючи на джерело і походження цієї звітності – предмет і об’єкти бухгалтерського обліку. У фінансовому аспекті основним предметом інформаційних запитів зацікавлених сторін є фінансово-майновий стан і результати діяльності корпорації, які сукупно й узагальнено репрезентують статику (стан, склад і структуру) і динаміку (зміни і трансформації) капіталу корпорації. Отже, са́ме капітал визначає основний предмет і об’єкт як фінансової звітності, так і бухгалтерського обліку корпорацій. Відповідно, капітал доцільно й необхідно ставити в основу й вихідний критерій побудови формату фінансової звітності та методології бухгалтерського обліку.

Однак, капітал (особливо та його компонента, яка репрезентує відносини прав корпоративної власності – власний капітал) є чи не найпроблемнішим і найменш методологічно розробленим об’єктом бухгалтерського обліку. Не зважаючи на визначальну концептуальну роль власного капіталу, в методологіях існуючих регламентацій обліку йому відведена фактично другорядна (інколи, навіть, регулятивна) роль. Очевидно, це може бути обґрунтовано складністю та багатогранністю цієї економічної категорії. Адже кожне теоретичне спрямування політичної (а також фізичної) економії містить власне бачення змісту й природи капіталу.

Бухгалтерське трактування капіталу відображає декілька визначальних його характеристик:

1) його двоїсту економічно-юридичну природу: з одного боку, капітал – це майно, ресурси, активи в різних формах (фінансовій, матеріально-речовій, інтелектуальній), а з іншого – відносини корпоративних прав власності на це майно;

2) невіддільність від підприємницької (господарської) діяльності – майно, яке не вкладене в підприємницьку діяльність, не перебуває в господарському обороті не є капіталом;

3) володіння продуктивною енергією. Саме продуктивна енергія капіталу є носієм і фактором додаткової вартості.

Економічна природа капіталу пов’язана з майново-ресурсним потенціалом суб’єкта господарювання. Однак ознак капіталу майно і ресурси набувають лише в сукупності; окремо взятий об’єкт майна продуктивною енергією не володіє, тож капіталу не формує. Прояв продуктивної енергії майна відбувається внаслідок синергетичного ефекту, який виникає при поєднанні об’єктів майна і ресурсів та залученні їх в господарський оборот. Саме це визначає економічну природу капіталу.

Юридичний зміст капіталу випливає з правових відносин корпоративної власності. В теорії та практиці бухгалтерського обліку юридичний зміст капіталу відображають пасиви, які за джерелами походження поділяють на власні та залучені, внаслідок чого розрізняють власний та залучений капітал. Однак такий поділ є досить умовним: з точки зору суб’єкта господарювання будь-який капітал доцільно розглядати як залучений – від власників

(засновників) чи кредиторів, позикодавців. Фактично власний капітал охоплює дві складові: одна належить власникам (засновникам, акціонерам), а інша – самому підприємству. Перша частина при потребі може бути розподілена між власниками, а друга – невіддільна від підприємства і не може бути ні фізично, ні юридично розподіленою. Бо я́к розподілити синергетичний ефект? Вилучаючи майно з капіталу він втрачається, пропадає продуктивна енергія. Цю складову власного капіталу вчені називають по різному – ідеальний капітал, невідчутний капітал, інтелектуальний капітал. Власники підприємства не мають права його розподілу і вилучення, вони мають лише корпоративне право на цей капітал, яке можуть економічно реалізувати винятково через продаж часток у власності (акцій) підприємства.

Таким чином, обидві складові власного капіталу підприємства поєднані спільною ознакою корпоративних прав власності з боку засновників. Для корпорацій цей вид капіталу, зважаючи на суперечливість застосування прикметника „власний” в його назві, доцільно означати як „акціонерний”, що відповідає юридично-корпоративному змісту.

Продуктивна здатність акціонерного капіталу насамперед проявляється в його динаміці. Будь-яке примноження цього капіталу переважною більшістю стейкхолдерів корпорації розглядається як позитивний результат її діяльності і має безпосередній вплив на курс її акцій. В ідеалі вартість акціонерного капіталу і ринкова капіталізація корпорації за курсом її акцій мають бути тотожними. Тому вартість акціонерного капіталу є одним з найважливіших індикаторів фінансово-майнового стану і ефективності функціонування корпорації. Однак, як вже неодноразово зазначалось вище, сучасний формат фінансової звітності (насамперед, балансу) вартість акціонерного капіталу об’єктивно не репрезентує. Очевидно, вирішення цієї проблеми потребує перегляду концептуальних і методологічних засад обліково-звітної репрезентації акціонерного капіталу загалом та його компонент зокрема. Для цього потрібно вирішити принаймні такі проблеми:

– методологічного дуалізму в оцінюванні майна і капіталу;
– облікового визнання інтелектуального потенціалу.

Спосіб вирішення проблеми методологічного дуалізму в оцінюванні майна і капіталу впливає на формування структури акціонерного капіталу. З точки зору підсумку акціонерного капіталу в балансі обраний підхід оцінювання майна в довготерміновій перспективі є мало релевантним: недооцінене майно обумовлює вищі прибутки в майбутніх звітних періодах, а своєчасна його переоцінка призводить до збільшення додаткового капіталу в поточному періоді. І прибутки, і додатковий капітал є складовими акціонерного капіталу корпорації, а зміна складових відповідно спричиняє рівновелику зміну синтетичного індикатора.

Важливою структура акціонерного капіталу є щодо напрямів його подальшого використання. Прибутки формують ту частину акціонерного капіталу, яка може бути розподілена між акціонерами і вилучена, тоді як інші його складові (додатковий капітал, резерви капіталу тощо) не підлягають розподілу. Методологія бухгалтерського обліку результатних господарських операцій повинна враховувати ці відмінності в характеристиках складових акціонерного капіталу. Відповідно до принципу неперервності діяльності господарського суб’єкта бухгалтерські процедури мають передбачати необхідність забезпечення збереження акціонерного капіталу. При цьому фундаментальним базисом розроблення методології облікових процедур акціонерного капіталу є відповідні концепції збереження капіталу. Існуюча концептуальна основа фінансової звітності містить дві концепції збереження капіталу – фінансову і фізичну, а наявна бухгалтерська методологія побудована на їхньому компромісі. Саме цей компроміс і призвів до виникнення проблеми методологічного дуалізму в оцінюванні майна і капіталу.

В ідеальному випадку вирішення проблеми методологічного дуалізму в оцінюванні майна і капіталу мало б ґрунтуватись на визначенні форми, в якій капітал підлягає збереженню. Однак реально капітал перебуває в безперервних процесах трансформації. Крім того, для нормального функціонування корпорації капітал необхідний у різних формах – і фізичній, і фінансовій, і інтелектуальній.

Вирішення цієї проблеми потребує дуалістичного підходу. Такий підхід притаманний органічній балансовій теорії, яка передбачає застосування в методології бухгалтерського

обліку відновної вартості активів. В методології обліку капіталу відновна вартість має декілька переваг, зокрема:

– спрямування на збереження (підтримку) репродуктивної вартості підприємства фактично забезпечує й збереження його капіталу в потрібних йому формах і обсягах (тобто, збереження продуктивної енергії капіталу);

– застосування відновної вартості призводить до виділення двох видів прибутку – фіктивного і реального. Реальний прибуток формується завдяки реалізації додаткової вартості, створеної внаслідок дії продуктивної енергії капіталу, тоді як фіктивний прибуток генерується здебільшого в результаті впливу кон'юнктурних факторів ринку. Фіктивний прибуток, на відміну від реального, прибуткового капіталу не створює, а формує додатковий капітал корпорації, тож розподілу не підлягає.

Таким чином, відновна вартість сприяє формуванню нормальної (адекватної) структури акціонерного капіталу.

Інтелектуальний капітал підприємства відображає здатність продукувати інтелектуальні активи, необхідні для ведення діяльності в постіндустріальних умовах економічного розвитку; спроможність його управлінського потенціалу (управлінського персоналу, технології управління, бізнес-моделі тощо) через поєднання різних форм майна і капіталу досягти синергетичного ефекту за динамічних умов ринкової кон'юнктури. Цей вид капіталу не може бути розподілений, переданий чи в інший спосіб відчужений, оскільки є невіддільним від господарського суб'єкта.

Інтелектуальний капітал може бути внесений у формі нематеріальних активів при формуванні первинного майна господарського суб'єкта. В такому разі інтелектуальний капітал репрезентує складову (часткову форму) статутного капіталу господарського суб'єкта. Проте, здебільшого інтелектуальний капітал утворюється в результаті трансформації інших видів і форм капіталу підприємства. При цьому, вартість утвореного інтелектуального капіталу може складатись як з вартості трансформованих форм капіталу, так і з додатково створеної в результаті трансформації та синергії вартості.

Створення чи придбання інтелектуальних об'єктів майна (інтелектуальних активів) підприємства потребує певних затрат фінансового та фізичного капіталу у зв'язку зі сплатою коштів постачальникам таких об'єктів, нарахуванням і виплатою заробітної плати працівникам, які здійснювали розробку інтелектуальних активів, затраченими при цьому матеріально-технічними ресурсами тощо. Формування вартості інтелектуальних активів через акумулювання вартостей трансформованих форм капіталу відповідає затратному підходу створення первісної вартості активів. Однак оцінювання інтелектуальних активів за затратним підходом зумовлює істотно занижену їхню вартість (за умови, що такі активи продуктивні, а не токсичні). Одним з можливих варіантів облікового відображення інтелектуальних активів може бути їхня дооцінка з одночасним визнанням в пасиві інтелектуального капіталу.

При такій обліковій методології показник інтелектуального капіталу в пасиві балансу відображає не всю вартість майна інтелектуальної форми і походження, а лише ту її частину, що відповідає додатково створеній інтелектуальній вартості, вартісному виміру синергетичного ефекту трансформованого поєднання інших форм капіталу підприємства. При цьому, інтелектуальний капітал в пасиві балансу репрезентує не форму майна чи капіталу, а субстанцію походження вартості капіталу підприємства.

Введення до складу балансу корпорації інтелектуальних активів та інтелектуального капіталу дає змогу наблизити її балансову вартість до ринкового рівня. Однак низький рівень впевненості представників суспільних інститутів в адекватності й об'єктивності інструментів оцінювання інтелектуального потенціалу потребує від топ-менеджерів корпорацій детального розкриття складових цього потенціалу та підходів до їх оцінювання в примітках до річної фінансової звітності, а від стейкхолдерів – розуміння, що інтелектуальний капітал в балансі представляє не лише потенціал, але й фінансово-інвестиційні ризики.

Пільщик К.В., наук.кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ

На сучасному етапі з розвитком ринкових відносин для підприємства є дуже важливим відповідально підходити до процесу прийняття управлінських рішень. Ефективність цих рішень залежить від об'єктивного та своєчасного дослідження проблем фінансування суб'єктів господарювання, включаючи дослідження процесів формування та використання фінансових ресурсів.

Фінансові ресурси відіграють важливу роль у розвитку господарської діяльності, розширенні та оновленні основних фондів, оплати праці, тощо. Для безперервного функціонування підприємства повинна бути визначена оптимальна потреба в фінансових ресурсах, забезпечення їх структури, джерел формування та чітких напрямів використання [2, с.309].

Фінансовими ресурсами визначається частина коштів, які були сформовані під час створення суб'єкта господарювання, вони надходять на підприємства в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності для виконання поставлених зобов'язань та цілей.

Відповідно до класифікації фінансові ресурси поділяються на власні та залучені за джерелами їх утворення; необмежені та термінові за термінами залучення; безоплатні та платні за ознакою платності; фінансові ресурси в національній та іноземній валюті [1].

Основною метою оцінки ефективності фінансових ресурсів підприємства є підвищення ефективності роботи організації на основі більш доцільних та досконалих способів використання фінансових ресурсів і управління ними.

Виходячи з мети оцінки ефективності використання фінансових ресурсів можна зробити висновки про її основні завдання:

- ідентифікація фінансового становища;
- виявлення чинників, що впливають на формування фінансових ресурсів;
- визначення слабких місць, які негативно впливають на фінансовий стан підприємства;
- виявлення внутрішньогосподарських резервів зміцнення фінансового становища.

З метою визначення ефективності використання фінансових ресурсів необхідне визначення наявного обсягу фінансових ресурсів і їх реального надходження; розміщення пріоритетів у використанні ресурсів; оцінка упущених вигод різних варіантів розподілу фінансових ресурсів; вибір оптимального варіанту використання коштів [4, с.358].

Для оцінки ефективності використання фінансових ресурсів підприємства використовують ряд показників, які характеризують зміну:

- структури капіталу організації по його розміщенню і джерелам утворення;
- ефективності і інтенсивності його використання;
- платоспроможності і кредитоспроможності організації;
- запасу його фінансової стійкості.

Необхідність оцінки ефективності використання фінансових ресурсів підприємства виникає тільки, якщо вона буде мати практичну цінність. Найбільш важливим залишається питання про вибір критерію ефективності. Критерій повинний показувати, якою мірою або ступенем здійснення господарських заходів він наближає суспільство до досягнення соціально-економічної мети його розвитку.

Обґрунтування критерію ефективного використання фінансових ресурсів підприємства є основою для розробки узагальнюючого показника оцінки ефективності, а також системи показників, що відбивають вплив всіх елементів господарської діяльності на ефективність використання фінансових ресурсів у цілому.

А.В. Чупіс вважає, що критерієм ефективності використання фінансових ресурсів підприємства є максимальне зростання доходу від залучених у виробництво наявних ресурсів визначеного призначення, за умови найбільш повного їх використання й

оптимального співвідношення. При цьому під доходом підприємства автор розуміє суму повних амортизаційних відрахувань, заробітної плати і балансового прибутку [3, с.47].

Н.А. Гринюк таким критерієм, що найбільш повно відображає вплив ефективності сформованої структури джерел фінансування на підвищення прибутковості вкладених власниками коштів, вважає максимізацію фінансової рентабельності підприємства при збереженні його фінансової стійкості [3, с.48].

Ступінь використання фінансових ресурсів підприємства формується під впливом цілої низки факторів. До числа зовнішніх факторів можна віднести: політичні – ступінь монополізації виробництва, розвиток зовнішньоекономічних зв'язків; економічні – рівень розвитку виробництва, наявність платоспроможного попиту; соціально-правові – форми власності, система оподаткування, соціальні гарантії; територіальні – джерела сировини, ринки збуту, розвиток інфраструктури; демографічні – чисельність населення, міграційні процеси; екологічні – стан навколишньої природного середовища.

Якщо розглядати внутрішні фактори, то вони, у свою чергу, поділяються на організаційно-технічні і фінансово-економічні. До числа організаційно-технічних можна віднести технічну озброєність виробництва, ступінь використання передових технологій, рівень організації виробництва, механізм управління, продуктивність праці, маркетингову діяльність і інші. Фінансово-економічні містять обсяг продукції, що випускається, її конкурентоздатність, обсяг фінансових ресурсів, їхню структуру, доход і інші.

Одні з них прямо впливають на ефективність і відіграють вирішальну роль (первинні фактори), інші – опосередковано (вторинні фактори). Так, до числа первинних факторів, що впливають на ефективність використання фінансових ресурсів підприємства, відносяться: обсяг фінансових ресурсів, що визначає обсяг випуску продукції; обсяг складових фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення виробничого процесу; питома вага кожної із складової як фінансових ресурсів, так і джерел фінансування в загальному обсязі фінансових ресурсів підприємства.

Якщо розглядати ресурсовіддачу, як один з критеріїв оцінки ефективності використання фінансових ресурсів підприємства, то для аналізу використаємо узагальнюючий показник як функцію від часткових показників оцінки ефективності. Модель такого показника являє собою середню величину часткових показників ефективності, зважених по частці факторних фінансових ресурсів у сукупному обсязі цих ресурсів, а саме:

$$Кфр=(А/Фос)*(Фос/Р)+[(З+П)/Фоб]*(Фоб/Р), \quad (1)$$

де Фос/Р, Фоб/Р – відповідно питома вага основних і оборотних коштів як складових фінансових ресурсів підприємства в загальному обсязі його фінансових ресурсів.

Якщо розглядати такий критерій з позиції джерел фінансових ресурсів підприємства - власних засобів, позикових і залучених – модель узагальнюючого показника буде мати такий вигляд:

$$Кф.р.= (Дв/Сс)*(Сс/Р)+(Дп/Сз)*(Сз / Р), \quad (2)$$

де Дв, Дп – відповідно дохід від використання власних і позикових засобів; Зв, Зп – відповідно власні і позикові засоби; ЗВ/Р, ЗП/Р – відповідно питома вага власних і позикових засобів у загальній сумі фінансових ресурсів підприємства; Дв/Зв, Дп/Зп – відповідно ресурсовіддача власних і позикових засобів підприємства.

Для оцінки економічної ефективності функціонування фінансових ресурсів пропонується використовувати показники трьох груп:

1) показники, які характеризують вартість формування фінансових ресурсів, а саме: коефіцієнт зміни вартості сукупних фінансових ресурсів; коефіцієнт зміни вартості власних фінансових ресурсів; коефіцієнт зміни вартості позикових коштів. Запропоновані показники найповніше характеризують економічну ефективність формування фінансових ресурсів;

2) показники, які характеризують рентабельність фінансових ресурсів, а саме: рівень рентабельності сукупних фінансових ресурсів; рівень рентабельності власного капіталу; рівень рентабельності позикових коштів;

3) показники, які характеризують оборотність фінансових ресурсів, а саме: кількість оборотів сукупних фінансових ресурсів; кількість оборотів власного капіталу; кількість оборотів позикових коштів.

Показниками ефективності використання оборотних засобів є оборотність оборотних засобів, коефіцієнт оборотності, коефіцієнт завантаження засобів в обороті. Показниками ефективності використання основних засобів і нематеріальних активів є фондовіддача і фондомісткість. Узагальнюючим показником ефективності використання фінансових ресурсів в цілому можна вважати рівень рентабельності фінансових ресурсів.

Для більш повної оцінки ефективності використання фінансових ресурсів підприємства також можна використовувати таки показники, як:

1. Економічної ефективності використання фінансових ресурсів

$$\frac{ЧП}{ФР} > 0, \quad (3)$$

де $\overline{ЧП}$ - середньорічний розмір чистого прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків і інших платежів в звітному періоді; ФР – середньорічний обсяг фінансових ресурсів підприємства в звітному періоді.

2. Підвищення економічної ефективності використання фінансових ресурсів

$$\frac{ЧП}{ФР} > \frac{ЧПп}{ФРп}, \quad (4)$$

де $\overline{ЧПп}$ - середньорічний розмір чистого прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків і інших платежів в попередньому періоді; ФРп – середньорічний обсяг фінансових ресурсів підприємства в попередньому періоді.

3. Оптимальної ефективності використання фінансових ресурсів

$$\frac{ЧП}{ФР} \rightarrow \max \quad (5)$$

Отже, оцінка ефективності використання фінансових ресурсів необхідна для прийняття управлінських рішень, спрямованих на зростання прибутковості, виявлення причин збитковості, а також забезпечення стабільного фінансового стану. Від того, наскільки якісно проведена дана оцінка, залежить ефективність прийняття управлінських рішень, пов'язаних з подальшим використанням власних, залучених та запозичених фінансових ресурсів.

Список використаних джерел:

1. Кривенко А.Е. Формування та ефективне використання фінансових ресурсів підприємства / Кривенко А.Е. // Ефективна економіка. - 2015. - №2.
2. Полінкевич О.М., Іванова А.Л. Суть та роль фінансових ресурсів підприємств у новій економіці / Полінкевич О.М., Іванова А. Л. // Економічний форум. – 2015. - №2. – С. 308-313.
3. Кравцова А.М. Оцінка ефективності процесу використання фінансових ресурсів підприємства // Экономика Крыма. – 2006. - №16. – С. 47-50.
4. Щербань О.Д. Визначення ефективності використання фінансових ресурсів / Щербань О.Д. // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2013. - №42. – С. 357-360.
5. Липчиу К.И. Оценка эффективности использования финансовых ресурсов организаций аграрного сектора региона // Научный журнал КубГАУ. – 2013. - №89(05).

Погоріла О.Г., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Важливість аналізу господарської діяльності торгових підприємств зумовлена особливим місцем галузі у структурі народного господарства. Посередництво між виробником та споживачем дозволяє торговельним підприємствам впливати на них у ланцюгу життєвого циклу товарів та послуг в процесах обміну, розподілу та споживання.

Основним джерелом відшкодування витрат та формування прибутку торгового підприємства є торговельні націнки, отримані від реалізації товарів. Але такі явища як нестабільність валютного курсу, інфляція і т.п. не дають змогу прослідкувати реальне економічне положення торгового підприємства при використанні загальних методів аналізу господарської діяльності.

Оскільки в країні практично відсутнє довгострокове прогнозування показників, які характеризують економічну ефективність торгових підприємств це потребує розвиток нових методів аналізу торгових підприємств.

За загальним визначенням, наведеним у статті 62 Господарського кодексу України, "підприємство - самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому цим Кодексом, та іншими законами" [1].

Такі функції, як зміна форм власності товарів та їх доведення до кінцевого покупця, торгівля реалізує через торговельні підприємства.

Рівень розвитку економічних відносин у країні визначає торговельна галузь, яка здійснює свою комерційну діяльність через розгалужену мережу торговельних закладів, кількість яких постійно зростає. Завершальною стадією економічних відношень між торговельними підприємствами і споживачами є отримання прибутку.

Узагальнюючи теоретичні підходи у вітчизняній та зарубіжній науці до визначення сутності поняття "торговельне підприємство" у сучасному ринковому середовищі торговельне підприємство слід розглядати як самостійно господарюючий статутний суб'єкт, який, маючи права юридичної особи, здійснює комерційну, подекуди власну виробничу, а також дослідницьку діяльність задля одержання відповідного прибутку (доходу) [2, с. 24].

Торгівля є тією галуззю господарства, що забезпечує рух товарів зі сфери виробництва у сферу споживання. Вона є своєрідним посередником між виробниками товарів та її кінцевими споживачами.

Для того, щоб забезпечити успішну реалізацію товарів кінцевим споживачем, на торговельних підприємствах повинна проводитися повсякденна робота з вивчення і прогнозування купівельного попиту населення. З цією метою на торговельних підприємствах організований облік продажу і запасів товарів в асортиментному розрізі, а також реєстрація незадоволеного попиту і вимог покупців до якості окремих видів товарів. Враховуючи, що ця робота досить складна і трудомістка, облік руху товарів широкого асортименту реалізується за допомогою сучасного спеціалізованого комп'ютерного забезпечення [3, с. 5].

Постійна зміна економічного механізму потребує адаптації торговельних підприємств до інтересів оточуючого середовища, що вимагає впровадження гнучких форм і методів комерційної діяльності та гармонізації економічних інтересів.

Одним із найважливішим показників оцінки фінансових результатів торговельних підприємств є прибуток від основної операційної (торговельної) діяльності, який визначається як різниця між валовим прибутком (загальною сумою одержаної торговельної націнки) та витратами діяльності торговельного підприємства. При цьому витрати

діяльності торговельних підприємств на відміну від промислових підприємств, не входять до складу ряд. 2050 ф. 2 «Звіт про сукупний дохід», а відображаються по статтям «Адміністративні витрати» (ряд. 2130 ф.2), «Витрати на збут» (ряд. 2150 ф. 2) та «Інші операційні витрати» (ряд. 2180 ф. 2) [4, с. 164].

Слід зазначити, що якщо на промислових підприємствах валовий прибуток – це різниця між чистим доходом від реалізації продукції і собівартістю (виробничою) реалізованої продукції і його відношення до чистого доходу від реалізації показує рівень, до якого підприємство може збільшити прибуток, знижуючи накладні витрати, то в торговельних підприємствах валовий прибуток – це різниця між чистим доходом (виручкою) від реалізації товарів (тобто обсягом товарообороту) і собівартістю (закупівельною) вартістю реалізованих товарів. Іншими словами валовий прибуток торговельного підприємства це загальна сума отриманої торговельної націнки, а її відношення до товарообороту показує середній відсоток націнки торговельного підприємства за звітний період.

У зв`язку з особливостями визначення фінансових результатів зарубіжних країн, методика аналізу прибутку (збитку) від основної операційної діяльності не розглядається зовсім. В методиках вітчизняних вчених-економістів відображено однотипний підхід при визначенні причин зміни обсягу прибутку від основної операційної діяльності. Так, в цих методиках передбачається визначення зміни обсягу прибутку від основної операційної діяльності під впливом таких факторів, як:

1) зміна обсягу товарообороту;
2) зміна середнього рівня торгових націнок;
3) зміна середнього рівня діяльності.

Однак, якщо такий аналіз проводити за даними ф.2 «Звіт про сукупний дохід», то при розрахунку впливу вищеозначених чинників на валовий прибуток вплив такого чинника, як інфляція, не враховується. В рівній мірі це відноситься як до аналізу валового прибутку за звітні періоди, так і оперативного аналізу за більш короткі відрізки часу, чи валового прибутку, отриманого від продажу окремих партій товарів.

Склад цих факторів пропонується доповнити факторами структурних зрушень та змін цін (інфляції). З цієї причини аналіз впливу вищевказаних факторів на прибуток від основної операційної діяльності торговельних підприємств потрібно доповнити аналізом впливу наступних факторів [4, с. 165]:

1) зміни цін реалізації товарів;
2) зміни цін придбання товарів;
3) зміну обсягу реалізації;
4) зміни структури реалізації;
5) зміни адміністративних витрат;
6) зміни витрат на збут;
7) зміни інших операційних витрат.

Таким чином, при допомозі розрахунку впливу цих факторів, загальне відхилення прибутку від основної операційної діяльності може бути розкладене на вплив значно більшої кількості факторів, ніж при використанні попередньої моделі. Техніка розрахунків при цьому аналогічна тій, що використана при розрахунках згідно рекомендованій методиці факторного аналізу валового прибутку. Отже, цей підхід дозволить проаналізувати вплив на прибуток від основної операційної діяльності не тільки інфляції при збуту та придбанні товарів, обсягу та структури реалізації, а також дає змогу детально дослідити вплив всіх складових витрат торговельної діяльності.

Ефективне управління підприємством можливе за умов застосуванням до аналізу поточних результатів оперативної, надійної та детальної інформації з метою виявлення та усунення причин, які заважають досягненню вказаної мети. Так, за допомогою бюджетування можна скласти повну картину фінансово-економічного стану торгового підприємства в будь-який момент часу, з'ясувати запас її міцності, визначити потенціал і перспективи розвитку [5, с. 8].

Аналіз факт-планових відхилень у системі бюджетування дозволяє виявити проблемні сфери господарчої діяльності, що потребують підвищеної уваги керівництва. Але поєднання бюджетування з факторним аналізом доходів, витрат та фінансових результатів - це якісно нові побудови інформаційно-аналітичної системи управління торговим підприємством.

Комплексне використання бюджетування та факторного аналіз дозволить вирішити більшість завдань, пов'язаних із розробленням бюджетів окремих підрозділів крупної торговельної мережі (бюджет витрат на закупку товару; бюджет витрат на продаж).

Торгівля, завдяки високому рівню рентабельності, залишається в умовах кризи привабливою галуззю, що вимагає посиленого державного регулювання їх господарської діяльності, яке здійснюється заходами організаційно-економічного та нормативно-правового характеру, та ринковими інструментами, зокрема таким як еколого-економічний аналіз. Питання раціоналізації та екологізації повинні стосуватися не лише виробничої сфери, а і торгової, і мати еколого-економічний характер [6, с. 1].

Отже, підсумовуючи вищенаведене, аналіз господарської діяльності торгових підприємств потребує пошук нових методів її оцінки. Такі фактори як інфляція, нестабільність валютного курсу не дають змогу об'єктивно визначити економічний стан торгового підприємства. Запропоновані методики мають перспективи для розвитку та загального розповсюдження. Новий підхід до аналізу торгових підприємств стане поштовхом для розвитку нових видів аналізу сфери торгівлі. Обумовить нові погляди на бюджетування торгових підприємств та на економічні процеси в товарообороті для раціональнішого і дбайливішого використання ресурсів довкілля.

Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]: офіц. текст: за станом на 20 вересня 2015 року. - Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15
2. Бозуленко О. Ю. Дефініція поняття "торговельне підприємство" [Текст] / Олександр Юрієвич Бозуленко // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. - Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка", 2015. - Том 19. - № 2. - С. 20-25. - І55И 1993-0259.
3. Бурак І.О. Галузеві особливості торгівельних підприємств / Бурак І.О., Чернівці: Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, 2014 р., - 6 с.
4. Сучасні проблеми розвитку економічного аналізу як інструменту ефективності діяльності/ за редакцією к.е.н., доц. Волкової Н.А., Одеса.; 2012. - 292 с.
5. Мозгова Н.В., Клімчук Н.В. Бюджетування та аналіз фінансових результатів діяльності торгових підприємств/ Мозгова Н.В., Клімчук Н.В., Одесса:Вісник соціально-економічних досліджень, 2011 рік, випуск 2(42),- 8 с.
6. Бець М.Т. Загальна характеристика еколого-економічного аналізу господарської діяльності підприємств торгівлі / Бець М.Т., Львів: Национальный университет «Львовская политехника», 2015 р., - 7 с.

Подвальна Н.Е.
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОЦІНКИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У сучасних умовах ринкової економіки підприємства різних організаційно-правових форм організовують свою діяльність в умовах невизначеності і непередбачуваності. Довга економічна криза породила багато непередбачених небезпек і погроз, які з'являються в нашій країні. Окрім цього, на розвиток підприємництва впливають і такі чинники, як нестабільна політична і соціально-економічна ситуація в країні, регіональні, територіальні конфлікти, недосконаліть законодавства, криміналізація суспільства, шахрайство, корупція

і ін. Все це різко загострило проблему забезпечення економічної безпеки діяльності підприємств. І на перший план виступає питання щодо необхідності побудови такого механізму на підприємстві, який буде здатний проводити моніторинг його економічної безпеки.

Дослідженням суті поняття «економічна безпека підприємства» займаються такі науковці як В. Ярочкін[1], Д. Ковальов, Т. Сухорукова [2], Є. Олейніков [3], С. Покропивний [4], В. Мунтіян [5], Р. Федоренко [6], А. Ломовцева, Т. Трофимова [7] та інші.

У наукових джерелах, в яких досліджують проблематику безпеки існує багато визначень як безпеки, так і економічної безпеки підприємств. Безперечно, всі вони мають право на життя і є, по суті, найбільш сконцентрованим поглядом авторів на це поняття, але проблема в тому, що відсутня спільна думка науковців відносно сутності цього поняття.

Сутність і функціональні складові економічної безпеки мають різне значення на різних рівнях економіки. Так для промислових підприємств головною є наукова, технічна, кадрова, інноваційна складові. Для сільськогосподарських підприємств – екологічна і інноваційна. Підприємства невиробничої сфери звертають увагу на інформаційну і кадрову складову. Силова складова економічної безпеки на рівні підприємства сприймається як захист комерційної таємниці і інформації від конкурентів. Але, не зважаючи на те до якої галузі належить підприємство, най значимішою являється організаційно-управлінська складова, так як організація створення підприємства передує всім процесам його функціонування. А найважливішою в процесі функціонування підприємства являється фінансова складова економічної безпеки підприємства, оскільки за ринкових умов господарювання фінанси являються основою функціонування будь-якої економічної системи. Значимість кожної із складових може змінюватись в залежності від того в якому часовому інтервалі (стратегічному, тактичному чи оперативному) розглядається система економічної безпеки підприємства.

Виходячи з вищерозглянутого, для наочності, ієрархія складових економічної безпеки відображена на рис. 1.

Економічна безпека підприємства	
1	організаційно-управлінська
2	фінансова
3	матеріально-технічна
4	техніко-технологічна
5	кадрова
6	інноваційна
7	інформаційно-правова
8	екологічна
9	силова

Рис. 1. Ієрархія складових економічної безпеки підприємства

З розвитком вчень про економічну безпеку підприємства може прослідуватися і все більше розгалуження його функціональних складових. Але завжди необхідно враховувати часовий інтервал. Який є невід'ємним від поняття економічної безпеки підприємства, адже ефективне функціонування чи захист від загроз сьогодні може обернутись загрозою в

майбутньому. Тому найбільш актуальним в сучасних умовах є визначення поняття «економічна безпека підприємства», наведене М.І. Комликом [8], який визначає її таким станом розвитку господарюючого суб'єкта, який характеризується стабільністю економічного й фінансового розвитку, ефективністю нейтралізації негативних факторів та протидії їх впливу на всіх стадіях його діяльності. Звідси випливає, що такий стан захищеності підприємства має динамічний характер.

Як було зазначено вище, найважливішою в процесі функціонування підприємства є фінансова складова економічної безпеки підприємства.

Головною метою економічної безпеки підприємства є забезпечення його стійкого і максимально ефективного функціонування в даний час і забезпечення високого потенціалу розвитку і зростання підприємства в майбутньому. Найбільш ефективне використання ресурсів підприємства, необхідне для виконання цілей даного бізнесу, досягається шляхом запобігання погрозам негативних дій на економічну безпеку підприємства і досягнення наступної основної функціональної мети економічної безпеки підприємства.

Система економічної безпеки реалізується в системі критеріїв і показників. Критерій економічної безпеки - оцінка стану економіки з погляду найважливіших процесів, що відображають суть економічної безпеки.

Дати оцінку економічної діяльності підприємства без проведення всебічного економічного аналізу не можливо, оскільки внутрішні чинники безпосередньо впливають на фінансовий стан підприємства, що, у свою чергу, впливає на окремі індикатори стану економічної безпеки, як самого підприємства, так і регіону в якому воно функціонує.

З позиції економічної безпеки підприємства вельми актуальним стає питання про те, яка саме інформація повинна стати першочерговим об'єктом економічного аналізу? Іншими словами, яку інформацію необхідно одержувати підприємству для його успішного функціонування, і яка інформація настільки важлива для підприємства, що її втрата або неефективне використання приведе до відчутних втрат.

Традиційно під економічним аналізом розуміють комплексні заходи щодо дослідження виробничо-збутової діяльності підприємства і вивчення чинників, що надають на неї вплив. На наш погляд, основою для отримання інформації про економічну безпеку діяльності підприємства є аналіз його фінансового стану по наступній системі показників, які можуть виступати як фінансові індикатори:

- фінансові результати діяльності підприємства (від операційної і фінансової діяльності);
- показники прибутковості і рентабельності;
- показники майнового стану підприємства (особливу увагу приділити оборотним активам підприємства);
- показники джерел формування майна підприємства;
- показники руху грошових потоків;
- показники ліквідності і платоспроможності підприємства;
- показники фінансової стійкості підприємства;
- показники кредитоспроможності підприємства;
- показники ділової активності підприємства;
- показники інвестиційної активності і привабливості підприємства.

При цьому використовуючи вищенаведену систему показників не можна забувати і про систему показників, які можуть виступати як виробничі індикатори і соціальні індикатори.

В умовах складної фінансово-економічної ситуації в Україні, яка пов’язана із зовнішніми глобальними проблемами та внутрішньою складною соціально-економічною ситуацією, підприємствам необхідно вжити усіх можливих заходів щодо забезпечення економічної безпеки їх діяльності. З цією метою доцільно рекомендувати:

- проводити постійний моніторинг та оперативний аналіз показників фінансового стану підприємства з урахуванням галузевих особливостей;
- удосконалювати інформаційно-методичне забезпечення аналізу та форми фінансової звітності, що дозволить підвищити аналітичні можливості та реальність оцінки майна;

- адаптувати закордонні методики аналізу фінансового стану до практики господарювання вітчизняних підприємств;
- використовувати не тільки ретроспективний, а й перспективний аналіз фінансового стану на основі проектованих (прогнозованих) форм фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Ярочкин В.И. Система безопасности фирмы /В.И. Ярочкин. – М.: Ось-89, 1997. – 185 с.
2. Ковальов Д. Економічна безпека підприємства /Д. Ковальов, Т. Сухорукова // Економіка України. – 2005. – № 10. – С. 48-56.
3. Основы экономической безопасности (государства, регион, предприятие, личность) /под ред. Е.А. Олейникова. – М.: ЗАО "Бизнес-школа "Интелект-Синтез", 1997. – 288 с.
2. Економіка підприємства : підруч. /за ред. С.Ф. Покропивного. – Вид. 2-е, перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 528с.
3. Мунтіян В.І. Економічна безпека України /В.І. Мунтіян. – К.: Вид-во КВІЦ, 1999. – 464 с.
4. Федоренко Р.М. Система управління ресурсами як основа забезпечення економічної безпеки /Р.М. Федоренко // Недержавна система безпеки підприємництва як суб’єкт національної безпеки України: Збірник матеріалів науково-практичної конференції, Київ, 16-17 травня 2001р. /Редкол.: І.І. Тимошенко (голова) та ін. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – С. 224-229.
5. Ломовцева А.В., Трофимова Т.В. Сущность экономической безопасности как экономической категории //Современные научные исследования и инновации. 2015. № 4 [Электронный ресурс]. URL: http://web.snauka.ru/issues/2015/04/47089
6. Комлик М.І. Економічна безпека підприємницької діяльності: Економіко-правовий аспект: Навч. посібн. - К.: Атіка, 2005. – 432с.

Польова Т.В., к.е.н., доцент
Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків

ДІЛОВА АКТИВНІСТЬ ЯК КОМПЛЕКСНА ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЇЇ АНАЛІЗУ

Виникнення і розвиток поняття ділової активності діалектично зумовлене та практично виправдане, оскільки загалом відображає сутність змін в економіці, за яких гостро постає потреба зіставлення розмірів вкладених ресурсів з результатами їх використання, що пов’язане з фінансовим станом суб’єктів господарювання. Ділова активність зазнала якісних змін у процесі розвитку світового господарства, ринкової економіки та підприємництва. Останнє здійснюється в умовах ділових ризиків, які викликали необхідність корегування окремих аспектів діяльності. Аналіз ділової активності є досить важливим та актуальним, особливо на сучасному етапі розвитку економіки. Від об’єктивності та точності оцінки ділової активності підприємства залежить якість важливих управлінських рішень, які дають змогу не пристосовуватися до змін на ринку, а активно реагувати на відповідну мінливу ситуацію [1, с. 145].

Ділова активність правомірно стала складати предмет глибоких досліджень. Визначенню її сутності приділяють увагу такі сучасні економісти як Ю. Бондарєва, Л. Бернстайн, С. Бурий, Л. Донцова, В. Мукомела-Михалець, О. Карпіков, Л. Кліменко, В. Ковальов, Р. Костирко, Т. Куриленко, Е. Леоненко, О. Мяснікова, О. Павловська, Т. Рзаєва, Л. Снітко, Г. Ткачук, А. Шеремет та ін. Праці зазначених вчених сприяли поглибленому розумінню ділової активності як однієї з основних економічних категорій.

Як справедливо зазначили науковці С. Бурий та В. Мукомела-Михалець і досі відсутня єдина точка зору щодо визначення та змістовної сутності поняття «ділова активність» [2, с. 9]. Більшість авторів (Ковальов В., Костирко Р., Коробов М., Мец В., Шеремет О.) вважають, що за економічним змістом ділову активність підприємства можна розглядати як у широкому, так і у вузькому розумінні [3, с. 341; 4, с. 255; 5, с. 341; 6, с. 110], оскільки вона є досить містким поняттям. У широкому значенні ділова активність – це

комплекс зусиль, спрямованих на просування підприємства на ринках продукції, праці, капіталу; у вузькому розумінні – поточна виробнича і комерційна діяльність підприємства. Проте не доцільно концентруватися лише на «вузький» або на «широкій» дефініції зважаючи на необхідність удосконалення та уточнення цього поняття.

Досить тривалий час категорія «ділова активність» досліджувалась переважно в межах фінансового аналізу діяльності підприємств [2, с. 9; 7, с. 484], тому найбільш вживаним у вітчизняній та російській науковій думці є підхід, що ділова активність підприємства у фінансовому аспекті проявляється через швидкість обороту його засобів (Шило В., Верхоглядова Н., Ільїна С., Темченко А., Брадул. О., Донцова Л., Мяснікова О. [8]; Шеремет О. [6]).

Існують тлумачення ділової активності, які ототожнюють її з ефективністю (діяльності, використання ресурсів, капіталу). Таке можна спостерігати у А. Канке, І. Кошевої, С. Пястолова, Р. Холта, Ю. Цал-Цалко, С. Юркової [9-10]. Зустрічається точка зору, що ділова активність виражається ліквідністю [11]. Проте ліквідність може бути недостатньо сприйнятлива до незначних коливань зовнішніх і внутрішніх чинників (кон'юнктура ринку, податкове і антимонопольне законодавство, кредитні умови), особливо в короткостроковому аспекті. У той же час реакція індикаторів ділової активності на подібні коливання буде дуже помітною. Таким чином, ділова активність відрізняється високою чутливістю до змін чинників внутрішнього і зовнішнього бізнес-середовища. В результаті підвищується практична значущість аналізу ділової активності як способу ранньої діагностики фінансових ускладнень [1, с. 147].

Часто зустрічається думка, що поняття «ділова активність» тісно пов'язане з динамічністю здійснення господарських процесів [12]. Проте, ділова активність не тотожна динамічності господарської діяльності, оскільки активність припускає не лише швидкість, але і досягнення запрограмованих результатів. Таким чином, ділова активність може розглядатися і як характеристика економічного процесу з точки зору інтенсивності його здійснення, і як результативність діяльності за певний проміжок часу.

Результати дослідження свідчать, що з точки зору провідних економістів ділова активність підприємства являє собою результативність і ефективність господарської діяльності. Проте, на наш погляд, відбувається підміна понять. У багатьох визначеннях розкривається не стільки сутність, скільки окремі прояви ділової активності, її методичні аспекти. Ми вважаємо, що необгрунтовано упущено, як мінімум два принципові моменти. По-перше, темп ділової активності, що знаходиться у прямій залежності від стратегічних і тактичних планів розвитку підприємства. Так, обгрунтовані бізнес-плани і бюджети задають необхідний темп ділової активності, її рівномірність або диференціацію залежно від умов функціонування підприємства. З точки зору методики аналізу ділової активності необхідно зазначити, що його якісне проведення можливе за наявності прогнозної документації шляхом порівняння її ключових індикаторів з даними фінансової звітності, а також виявлення чинників, що викликали суттєві відхилення.

По-друге, прикметник «ділова» дає підстави вважати, що досліджувана категорія охоплює усі сфери комерційної діяльності підприємства – торгово-постачальницьку, фінансову, інноваційну тощо. Отже, результати аналізу ділової активності можуть виступати як базою ухвалення управлінських рішень щодо підвищення ефективності господарської діяльності, так і основою для встановлення ділових контактів [1, с. 147].

Незважаючи на значну увагу, яка приділяється вченими діловій активності недостатньо з'ясованим залишається питання її теоретичної сутності. Дослідження за цим науковим напрямом свідчать про існування декількох підходів до розкриття сутності «ділова активність»: макро- та мікроекономічний; індивідуалістичний; комплексний [2, с. 5]. Так, макроекономічний підхід до поняття ділової активності пов'язаний з функціонуванням економічної системи в цілому [9, с. 12] або окремими макроекономічними складовими. Він проявляється у окресленні взаємозв'язку з економічними, політичними, соціокультурними, науково-технологічними, природно-кліматичними, демографічними факторами макросередовища. Проте макроекономічний підхід не дає уяви про ділову активність конкретного підприємства та характеристику результатів його діяльності.

Індивідуалістичний підхід до ділової активності концентрує свою увагу на людському факторі та проявах властивостей суб'єкта (мобільність, заповзятливість, ініціативність), на внеску працівника у діяльність підприємства [9, с. 12]. На розвиток цього підходу вплинув сучасний менеджмент. Проте у зазначеному підході відсутня оцінка впливу фінансових і матеріальних ресурсів.

Певна група науковців підкреслює неправомірність «вузького підходу» до визначення такого місткого поняття як ділова активність. Вони у межах комплексного підходу розглядають ділову активність у повній сукупності рис причино-послідовних залежностей, намагаються поєднати у визначенні ділову активність певних суб'єктів господарювання із зовнішніми економічними процесами. До таких науковців можна віднести Бондарєву Ю., Доскалієву Б., Карпикова О., Конишеву М., Леоненко Є., Моїсеєву Н., Соловйову-Саранді Ю.

Враховуючи те, що ділова активність підприємства є значною дієвою силою розвитку економіки [2, с. 16], то важливим є мікроекономічний підхід до її розгляду.

Проаналізувавши наявні точки зору щодо трактування поняття «ділова активність» можна зробити висновок, що погляди дуже різні і немає універсального визначення. Все це не дозволяє отримати повну всебічну характеристику аналізованої категорії та свідчить, що ділова активність є багатоелементним поняттям. Кожний автор намагається виокремити певні найбільш важливі, на його думку, особливості, нюанси, що є на фоні інших більш значущими [13, с. 76]. Існуючі підходи до дефініції терміна «ділова активність підприємства» здебільшого сконцентровані на ефективності використання матеріальних, трудових, фінансових і інших ресурсів; характеризують якість управління; визначають можливості потенційного розвитку підприємства; достатність його капіталу, а також конкурентоспроможність та освоєння ринків збуту.

Все це підтверджує складність універсального формулювання ділової активності підприємства, бо повинна враховуватись характеристика переваг суб'єкта господарювання, його здатність до розвитку за усіма видами діяльності, можливість ефективного функціонування і досягнення цілей власників. Вважаємо, що спираючись на принципи управління підприємством і враховуючи особливості сучасної економічної ситуації можна запропонувати таку дефініцію цього поняття: ділова активність підприємства – це спектр реальних дій, скорегованих на значний ступінь ризику діяльності, що спрямовані на динамічність розвитку суб'єкта господарювання і досягнення ним поставлених цілей та заданих програм, на раціональне використання його економічного потенціалу в умовах нестабільного розвитку ринкових відносин.

Список використаних джерел

1. Гаркуша Н. М. Сутність ділової активності підприємства за ринкових умов та її види / Н. М. Гаркуша, Т. В. Польова // Кримський економічний вісник. – 2012. – №1(01) грудень. – Ч. ІІ. – С. 145-149.
2. Управління діловою активністю машинобудівних підприємств : монографія / С. А. Бурий, В. О. Мукомела-Михалець. – Хмельницький : ХНУ, 2014. – 183 с.
3. Ковалев В. В. Финансовый анализ : методы и процедуры : учебн.-практ. пособие / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 560 с.
4. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Р. О. Костирко. – Х. : Фактор, 2007. – 784 с.
5. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств : навч. посіб. / М. Я. Коробов. – К. : Знання, 2009. – 378 с.
6. Шеремет О. О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. / О. О. Шеремет. – К. : Кондор, 2005. – 196 с.
7. Мошенський С. З. Економічний аналіз : підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів / С. З. Мошенський, О. В. Олійник ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 2-ге вид., перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 704 с
8. Мясникова О. В. Статистическое изучение деловой активности предприятий (на примере розничной торговли и транспорта) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон.

наук : спец. 08.00.12 / О. В. Мясникова. – СПб, 2007. – 23 с.
9. Бондарєва Ю. О. Управління діловою активністю сільськогосподарських підприємств в умовах радіаційного забруднення : дис. канд. екон. наук : 08.00.04 / Ю. О. Бондарєва. – Житомир, 2015. – 208 с.
10. Нестеренко Н. Ділова активність як невід'ємна частина фінансового стану підприємства / Н. Нестеренко, О. Діхтяр // Економічний аналіз. – 2012. – №10. – С. 411.
11. Лінник Є. С. Методологічні проблеми підвищення ділової активності підприємств та їх вплив на розвиток регіонального цукрового агропромислового комплексу / Є. С. Лінник, Г. М. Лютова // зб. наук. пр. Черкас. держ. технол. ун-ту. Сер. Економ. науки. – Черкаси, 2004. – Вип. 11. – С. 222-225.
12. Економічний аналіз: теорія і практика : підручник / за ред. А. Г. Загороднього. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Львів : «Магнолія 2006», 2008. – 440 с.
13. Антипенко Є. Ю. Аналіз теоретичних аспектів ділової активності підприємства та існуючих підходів до її оцінювання / Є. Ю. Антипенко, С. М. Ногіна, Ю. С. Піддубна // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №3. – С. 76-80.

Пятак І.В., аспірант
Бердянський університет менеджменту і бізнесу, м. Бердянськ

МЕТОДИ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

При сучасних формах ведення господарства підприємствам з метою зменшення ступеня ризику, підвищення конкурентоспроможності, стабільності слід постійно мати зведену картину результатів усіх видів діяльності, що виражається у вигляді набору одиничних, узагальнюючих (блочних) та комплексних оцінок показників роботи підприємства та його структурних підрозділів, а також проводити аналіз причин зміни цих показників. Така інформація є базою для удосконалення господарського механізму та системи управління. Отже, актуальність даної теми обумовлені необхідністю комплексної оцінки діяльності підприємства.

Метою даної теми дослідження є порівняння відомих методичних підходів до оцінки виробничо-господарської діяльності підприємства, виявлення оптимального методу для аналізу даної діяльності, зокрема методів комплексної оцінки.

Існує чимало різних методів. Розрізняють загальні й поодинокі методи дослідження. Якщо перші звичайно використовують майже скрізь, то поодинокі придатні для розв'язування вузького кола завдань і, як правило, в межах однієї дисципліни. Для групи економічно-логічних методів загальної оцінки відносять такі, як моделювання, порівняння тощо.

Наведемо стислу характеристику найбільш відомих методів.

Порівняння – це метод, за допомогою якого предмет (явище), що вивчається, характеризується через співвідношення, вимірювання,зіставлення з іншими предметами (явищами). Звичайно, порівняння проводять з відомими предметами, які виконують роль еталонів певних властивостей, або ознак. Такими еталонами можуть бути норми, нормативи, планові показники, ціни, середні дані тощо [1].

У практиці економічного аналізу використовують різні види порівнянь. Найчастіше застосовують порівняння з поточними і перспективними планами, з фактичними показниками за минулий період, з показниками споріднених підприємств, з найвищими показниками в галузі, із середніми показниками, з показниками підприємств інших країн тощо. Порівняння може проводитися по абсолютних, відносних і середніх величинах.

Наступний метод – метод моделювання, застосовують для вивчення складних явищ, за якими будують зменшені предмети або умовні подоби (образи), що замінюють у нашій уяві дійсні предмети або явища.

Моделі можуть бути матеріальними (фізичними) та абстрактними. Серед останніх слід розрізняти описові (словесні), графічні та математичні. За допомогою моделей

досліджують сутність предметів і явищ найбільш простим, а подекуди і найбільш дешевим способом. Моделі дають змогу зосередити увагу дослідників на найсуттєвіших характеристиках предметів або явищ, сприяють швидкому накопиченню необхідних знань за різних умов роботи. Моделювання добре поєднується з іншими методами і технічними прийомами. До групи кількісної оцінки відносять: спосіб ланцюгових підстановок, спосіб абсолютних різниць тощо.

Ланцюгові підстановки. З метою визначення факторів будують таблицю, в якій зліва направо зазначаються всі необхідні фактори, починаючи з кількісних і закінчуючи якісним. Потім наводиться «добуток факторів», або результативний показник, і, нарешті, графа для розрахунку величини впливу факторів. У перший рядок таблиці (нульова підстановка) записують планові, або базові, показники. Для розрахунку впливу першого фактора проводять заміну його з планової (базової) величини на фактичну, а інші дані залишають незмінними. Різниця між одержаним розрахунковим показником і плановим (базовим) становить величину першого фактору. Для розрахунку другого фактора його величину у другій підстановці також замінюють на фактичну (перший фактор тут і далі залишається також на фактичному рівні), а величину впливу аналізованого фактора визначають як різницю між другим і першим розрахунковими показниками. Така процедура заміщення величини вихідних планових показників на фактичну величину здійснюється доти, поки в останньому рядку не будуть фактичні значення факторів, що вивчаються, а їхня величина впливу не буде визначена як відповідна різниця розрахункових добутків факторів [2].

Спосіб абсолютних різниць. Розрахунки, які проводяться в таблиці ланцюгових підстановок, можуть бути спрощені, якщо в кожній підстановці змінити абсолютне значення фактора, що розраховується відхиленням його фактичної величини від базової (планової).

Отже, можна зробити наступні висновки, що методи загальної оцінки та кількісної оцінки факторів виробничо-господарської діяльності підприємства не достатньо розкривають взаємозв'язок впливу факторів на господарську діяльність. Застосування окремо даних методів не є об'єктивним способом визначення впливу того чи іншого фактора. Способи комплексної оцінки роботи підприємства дають змогу побачити тенденцію того чи іншого фактора у порівнянні з іншими односпрямованими факторами роботи підприємства.

Тому, буде доцільно розглянути методи комплексної оцінки. Для пояснення такої групи методів використаємо матричний метод. Методика оцінки за даним методом складається з наступних етапів: формування системи оціночних показників діяльності підприємства; формування оцінок виробничо-господарської діяльності підприємства і факторний аналіз основних показників діяльності підприємства.

Використовуючи матричні моделі, аналітик може самостійно формувати набори результативних ознак і чинників, що їх визначають, у залежності від мети аналізу та галузевої приналежності підприємства [3].

Проаналізувавши одиничні методи щодо дослідження діяльності підприємства, можна зробити висновки, що найбільш вагомим та основним при аналізі господарської діяльності підприємства, є методи комплексної оцінки. Вони дозволяють в цілому оцінити діяльність підприємства у взаємопов'язаній системі господарства.

Список використаних джерел

1. Ковальчук К. Ф Аналіз господарської діяльності : теорія, методика, розбір конкретних ситуацій.: навчальний посібник. [Текст] / К. Ф. Ковальчук – К. : Центр учбової літератури, – 2012. – 326 с
2. Косова Т. Д. Організація і методика економічного аналізу : навч. посібник [Текст] / Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л. О. Ващенко, І. В. Гречина, Н. Е. Дєєва; (за заг. ред проф. Т. Д. Косової) – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 528 с.
3. Стецюк П. А. Практичні аспекти аналізу ефективності використання фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств / П. А. Стецюк // Облік і фінанси АПК. – 2007. – № 11-12. – С. 110-114.

Ревенко А.Є., наук. кер. Чижевська Л.В., д.е.н., професор
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир

ОПТИМІЗАЦІЯ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ

Актуальність даної роботи полягає в тому що на сьогодні економічна теорія не може дати вичерпні відповіді на питання щодо визначення оптимальної структури капіталу корпорацій. Удосконалення вимагають сучасні методологічні підходи до розвитку інструментів ризик-менеджменту транснаціональних корпорацій та методів оптимізації з урахуванням показників фінансового левериджу.

Мета даної роботи полягає в дослідженні вже існуючих методів регулювання та оптимізації структури капіталу підприємства, виявленні та структуруванні їх окремих позитивних і негативних аспектів.

Успіх будь-якого суб'єкта господарювання, незалежно від форми власності та виду діяльності багато в чому залежить від правильного вибору джерел формування, напрямів розподілу й використання власного капіталу, що знаходиться у розпорядженні підприємства.

Управління власним капіталом пов'язане не тільки з забезпеченням ефективного формування та використання вже накопиченої його частини, але і з формуванням власних фінансових ресурсів, що забезпечують майбутній розвиток підприємства.

При виборі схеми формування структури власного капіталу та вибору джерел його фінансування власник підприємства стикається з проблемою вибору фінансування свого підприємства.

Від обраної структури капіталу залежить його вартість та рівень фінансового ризику. Ефективна зміна структури капіталу є чинником збільшення віддачі на власний капітал, що виражається в перевищенні величини рентабельності власного капіталу над рентабельністю сукупних активів. Таким чином, проблема оптимізації структури капіталу є однією з найважливіших задач, що вирішуються в рамках управління капіталом підприємства і фінансовими ризиками, а вдосконалення методики формування його оптимальної структури є актуальним питанням.

Оптимізація структури капіталу має головним критерієм мінімізацію середньозваженої вартості капіталу підприємства при збільшенні доходів власників. Для акціонерного товариства оптимізація структури капіталу має критерієм мінімізацію середньозваженої ціни капіталу при зростанні ціни акції. Основним інструментом при цьому є визначення доцільності залучення нових позик у капітал підприємства механізмом фінансового левериджу.

Процес оптимізації структури капіталу здійснюється в такій логічній послідовності:

1. Проводиться аналіз складу і структури капіталу підприємства за ряд періодів. При цьому аналізуються такі параметри, як коефіцієнт фінансової незалежності, напруженості, співвідношення між короткостроковими і довгостроковими зобов'язаннями. Далі вивчаються показники оборотності та доходності активів і власного капіталу.[1]

2. Оцінюються ключові чинники, що визначають структуру капіталу:

– галузеві особливості фінансово-господарської діяльності підприємства;
– кон'юнктура товарного і фінансового ринків;
– рівень прибутковості поточної діяльності;
– податкове навантаження на підприємство;
– стадії життєвого циклу підприємства. [1]

Ці фактори враховуються при управлінні структурою капіталу підприємства і передбачають вирішення таких завдань:

– встановлення прийнятних пропорцій використання власного і позикового капіталу;
– забезпечення в разі потреби залучення додаткового внутрішнього і зовнішнього капіталу.

Позитивні сторони впливу використання власного капіталу:

– чим більший власний капітал підприємства, тим більша ринкова вартість підприємства;
– чим більший власний капітал підприємства, тим вища його фінансова стійкість;
– в умовах нестабільної ринкової ситуації та кризових явищ на фінансовому ринку, чим більший власний капітал, тим вища конкурентоспроможність підприємства та надійніше його фінансове становище;
– великий розмір власного капіталу підвищує кредитоспроможність підприємства на ринку кредитів та є основою отримання капіталу на фондовому ринку шляхом випуску нових акцій чи облігацій;
– власний капітал є фінансовою основою підприємства;
– залучення власного капіталу є більш простим порівняно з залученням позикового капіталу, що пов'язане з тим, що рішення, пов'язані із збільшенням капіталу приймають власники та менеджери підприємства без необхідності отримання згоди інших господарюючих суб'єктів;
– власний капітал забезпечує більш високу можливість генерування прибутку в усіх сферах діяльності.

Серед недоліків використання власного капіталу можна виділити:

– обмеженість обсягу залучення фінансових ресурсів для розширення операційної та інвестиційної діяльності підприємства на окремих етапах його життєвого циклу;
– висока вартість (позичковий капітал оцінюється менеджментом підприємства за розмірами відсотків, а формування власного капіталу перебуває під впливом таких цінових чинників як дивіденди).

Якісне управління капіталом – є основним завданням для успішного розвитку підприємства. При цьому обгрунтування його оптимальної величини відповідно до обсягу, структури і змісту виробничої діяльності, вибір раціонального способу його нарощування, урахування вартості і ризиків забезпечує стійкий розвиток підприємства. Ефективність управління капіталом суттєво залежить від вибору методів та методичних підходів до оптимізації структури капіталу.

Дослідження методів регулювання та оптимізації структури капіталу дало змогу зробити такі висновки:

1. В залежності від особливостей галузі та діяльності, оптимальне співвідношення між власним і позичковим капіталом визначається для кожної компанії індивідуально.

2. При оптимізації структури капіталу варто враховувати кінцевий фінансовий результат діяльності компанії.

3. Підчас розрахунку оптимального співвідношення власного та позичкового капіталу необхідно враховувати не тільки вже відпрацьовані методи оптимізації структури капіталу, але й показники резерву капіталу, рентабельності капіталу та кредитоспроможності компанії.

4. Найраціональнішим щодо досягнення оптимального співвідношення структурних елементів капіталу компанії може бути метод, в основі якого відбувається одночасна максимізація зростання рентабельності власного капіталу і рівня фінансової стійкості підприємства.

Список використаних джерел

1. Крамаренко Г. О. Фінансовий менеджмент / Крамаренко Г. О., Чорна О. Є.. 2-ге вид.: Підручник. - Київ: Центр учбової літератури, 2009. - 520 с.

Ріпа Т.В., наук. кер. Барабаш Н.С., к.е.н., доцент,
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ

АУДИТ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

На сучасному етапі розвитку економіки Україна бере активну участь в євроінтеграційних процесах. Це зумовлює виникнення потреби в підтримці вітчизняних підприємств на внутрішньому ринку та підвищення їх конкурентоспроможності при виході на світовий ринок. Проте, у зв'язку з негативним впливом зовнішніх та внутрішніх факторів, процес ведення господарської діяльності торговельних підприємств ускладнюється виникненням труднощів, які в майбутньому можуть призвести до непристосованості до конкуренції в умовах ринку.

За даними Державної служби статистики України за січень-вересень 2015 році частка підприємств торгівлі, які отримали прибуток становила 64,5%, що на 2,2% менше, ніж в 2014 році, та на 2,7% менше, ніж в 2013 році.

Обсяг оптового товарообороту за січень-жовтень 2015 року зменшився на 13,5% порівняно з аналогічним періодом 2014 року і складає 943148,0 млн. грн.; обсяг роздрібного товарообороту також зменшився на 22,3% і склав 388898,3 млн. грн.

Проте кількість підприємств, які займаються оптовою та роздрібною торгівлею, з кожним роком зростає (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка кількості підприємств України 2012-2014 рр.

№ п/п	Види економічної діяльності	2014 рік	2013 рік	2012 рік
1	Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	988694	890658	890658
2	Промисловість	131491	121244	121244
3	Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	111807	92366	92366
4	Сільське, лісове та рибне господарство	75660	71058	71058
5	Будівництво	52189	52983	52983

Статистичні дані свідчать про негативні тенденції розвитку підприємств торгівлі, які обумовлені впливом як внутрішніх, так і зовнішніх факторів, зокрема прояв кризових явищ, інфляційних процесів, зменшення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності вітчизняних торговельних підприємств.

Конкурентоспроможність як здатність суб'єкта ринку створювати і реалізовувати конкурентні переваги над суперниками являє собою складну багатопланову характеристику підприємства, що має декілька форм прояву [1, с. 125].

Конкуренти постійно поліпшують свої показники, і метою будь-якого підприємства є забезпечення більш високих, ніж у конкурентів, темпів поліпшення на своєму підприємстві. Зараз більшість українських підприємств перебуває нижче зони конкурентоспроможності. І хоча відбуваються позитивні зміни, їх нинішні темпи не дають змогу увійти до цієї зони [2, с. 28-29].

З метою своєчасного отримання власниками повної, достовірної інформацією щодо конкурентоспроможності підприємств, її оцінки та діагностики доцільним є проведення аудиту конкурентоспроможності.

Сьогодні аудит конкурентоспроможності в Україні розвивається з урахуванням сучасних тенденцій та вже існуючого досвіду. Вагомий внесок в дослідження конкурентоспроможності підприємства зробили такі відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: Бачевський Б.Є., Бланк І.О., Вакуленко А.В., Іванілов О.С., Клименко С.М., Мочерний С.В., Мазаракі А.А., Омельяненко Т.В., а також А. Сміт, А. Маршал, Ф. Еджуорт, Дж. Мур та інші; оцінки конкурентоспроможності – Барабаш Н.С., Бутко А.Д., Грабовецький Б.Є., Купалова Г.І., Митяй О.В., Мних Є. В., Попович П.Я., Самборський В.І., Савицька Г. В. та інші; теоретичних та методологічних засад аудиту – Білуха М.Т., Ільїна С.Б., Кулаковська Л.П., Никонович М.О., Рудницький В.С.

Теоретичні та праксеологічні аспекти аудиту конкурентоспроможності, розроблені зарубіжними та вітчизняними вченими набули досить широкого використання в Україні. Проте на сучасному етапі розвитку аудит конкурентоспроможності не задовольняє потреб користувачів на належному рівні. Зважаючи на трансформаційні процеси економіки України слід його модифікувати та адаптувати у відповідності до сучасних тенденцій розвитку

Сьогодні аудитор, висловлюючи свою незалежну, професійну думку, надає власнику інформацію щодо конкурентоспроможності підприємства. З урахуванням цієї інформації власник може приймати управлінські рішення стосовно здійнення господарської діяльності. Звідси можна стверджувати, що проведений аудит конкурентоспроможності являє собою інформаційне забезпечення для розробки стратегій підвищення конкурентоспроможності підприємств.

Суб'єкти господарювання постійно шукають можливість захоплення нового сегменту ринку, що врешті-решт призводить до потреби виходу на світовий ринок. За даними Глобального огляду конкурентоспроможності за 2014-2015 рр. Україна в загальному рейтингу посіла 76 місце [4]. Слід відмітити, що порівняно з 2013-2014 рр. (84 місце) спостерігаємо позитивну тенденцію [4].

Отже, зважаючи на це, слід відмітити, що постійно зростаючі потреби користувачів фінансової звітності щодо надання інформації та їх вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності зумовлюють виникнення необхідності поглиблення та систематизації теоретичних положень щодо проведення аудиту конкурентоспроможності, а також розробці практичних рекомендацій щодо його удосконалення.

Список використаних джерел

1. Мазаракі А.А., Пшеслінський Д.М., Смолін І.В. Торговельне підприємство: стратегія, політика, конкурентоспроможність. Монографія. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – С. 125.
2. Драган О.І. Управління конкурентоспроможністю підприємств: теоретичні аспекти. Монографія. – К.: ДАКККіМ, 2006. – С. 28–29.
3. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/
4. The Global Competitiveness Report 2014 – 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.weforum.org/issues/global-competitiveness

Рунчева Н.В., к.е.н.,доцент
Бердянський університет менеджменту і бізнесу, м. Бердянськ

АНАЛІЗ РЕГІОНАЛЬНОЇ КОРПОРАТИЗАЦІЇ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

Під час дослідження розвитку корпоративного сегменту аграрного сектору традиційно доводиться можливість використання наступних методів: загальноприйняті економіко-статистичні методи (порівняльний, динаміки, темпів росту, графічний, структурний, факторний, кореляції, ранжування, балансовий, класифікації, кластерізації), аналіз за даними Державної служби статистики України, метод експертних оцінок, побудова рейтингу аграрних компаній за показниками розвитку, розрахунок валової сільськогосподарської продукції, оцінка фінансових результатів за даними звітності, анкетування та опитування, огляд досліджень незалежних агентств, статистичний та аналітичний аналіз даних спілок, асоціацій, агентств і т.п.

Часто аграрні компанії порівнюють між собою, приймаючи за основу розмір земельного банку. При цьому до рейтингу не потрапляють крупні тваринницькі підприємства, що не мають великих угідь.

Тому додатково для комплексного аналізу розвитку галузі слід провадити рейтинг, заснований на такому показовому критерії як фінансові результати компанії. Основним показником виступає дохід або валова виручка, отримані компанією, а додатковим - показник чистого прибутку або збитку компанії. Другий показник обраний додатковий, оскільки багато агрокомпанії інвестують в розвиток, що істотно знижує їх рівень прибутковості.

Інформація про дохід і чистий прибуток отримується з декількох джерел: дані офіційної статистики, оприлюднена фінансова звітність, дані інвестиційної компанії «Авеста-Україна», відкриті дані про фінансовий стан компаній, біржові звіти, новини в ЗМІ, рейтинги дослідницьких компаній (Latifundist, AgriSurvey, УКАБ та ін.).

В якості критеріїв розвитку корпоративного сегменту в галузі також пропонується використовувати такі, як кількісні та якісні, швидкість розвитку, інноваційність, рівень інтенсифікації виробництва, рівень індустріалізації, оригінальність, просування на нові ринки, кліматичні пояси, територіальний охват. Більша частина з запропонованих критеріїв визначається експертним шляхом.

За оцінками аграріїв, підприємства, які спеціалізуються лише на рослинництві, мають кращу економічну ситуацію ніж ті, що займаються рослинництвом і тваринництвом – 30% проти 20%.

Виробники рослинницької та тваринницької продукції частіше називають економічну ситуацію на своїх підприємствах «задовільною» ніж виробники лише рослинницької продукції, хоча для обох груп ця характеристика є найбільш поширеною. Більше половини аграріїв вважають поточну економічну ситуацію на власному підприємстві скоріше позитивною ніж негативною, не залежно від спеціалізації їхнього виробництва.

Проте, якщо провести аналіз на прикладі забезпечення аграріїв елеваторами, то отримуємо зовсім не позитивну оцінку. Так, потужності сертифікованих елеваторів України, що мають право надавати послуги із зберігання близько десяти років оцінюються в обсязі 30-32 млн. т., стабільність зберігається через закриття старих елеваторів з одночасним введенням нових потужностей. Окрім сертифікованих в Україні діють елеватори для зберігання виключно власного урожаю агрокомпаній. За оцінками Української зернової асоціації (УЗА), Україна має в своєму розпорядженні потужності для зберігання зернових в обсязі близько 47 млн.т [1].

Загальна чисельність елеваторів в Україні оцінюється в 700 об'єктів. З них близько 230 належать трейдерським компаніям. Лідером з володіння елеваторними потужностями є держава. Найбільшому в країні зерновому операторові «Державній продовольчо-зерновій корпорації» (ДПЗКУ) належить 41 елеватор [2].

Останнім часом в Україні стрімко здійснюється будівництво елеваторів, особливо крупними, вертикально інтегрованими компаніями, орієнтованими на експорт продукції. Проаналізуємо діяльність лінійних елеваторів, розташованих на стику залізничних і автомобільних доріг, які здійснюють прийом зерна із залізничного і автомобільного транспорту, класифікацію, зважування, очищення, сушку, зберігання і відвантаження для транспортування на виробничі і портові елеватори (табл. 1).

Таблиця 1

ТОП-10 лінійних елеваторів України, 2013 р.

Елеватор	Місткість, тис. тонн	Область
Степановський	500	Сумська
Червонозаводської	266	Полтавська
Івковецкий	232,2	Чернігівська
Ладижінський	230	Вінницька
Катерінопольський	220,3	Черкаська
Проснянський	195	Дніпропетровська

Братолюбовський	187,7	Херсонська
Хлібна база №78	172,3	Кіровоградська
Гутянський елеватор	169,7	Харківська
Долінський елеватор	166,1	Кіровоградська

Джерело: розробка автора за даними [3]

Практично у всіх областях України спостерігається дефіцит сертифікованих зерносховищ (СЗС), особливо це стосується західного і центрального регіонів. Найбільша кількість СЗС розташована в Полтавській, Вінницькій і Харківській областях, проте наявні в них СЗС все одно не задовольняють весь попит.

Оцінка поточної економічної ситуації на підприємстві показує, що позитивні настрої переважають в регіонах з більшою кількістю опадів. Проведемо регіональне моделювання ситуації за даними статистики, щоб визначити відсоток збігу.

Модель побудована за трьома кластерами в залежності від величини земельного банку – в першу двадцятку включено агрохолдинги з величиною земельного банку більше 100 тис. га. (за виключенням «Стіомі-Холдінг» (98 тис. га) та «Укрзернопром Агро» (94 тис. га) [4].

Як показує аналіз регіональної агрохолдинізації, що позиціонуються в аграрному секторі, сьогодні найбільш привабливою та корпоратизованою за трьома групами кластерів є Полтавська область. Проте становлення корпоративного сектору як окремого сегменту аграрної галузі ще не завершено. В регіонах формуються замкнуті бізнес-спільноти, які ведуть взаємодоповнюючий бізнес.

Констатується значне домінування великих агрохолдингів в Полтавській та Хмельницькій областях та в два рази меншу кількість присутності в них більш крупних компаній (навіть одна з третього кластеру – у Хмельницькій області). В другому кластері лідерами виступають Житомирська та Хмельницька області. Слід зазначити, що у порівнянні з першим кластером тут має місце значно нижча кількість агрохолдингів за областями. Найбільший охват земель компаніями в третьому кластері характерний для Київської та Чернігівської областей.

В цілому найбільш розвинутим в аспекті земельного банку корпоративний сектор виявляється у Полтавській області, друге місце посідають Хмельницька та Винницька області, а 3-є з незначним відривом – Житомирська, Черкаська та Київська області [5]. Зовсім не розвинутим корпоративний сектор є у Волинській області, де розташовано лише одне сільськогосподарське підприємство з третього кластеру.

Щодо галузі тваринництва, то моделювати регіональний охват корпоративного сектору можливо за такими показниками, як поголів'я тварин різних видів та обсяг виробленої ними основної продукції.

За рівнем корпоратизації в галузі птахівництва лідирує Київська область, на другому місці знаходиться Черкаська. Найнижчий рівень спостерігається в Закарпатській області.

Щодо підгалузі свинарства, то в якості найбільш корпоратизованого регіону слід визначити Донецький, а на другому місці – Дніпропетровський. Найменш корпоратизованою є Закарпатська область.

Корпоратизація в сфері вирощування великої рогатої худоби найбільш розвиненою виявляється в Полтавській області та в Чернігівській. Закарпатська область представляє найменший інтерес для корпоративних структур в частині розвитку даної підгалузі.

Щодо зацікавленості корпоративних підприємств в сфері розведення коней, кролів, овець та кіз і бджолосімей, то мають місце в десятки раз менші кількісні показники. Практично всі регіони потрапляють до першого сектору охоплення, за винятком Черкаського, в якому зосереджено практично 40 % поголів'я кролів ні сільськогосподарських підприємствах, та 15 % у Київському і 12 % у Одеському регіонах. Також Одеська область лідирує за поголів'ям овець та кіз (23 % поголів'я сільськогосподарських підприємств).

Слід зазначити, що на відміну від всіх модельних рейтингів в цьому Закарпатська область вперше входить в першу п'ятірку: корпоратизація в сфері вирощування кролів становить 11 % (4-е регіональне місце), а в сфері розведення бджіл – 7 % (3-є).

Таким чином, проведене моделювання дозволило визначити, що найбільш корпоратизованим регіоном в Україні в підгалузі тваринництва є Черкаська область, за нею йде Київська, далі – Полтавська. Слід додати, що Черкаська область в підгалузі рослинництва займає третє місце щодо корпоративного банку земель найбільш великих агрохолдингів.

В той же час підвищення ефективності полягає і у відмові від неприбуткових видів діяльності, до чого готові удатися близько 37 % аграріїв. 30 % сільгоспвиробників хочуть зменшити кредиторську заборгованість, оскільки для багатьох виплати по кредитах, враховуючи високі процентні ставки, є відчутним навантаженням. У меншій мірі виробники планують інтегруватися з переробкою сільськогосподарської продукції. 8% аграріїв готові вийти з бізнесу у зв'язку з негативними економічними результатами. Найчастіше це підприємства, які знаходяться в регіонах з несприятливими кліматичними умовами (Закарпатська, Тернопільська і Луганська області).

Список використаних джерел

1. Агробарометр 2.0: інвестиційно-економічні настрої аграріїв. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ucab.ua/files/Survey/Doslidjenna/agrobarometer_demo_2_ua.pdf
2. За даними Української зернової асоціації (УЗА). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : uga-port.org.ua
3. Агробарометр 2.0: інвестиційно-економічні настрої аграріїв–2014. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ucab.ua/ua/ukab_proponue/doslidzhennya/agrobarometr/.
4. За даними *Української Аграрної біржі , аграрних компаній та відкритих джерел*. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://*uame.com.ua.*
5. Топ-20 українських агрохолдингів за розміром земельних банків // Всеукраїнський агропортал. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://fermer.org.ua.

Сагарьова Д.О., к.е.н.
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ЄДИНИЙ ПІДХІД ДО ВИЗНАЧЕННЯ МИТНОЇ ВАРТОСТІ ТОВАРІВ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ ПОСТМИТНОГО КОНТРОЛЮ

Активізація процесів зовнішньоекономічної діяльності у світовому масштабі, окрім низки позитивних змін, призводить до виникнення додаткових загроз економічній безпеці держав. Швидкий розвиток зовнішньоторговельних відносин вимагає впровадження заходів, спрямованих на підвищення митної складової економічної безпеки країни. Однією з першочергових передумов забезпечення митної безпеки держави є переорієнтація процедур контролю на етап після митного оформлення, шляхом реалізації процедур постмитного контролю.

Основою ефективного постмитного контролю є встановлення спільної відповідальності: з одного боку, контролюючі органи повинні координувати роботу учасників зовнішньоекономічної діяльності, вчасно та доступно доносити інформацію щодо встановлених норм і правил, з іншого боку, суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності зобов'язані працювати в площині повного дотримання вимог законодавства. Однак на сьогоднішній день концепція «добровільного співробітництва» між контролюючими органами та суб'єктами господарювання реалізована не повністю, про що свідчать дані щодо порушень митного законодавства. Одним з напрямів ухилення від оподаткування в сфері митних платежів є операції з імпорту товарів.

Згідно чинного законодавства митна вартість товарів і метод її визначення заявляються органу Державної фіскальної служби декларантом або уповноваженою ним

особою, визначену ним самостійно. В інтересах імпортера є заниження митної вартості, а в інтересах держави – правильне її визначення з метою повноти сплати податкових платежів [1, с. 212]. Необхідність забезпечення митної безпеки держави зумовлює розробку єдиного підходу до визначення митної вартості товарів як під час здійснення митного оформлення, так і при проведенні постмитного контролю.

Наказом Державної фіскальної служби України затверджені Методичні рекомендації щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України (далі –Методичні рекомендації) [2]. Метою Методичних рекомендацій є забезпечення єдиного підходу органів доходів і зборів до роботи з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів під час митного контролю та митного оформлення.

Відповідно до Методичних рекомендацій, робота посадових осіб з аналізу, виявлення та оцінки ризиків здійснюється шляхом:

– вивчення характеристик товарів, які впливають на рівень їх митної вартості;

– перевірка документів, що містять відомості про вартість перевезення оцінюваних товарів, вивчення маршруту транспортування товарів та перевірки достовірності декларування витрат на транспортування;

– перевірки включення/невключення складових митної вартості;

– порівняння рівня заявленої митної вартості товарів з наявною в органу доходів і зборів інформацією про рівень цін на такі товари або вартість прямих витрат на їх виробництво, а також з рівнем митної вартості ідентичних або подібних (аналогічних) товарів, митне оформлення яких вже здійснено;

– перевірки наявності взаємозв'язку продавця та покупця;

– перевірки інформації, наданої декларантом або уповноваженою особою, при продажу товарів між пов'язаними особами щодо наближеності митної вартості товарів, визначеної основним методом;

– перевірки рівня заявленої митної вартості товарів при наявності знижок/нарахувань з/до ціни оцінюваних товарів та їх обґрунтування і документальне підтвердження;

– перевірки наявності продажу оцінюваних товарів на експорт в Україну.

Також контроль здійснюється шляхом проведення перевірки наявності ознак підробки документів, які підтверджують митну вартість товарів, та перевірки наявності розбіжностей у документах, які підтверджують митну вартість товарів [2].

Позитивним зрушенням в процесі проведення постмитного контролю митної вартості товарів сприяло затвердження Постанови Кабінету Міністрів України «Про тимчасові заходи щодо формування орієнтовних показників митної вартості товарів, що використовуються у системі управління ризиками при митному оформленні товарів, які ввозяться на митну територію України у митному режимі імпорту (випуску для вільного обігу)» [3]. Даним нормативним актом запроваджено застосування єдиних орієнтовних показників митної вартості товарів в системі управління ризиками в частині контролю за правильністю визначення митної вартості.

У 2015 році відбулися якісні зміни в нормативно-правовому забезпеченні заходів контролю митної вартості товарів. Проте процес уніфікації підходів до визначення митної вартості не позбавлений недоліків. Так, відповідно до п. 8 розділу 2 Методичних рекомендацій, у випадках спрацювання автоматизованої системи аналізу та управління ризиками за напрямом перевірки правильності визначення митної вартості товарів у зв'язку з ризиком заниження митної вартості та декларуванням митної вартості нижчої, ніж вартість ідентичних або подібних товарів, посадова особа, що здійснює контроль за правильністю визначення митної вартості, здійснює перевірку відомостей, що містяться в документах, які підтверджують заявлену митну вартість, та здійснює запит додаткових документів. Виходячи з вищезазначеного положення, посадова особа контролюючого органу має право не доводити декларантові наявність в поданих документах

розбіжностей, а одразу, відзначивши вартість товару нижчою за базову, вимагати додаткові документи. Зазначені вимоги суперечать нормам міжнародного права, зокрема, положенням статті VII Генеральної угоди про тарифи та торгівлю, Угоди про застосування статті VII ГАТТ та створюють додаткові фактори тиску на суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності.

Таким чином, впровадження єдиних підходів до визначення митної вартості товарів сприятиме забезпеченню ефективного аналізу, виявленню та оцінки ризиків подання декларантом недостовірних відомостей про митну вартість товарів під час проведення постмитного контролю.

Список використаних джерел

1. Панкратьєва О. О. Постмитний контроль за правильністю визначення митної вартості товарів після закінчення операцій по митному оформленню та пропуску через митний кордон України / О. О. Панкратьєва, Н. А. Томчук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – №4 (Т. 3). – С. 212-216.
2. Наказ ДФС від 11.09.2015 №689 "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо роботи посадових осіб органів доходів і зборів з аналізу, виявлення та оцінки ризиків при здійсненні контролю за правильністю визначення митної вартості товарів, які переміщуються через митний кордон України" [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://sfs.gov.ua/yuridichnim-osobam/podatkoviy-kontrol/nakazi/66340.html.
3. Постанова Кабміну від 16.09.2015 № 724 «Про тимчасові заходи щодо формування орієнтовних показників митної вартості товарів, що використовуються у системі управління ризиками при митному оформленні товарів, які ввозяться на митну територію України у митному режимі імпорту (випуску для вільного обігу)» [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/724-2015-%D0%BF.

Самострол С.В., ст.викладач
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Сьогодні незалежний аудит в загальній системі державного фінансового контролю виокремлений в самостійний напрям, є комерційною діяльністю і представлений цілим комплексом професійних послуг. Удосконалення незалежного аудиту необхідно і державі, і суб'єктам господарювання, і суспільству в цілому.

До проблем розвитку аудиту в Україні може бути віднесена ціла низка питань, які між тим пов'язані між собою необхідністю адаптації до нових умов роботи в зв'язку з підписанням угоди про асоціацію з ЄС, необхідністю концептуально-інституційних змін, наближенням практики аудиту до європейських стандартів.

Робота із реформування ринку аудиторських послуг відповідно до міжнародних вимог почалася давно. Однак, важливим моментом і підгрунтям такого реформування є необхідність законодавчих змін. Так, зокрема, на виконання Угоди про Асоціацію з Європейським Союзом Міністерство фінансів розробило свою модель реформи ринку аудиторських послуг, котра була викладена в законопроекті «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Незважаючи на цілковиту підтримку ідеї реформування вітчизняного ринку аудиту окремі положення даного проекту зазнали значної критики з боку практикуючих аудиторів. Практично всі, запропоновані різними авторами нові редакції Закону про аудиторську діяльність, які жваво обговорюються останнім часом небайдужими, зацікавленими сторонами, свідчать про наявність кардинальних змін концепції аудиторської діяльності в Україні.

Існуюча модель регулювання аудиторської діяльності була заснована законодавчо з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» у 1993 році. Організацію, управління та регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснює Аудиторська плата України, яка є незалежним самостійним органом. Побудова такої системи базується на принципах професійного самоврядування аудиторів. Вважається, що існуюча система регулювання аудиторської діяльності, яка акумулює в «одних руках» всі функції організації, керування, контролю, нагляду та захисту не відповідає вимогам часу та суперечить європейському законодавству.

Ключовим питанням перегляду існуючої системи аудиту з метою забезпечення його якості та довіри суспільства є створення системи суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Головна функція такого нагляду полягає у формуванні зовнішніх інституціональних умов для забезпечення дотримання вимог незалежності при організації та здійсненні аудиторської діяльності. Організаційна складова незалежності системи суспільного нагляду аудиту визначається змістом певних вимог до організаційно-правової форми такого органу, його повноважень, рівня фінансового забезпечення.

Головним шляхом підвищення якості аудиту в сучасних умовах є професійний контроль за відповідністю формування та функціонування внутрішніх систем контролю якості аудиторської діяльності, створених суб'єктами аудиту.

Важливим питанням реформування є визначення порядку здійснення державного контролю за аудиторською діяльністю, повноваження державних органів щодо незалежного аудиту, зокрема, Міністерства фінансів України, а також порядку взаємодії аудиторів та державних регуляторних органів.

Важливе значення в формуванні напрямів удосконалення аудиторської діяльності посідають питання забезпечення якості аудиторських послуг. Якісна робота аудиторів сприяє зміцненню позицій національного аудиту, як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках послуг, підвищенню конкурентоспроможності українських аудиторських фірм. Дотримання вимог контролю якості аудиторських послуг направлено на виявлення фактів непрофесійного надання аудиторських послуг.

Проблемні питання якості аудиту напряму залежать від створення та підтримки ефективних та міцних систем фінансової звітності та аудиту у відповідності до вимог міжнародних стандартів та вимог європейської правової системи. Висока якість усіх обов'язкових аудиторських перевірок, базується на виконанні міжнародних стандартів аудиту і оцінці дотримання вимог відповідних стандартів обліку та звітності при її складанні. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг запроваджені Аудиторською палатою України в якості національних ще з 2003 року. З цього часу АПУ періодично отримує від Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) право на переклад і поширення оновлених видань МСА і затверджує їх до застосування аудиторами в діючу практику. Знання положень стандартів, їх розуміння та правильність практичного застосування забезпечується відповідним рівнем знань практикуючих аудиторів.

Наступним питанням є необхідність оптимізації діяльності професійних бухгалтерських та аудиторських організацій. Важливим напрямом їх роботи, зокрема, є розробка, впровадження, роз'яснення професійних стандартів і підтримка відповідного якісного рівня професійної освіти.

Розвиток аудиторської діяльності в Україні у відповідності до європейських норм Перспективи національного аудиту більшість авторів передбачає в контексті європейської інтеграції. Асоціація з ЄС відкриє українському аудиторському ринку нові можливості для надання професійних послуг не тільки в межах нашої країни.

Слід зазначити, що орієнтація на правила розвитку аудиту зарубіжних країн в повній мірі не зможе забезпечити достатню ефективність, якщо не враховувати національні особливості, стан економічного розвитку та відмінності національної економіки України.

Необхідність реформування є визнаною вимогою часу, однак, всередині аудиторської спільноти відсутня єдина консолідована позиція щодо єдиної політики змін інституту аудиту в Україні. Необхідною умовою є прийняття Верховною Радою нової

редакції Закону «Про аудиторську діяльність», яка не протирічить вимогам Директив ЄС та одночасно враховує національні особливості та позитивні напрацювання українського незалежного аудиту

Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (в редакції Закону України від 07 липня 2011 року № 3610-VI). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: // zakon.rada.gov.ua.
2. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 ро- ку про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844. 3. Про аудиторську дія- льність : [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgibin/laws/main.
3. Немченко В. В. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : [навч. посібник] / В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 540 с..
4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року, частина 1 / [Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Шарашидзе Т.Ц.]. - К.: «Видавництво «Фенікс», 2013. - 1016 с.

Семьонова В.І., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АЛЬТЕРНАТИВНІ ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Проблема надходження нових інвестицій в реальний сектор економіки на сьогоднішній день стоїть дуже гостро. Одним з виходів із цієї ситуації - в широкому застосуванні нових фінансових інструментів виробничого інвестування, є лізинг.

Лізинг - це фінансова операція, у процесі якої формується комплекс майнових і економічних відносин, що виникають у зв'язку з придбанням у власність майна і подальшою здачею його в тимчасове користування за певну плату. Суть лізингової операції полягає у тому, що лізингоодержувач (за відсутності вільних фінансових коштів) звертається до лізингодавця (лізингової компанії) з метою підписання лізингової угоди, згідно з якою лізингоодержувач має можливість обрати продавця, який володіє необхідним майном, а лізингодавець, у свою чергу, купує це майно (предмет лізингу) і передає лізингоодержувачу в тимчасове володіння і користування на платній основі.

Наявність ефективного державного регулювання лізингових відносин, створення сприятливого економічного середовища, стабілізація політичної ситуації, удосконалення законодавчої та інформаційної бази сприятимуть розвитку в Україні стабільного, прозорого, побудованого на конкурентних засадах ринку лізингу.

За ринкових відносин важливе значення набуває вибір оптимальної структури форм фінансування підприємств. Фінансування підприємств здійснюється за рахунок власних і залучених коштів. Одним з ефективних інструментів фінансування різних операцій з купівлі машин, обладнання та інших товарів, пов'язаних з реалізацією інноваційних проектів, є лізинг. Його застосовують передусім для швидкого промислового освоєння великих технічних новацій, що вимагає придбання дорогого обладнання.

Основними перевагами лізингу є: розширення виробництва без суттєвих одночасних витрат та можливість здійснення періодичного оновлення морально застарілого обладнання; вивільнення власного капіталу для фінансування виробничих потреб; пом'якшення проблеми обмеженості ліквідних коштів, оскільки витрати на придбання обладнання рівномірно розподіляються протягом всього строку дії договору лізингу;

спрощення планування фінансових витрат за рахунок фіксованого графіку виплат; лізингові платежі, як правило, починаються після доставки, налагодження та введення в експлуатацію обладнання, що дозволяє лізингоодержувачу здійснювати оплату за рахунок коштів, одержаних від реалізації продукції, виробленої на цьому обладнанні.

Незважаючи на переваги, лізинг має і свої недоліки, наприклад: орендар не виграє на підвищенні залишкової вартості устаткування (зокрема через інфляцію); якщо це фінансовий лізинг, а науково-технічний прогрес робить виріб застарілим, проте орендні платежі не припиняються до кінця контракту; складність організації; вартість лізингу більше позики, але не можна забувати, що ризик застарілого устаткування лягає на орендодавця, а тому він бере велику комісію для компенсації.

На сьогоднішній день ринок лізингових послуг в Україні перебуває на стадії становлення, і очевидним є необхідність збільшення обсягів лізингових операцій, оскільки багато вітчизняних підприємств характеризуються несприятливим станом матеріально-технічної бази.

Основними проблемами, що значно перешкоджають розвитку лізингу можна віднести наступні: необґрунтованість на загальнодержавному рівні політики щодо перспектив розвитку лізингового кредиту; надто жорстка система оподаткування лізингових операцій; низький попит на товари вітчизняного товаровиробництва; низька платоспроможність усіх категорій споживачів при імпорті споживчих товарів; нотаріальна реєстрація договорів лізингу; слабка державна підтримка, відсутність податкових пільг, у тому числі для структур, готових надати довгострокове кредитування.

Основні фактори, за допомогою яких можна вирішити ці проблеми представлені на рис. 1.



Рис. 1 Фактори підвищення ефективності лізингу

Лізинг характеризується як форма інвестиційної діяльності підприємства, для якого така діяльність є основною та не може бути ототожнена з операцією купівлі - продажу основних засобів. Досвід зарубіжних країн підтверджує, що підприємствам України

складно розвиватися без застосування лізингу як джерела формування фінансових ресурсів.

Для України, яка гостро відчуває потребу в оновленні основних засобів в усіх галузях економіки, необхідність розвитку ринку лізингових послуг є особливо актуальною. Для швидкого розвитку лізингового бізнесу слід розробити та здійснити систему організаційно-економічних заходів щодо стимулювання та державної підтримки лізингу в Україні. Лише в цьому випадку можливе швидке зростання такого дуже потрібного виду бізнесу, за допомогою якого досягається подвійна мета: розширюються ринки збуту продукції, реанімується діяльність виробників засобів виробництва, а господарюючі суб'єкти ринку, у тому числі нові підприємницькі структури, отримають можливість розвивати свою виробничу базу. Активне застосування лізингу може стати потужним імпульсом технічного розвитку та сприяти структурній перебудові економіки.

Список використаної літератури:

1. Закон України «Про лізинг».
2. Сукненко, О.К. Лізинг як спосіб фінансування сучасного бізнесу / О.К. Сукненко.
3. Драбовський, А.Г. лізинг як альтернативна форма фінансування та інвестування в сучасних умовах / А.Г.Драбовський// Збірник наукових праць ВНАУ / Серія: Економічні науки. – 2012. - №3 (69). – С. 60-66.
4. Слободянюк, О.В.Ринок лізингових послуг в Україні /О.В.Слободнюк, І.В. Степанова // Науковий вісник Херсонського державного університету / Серія: Економічні науки. – 2016 - Випуск 16. Частина 4. – С. 129-132.
5. http://works.doklad.ru/view/W1V_NL8ahCQ.html

Сергієнко Л.К., к.е.н., доцент
Одеський торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету, м. Одеса

ПЕРСПЕКТИВИ СУЧАСНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

З урахуванням сучасних тенденцій глобалізації економічних систем і посилення інтеграційних процесів у світі, бюджетно-податкова політика держави – це сукупність правових, фінансових і організаційних заходів держави у сфері регулювання бюджетних і податкових відносин, які направлені на формування і використання фінансових ресурсів в системі регулювання економічного розвитку країни. Найчастіше її ототожнюють з фіскальною або податковою політикою.

Фіскальна або податково-бюджетна політика – це регулювання доходів і витрат держави. Заходи фіскальної політики визначають поставленою метою (боротьба з інфляцією, згладжування циклічних коливань економіки, зниження рівня безробіття). Держава регулює сукупний попит і реальний національний дохід з допомогою державних витрат, трансфертних виплат і оподаткування.

Зміст і роль будь-якої політики визначається її цілями. Основними цілями бюджетно-податкової політики в України в сучасних умовах з позиції існуючих економічних проблем є:

- забезпечення росту (подолання спаду) виробництва та стабілізація економіки;
- стимулювання розвитку пріоритетних сфер діяльності та структурних перетворень;
- досягнення різкого структурного зрушення економічних пропорцій на користь тих виробників, які працюють безпосередньо на задоволення потреб населення;
- стримування інфляційних процесів;
- забезпечення достатніх надходжень до бюджету для фінансування невідкладних соціальних програм;

- створення найсприятливіших умов для стимулювання ділової інвестиційної активності, розвитку підприємництва тощо.[1]

Визначимо основні функції бюджетно-податкової політики:

1. Фіскальна функція – забезпечення необхідними ресурсами для урядової діяльності, а саме: на військово-оборонні витрати; на реалізацію економічних і соціальних програм; на підтримку органів державної влади тощо.

2. Функція економічного регулювання – податки та видатки бюджету використовуються як інструменти управління економікою та досягнення певних цілей економічної політики (економічного зростання, структурної перебудови тощо).

3. Функція вирівнювання доходів – бюджетно-податкове регулювання виступає як інструмент перерозподілу ВВП з допомогою прогресивної шкали оподаткування, а також системи трансфертних виплат малозабезпеченим, безробітним, інвалідам тощо.

Однією із складових політики держави є податкова політика. До основних проблем, з якими вона стикається на даному етапі розвитку, можна віднести недосконаліть законодавчої бази та високий рівень тінізації економіки.

Вдосконалення податкової системи набуває особливо важливого значення і є важливим аспектом суспільно-економічних перетворень в Україні. Удосконалення системи оподаткування повинно здійснюватися, виходячи зі стратегічних цілей нашої держави – побудови конкурентоспроможної соціально-орієнтованої ринкової економіки й інтеграції у європейське співтовариство.

Таким чином найважливішими змінами у податковому законодавстві з 2016 року є:

- зменшення ставки єдиного соціального внеску, що сплачують роботодавці, від 41% до, в середньому, 22%;
- скасування єдиного соціального внеску, що сплачують працівники (раніше 3,6%);
- запровадження єдиної ставки на доходи фізичних осіб, що дорівнює 18% (проти 15% - 20% раніше);
- скасування особливого режиму ПДВ для агропідприємств та одночасно поновлення відшкодування ПДВ з експорту зерна із перехідним періодом у 2016 році;
- зниження податків на газовидобування;
- скасування спеціального імпортного збору в розмірі 5 – 10%;
- підвищення акцизів на пальне, тютюн та алкоголь до 13%, 40% і 50-100% відповідно;

запровадження більш жорсткіших критеріїв застосування спрощеної системи оподаткування та підвищення відповідних податкових ставок. [2]

Із макроекономічного погляду зміни в податкове законодавство є кроком у правильному напрямку, оскільки знижують надмірне податкове навантаження за зарплати, а також розширюють податкову базу.

За версією рейтингу ведення бізнесу Doing Business Україна входить до п'ятірки країн з найвищим у світі навантаженням на оплату праці, разом із Францією, Бельгією, Китаєм та Італією.

Зменшення ставки єдиного соціального внеску та скасування єдиного соціального внеску, що сплачують працівники, зменшить податкове навантаження на оплату праці, що зробить Україну привабливішою в цьому аспекті. У результаті єдиного соціального внеску істотне зменшиться і загальне податкове навантаження на бізнес. [3]

Актуальним для нашої країни є також питання посилення прозорості операцій у бюджетній політиці та доступу громадськості до розв'язання проблем формування, розподілу і використання бюджетних ресурсів. Формування та реалізація бюджетної політики України мають відповідати як тактичним цілям, так і довготривалим перспективам збалансованого розвитку суспільства.

На сучасному етапі бюджетна політика повинна бути націлена на проведення всебічної модернізації економіки, створення умов для підвищення її ефективності і конкурентоспроможності, поліпшення інвестиційного клімату, досягнення конкретних результатів в економіці і соціальній сфері. Необхідно мати чітке розуміння наслідків

реалізації будь-яких заходів бюджетної політики з позиції їх впливу на темпи досягнення поставлених цілей.

Одним із важливих завдань бюджетної політики є підвищення ефективності здійснення капітальних видатків бюджету, підвищення значимості державних інвестицій та їх ефективності, необхідність формування правового поля для функціонування інституту інвестиційних програм і проектів, забезпечення реального функціонування системи фінансових інститутів розвитку, що забезпечить підвищення ефективності інвестицій.[4, с. 130-131]

За міжнародними стандартами забезпечення прозорості у бюджетній сфері, відкритість бюджетного процесу передбачає, що проекти бюджету повинні надаватися законодавчим органам у встановлені терміни; річний бюджет має бути реалістичним та опрацьованим у межах середньострокової макроекономічної й фіскальної політики; цілі фіскальної політики та фіскальні правила повинні бути чітко зафіксовані й оприлюднені; бюджетна документація має містити оцінку фіскальної стійкості.

Таким чином, до напрямів реформування фіскальної системи України з урахуванням норм, стандартів і рекомендацій Європейської комісії в контексті імплементації Угоди про асоціацію між Україною та ЄС належать:

- забезпечення стійкості бюджетної системи України (з метою підтримання цінової стабільності, поліпшення умов для економічного зростання і зайнятості);
- досягнення бездефіцитного балансу СЗДУ впродовж середньострокового періоду;
- забезпечення прозорості бюджетних операцій з метою обмеження прийняття упереджених рішень з боку органів державного управління в питаннях фіскальної політики;
- посилення фінансової дисципліни, уникнення надмірних макроекономічних дисбалансів;
- оптимізація обсягів державного та гарантованого державою боргу;

реформування системи державних закупівель, удосконалення державної допомоги суб'єктам господарювання, обмеження квазіфіскальних операцій. [5, с. 24-25]

Орієнтирами для України в умовах глобалізації економіки повинно стати проведення зваженої «policy mix», яка передбачає поєднання монетарного регулювання та фіскальних важелів, побудованих на основі ліберально-обмеженої моделі. Така політика спрямована на вирішенні наступних завдань:

- стимулювання стабільного економічного розвитку (ріст ВВП на 7 відс. щороку) за допомогою інвестиційно-інноваційної складової, структурної перебудови національної економіки і вирішення питань ресурсо - та енергозбереження в перспективі;
- забезпечення оптимального наповнення бюджетів за рахунок розширення податкової бази – детінізації економіки і вирівнювання диспропорцій в оподаткуванні, противодії корупції, обмеження економічно необгрунтованих преференцій в оподаткуванні, подальше скорочення кількості податків та обов'язкових платежів, удосконалення податкових інструментів стимулювання підприємництва, формування податкової культури;
- стабільність державних фінансів та підвищення віддачі банківської системи в напряму подальшого скорочення державного боргу, підтримки щорічного бюджетного дефіциту на рівні не більш 3 відсотків від ВВП, перегляду структури державних витрат для їх раціонального цільового використання в пріоритетних напрямках розвитку країни;
- забезпечення соціальних гарантій: добробуту та зайнятості населення, розвиток людського капіталу тощо. [1]

Такий підхід відповідає сучасним світовим тенденціям, базується на стабільності політичної системи країни, пов`язані з бюджетом сфери потребують глибоких структурних реформ, зокрема, запровадження перевірки доходів при наданні соціальної допомоги, перебудови секторів охорони здоров`я та освіти, реформу неефективної пенсійної системи. Без цих заходів будь-яке подальше зниження податкового навантаження може відбутися лише за рахунок зростання фіскального дефіциту та макроекономічної нестабільності.

Список використаних джерел

1. Бюджетно-податкова політика країн в умовах ринкової економіки. Зарубіжний досвід – України. – [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://www.centre-kiev.kiev.ua/bib/files/nmm/1.pdf
2. Податковий кодекс України. – [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
3. Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://oecdru.org/oecd_rf.html
4. Державний бюджет і бюджетна стратегія 2012-2014: стабілізація та сталий розвиток в умовах реформування економіки України / за ред. Ф.О. Ярошенко; ДННУ «Акад. фін. управління». – 2-ге вид., перероб. – К., 2011. – 704 с.
5. Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України / за ред. Т.І. Єфименко. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2015. – 446 с.

Слободяник Ю. Б., д.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Перспективи подальшої економічної інтеграції та поглиблення політичної асоціації України з Європейським Союзом тісно пов'язані з становленням інституту зовнішнього незалежного аудиту в країні. Стабільність правового поля, дотримання принципів прозорості та відповідальності у сфері економіки і фінансів, державного управління є важливими чинниками забезпечення розвитку країни і дотримання її національних інтересів у довгостроковій перспективі. Водночас кризові явища останніх років та їх наслідки загострили прояви проблеми неефективності контрольної системи, яка мала стати запорукою результативності здійснюваних реформ і боротьби з правопорушеннями в економічній сфері та корупцією.

Україна за часів незалежності поступово розбудовує інститут контролю державних фінансів за прикладом розвинених країн, відповідно до якого контрольна система є дворівневою і складається з зовнішнього (незалежного) аудиту, що проводиться вищим контрольним органом, і внутрішнього аудиту, спрямованого на підтримання законності використання бюджетних коштів і ефективності діяльності державних органів. Сучасна система державного аудиту здатна задовольнити запит суспільства на отримання повної, достовірної і незаангажованої оцінки функціонування системи державного управління. Вимоги щодо інформаційної прозорості та публічності процесів збирання податків та їх використання, формування і ухвалення бюджету висуваються багатьма міжнародними інституціями, зокрема, Міжнародним валютним фондом.

В Україні ще у 1996 році створено вищий орган незалежного зовнішнього контролю – Рахункову палату, розпочато процес реформування системи управління державними фінансами [1, 2]. Разом з тим, незважаючи на значну роботу, що проводиться Рахунковою палатою, та загальну позитивну оцінку її функціонування, надану визнаними міжнародними організаціями, в українському суспільстві вона не отримала належної підтримки і довіри. Основною причиною цього є відсутність реальних механізмів реагування на виявлені Рахунковою палатою порушення та слабка поінформованість громадськості щодо її діяльності.

Рахункова палата, як вищий орган державного аудиту, повинна забезпечувати достовірність і доступність для громадськості інформації, що дозволяє оцінювати і контролювати дії влади. Виходячи з цього, її основними завданнями є:

– організація і здійснення контролю дотримання законності, відповідності, економічності, ефективності управління державними фінансовими ресурсами, державною власністю та іншими ресурсами, що мають суспільне значення;

– сприяння забезпеченню прозорості та відповідальності у сфері державного управління;

– розвиток методології державного аудиту і впровадження міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI [3].

Важливість останнього завдання акцентовано і у Порядку денному асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію, п. 7 якого передбачає забезпечення імплементації вищою аудиторською установою (Рахунковою палатою) міжнародно-визнаних стандартів зовнішнього аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) [4].

Отже, реформування Рахункової палати України стало пріоритетом і для експертного середовища. Так, Реанімаційний пакет реформ лобіював включення до Дорожньої карти реформ для Верховної Ради України VIII скликання прийняття нової редакції Закону України «Про Рахункову палату», що було безпосередньо внесено до Коаліційної угоди у складі реформи публічних фінансів (розділ VII, п. 2.6.4) [5]. Крім того, необхідність внесення змін до законодавства, що унормовує діяльність Рахункової палати, підтримувалася багатьма міжнародними інституціями, зокрема Європейським Союзом, Світовим банком, EUROSAI, GIZ, SIGMA, а також іноземними вищими органами державного аудиту, серед яких Національний аудиторський офіс Великобританії, Федеральна рахункова палата Федеративної Республіки Німеччина та ін.

На виконання вимог вищезгаданих нормативно-правових документів [1, 2, 5] та інших законодавчих актів у 2015 році було прийнято оновлений закон України «Про рахункову палату» [6]. Слід зауважити, що закон містить низку якісних змін, які сприятимуть реформуванню Рахункової палати та створенню її позитивного іміджу у суспільстві. Плюси і мінуси прийнятого закону детально описані нами у публікації [7]. Назвемо лише основні з них:

– закріплення організаційної, функціональної та фінансової незалежності палати, вимоги самостійного планування своєї діяльності;

– заборона втручання у діяльність Рахункової палати органів державної влади, органів місцевого самоврядування, політичних партій і громадських об'єднань, підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності та їх посадових і службових осіб;

– введення процедури конкурсного відбору кандидатів на посади членів Рахункової палати, що забезпечуватиме прозорість їх призначення;

– закріплення норми щодо застосування палатою у своїй діяльності Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту ISSAI [3];

– розширення кола осіб, що можуть залучатися для забезпечення виконання повноважень Рахункової палати, у тому числі на договірних засадах;

– більш чітко прописана процедура реагування на звіти палати, що покращуватиме дієвість державних аудитів та інших контрольних заходів;

– проведення зовнішнього аудиту Рахункової палати та зовнішнього оцінювання її діяльності, що забезпечуватиме довіру суспільства до її функціонування.

За умови жорсткого дотримання вимог прийнятого закону діяльність Рахункової палати має стати більш прозорою і відкритою для громадськості, а дієвість її контрольних заходів має принципово покращитися за рахунок імплементації сучасних міжнародних стандартів державного аудиту ISSAI.

Утім головним недоліком залишилося прийняття закону до проведення конституційної реформи, що не дало можливості чітко визначити статус Рахункової палати як вищого органу державного аудиту і розширити сферу її діяльності, включивши до неї місцеві бюджети, державні фінанси і майно у цілому, інші ресурси держави, що мають суспільне значення. Крім того, назвемо й інші недоліки, зокрема:

– серед форм контрольних заходів у переліку повноважень палати не згадується аудит відповідності, який проводиться вищим органом державного аудиту за стандартами ISSAI. Аудит відповідності поєднано з фінансовим аудитом, що суперечить стандартам та існуючій практиці;

– обмеження предмету аудиту операціями, що мають фінансові наслідки для державного бюджету. При цьому операції з іншими ресурсами, що мають суспільне значення, залишилися поза сферою уваги палати;

– новація щодо введення до апарату Рахункової палати патронатних служб членів палати для організації їх роботи не містить деталізації процедури утворення таких патронатних служб. Із тексту закону незрозумілою залишилася функціональність таких підрозділів, порядок відбору та призначення їх співробітників;

– проведення зовнішнього аудиту Рахункової палати лише 1 раз на 3 роки. Щорічне проведення зовнішнього аудиту палати забезпечувало б прозорість її функціонування та збільшувало б довіру суспільства до результатів її діяльності.

Для логічного завершення реформи Рахункової палати, яка має стати вищим органом державного аудиту, що сприятиме ефективному суспільному контролю за діяльністю влади, потрібні подальші виважені кроки.

По-перше, слід зауважити, що до цих пір не проведено оновлення складу членів Рахункової палати відповідно до вимог чинного закону. Конкурсна процедура триває з вересня 2015 року до цих пір. Відповідно не відбувається оновлення внутрішніх нормативних документів, розробка стандартів тощо. Жодних конструктивних змін щодо підвищення іміджу Рахункової палати в українському суспільстві, на жаль, не спостерігається. Дієвість контрольних заходів палати, що мала б покращитися з прийняттям закону, залишилася без істотних змін.

По-друге, гостро відчувається недостатність вітчизняних теоретичних розробок у сфері державного аудиту. Визначена термінологія, сформульовані принципи діяльності, об'єкт, предмет, суб'єкти, науково обґрунтована класифікація видів і форм державного аудиту мали б створити основу для подальшої розробки і реалізації нормативно-правових актів у цій сфері. На цій основі далі потрібно вже визначати склад і структуру контролюючих органів, їх функції, задачі, повноваження, об'єкти контролю, методики перевірки, показники оцінки ефективності аудиту тощо. Водночас практика державного аудиту в Україні випереджає розвиток теорії, що вкрай негативно позначається на результатах функціонування цього інституту.

Наступним кроком у розвитку державного аудиту в Україні має стати наукове обґрунтування його методології з урахуванням міжнародних стандартів ISSAI, розробка і впровадження в роботу Рахункової палати політики конфіденційності даних, уникнення конфлікту інтересів, методики проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту відповідності в різних сферах, методичних рекомендацій щодо підготовки і оформлення аудиторських звітів тощо.

Таким чином, подальший розвиток державного аудиту в Україні дозволить забезпечити транспарентність державної влади, що прискорюватиме євроінтеграційні процеси.

Список використаних джерел

1. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 № 633-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/633-2012-%D1%80.
2. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80.
3. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.issai.org/composite-347.htm.

4. Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію : міжнародний документ від 20.11.2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_990.
5. Угода про Коаліцію депутатських фракцій «Європейська Україна» : угода від 27.11.2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/n0001001-15/paran2#n2.
6. Про Рахункову палату : закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/576-19.
7. Слободяник Ю. Плюси і мінуси нового Закону України «Про Рахункову палату» [Електронний ресурс] / Юлія Слободяник. – Режим доступу : http://blogs.lb.ua/yulia_slobodianyk/311403_plyusi_i_minusi_novogo_zakonu_ukraini.html?utm_source=local&utm_medium=cpm&utm_campaign=lenta.

Тітомир А.А., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ФОРМУВАННЯ ПОЛІТИКИ ФІНАНСУВАННЯ АКТИВІВ З УРАХУВАННЯМ ВАРТОСТІ РИЗИКУ Й СТРОКІВ ЗАЛУЧЕННЯ КАПІТАЛУ

Активи підприємства є одними з основних ресурсів, що забезпечують здійснення господарської діяльності будь-якого підприємства. Ефективність діяльності підприємства безпосередньо залежить від обсягу, структури та джерел фінансування активів підприємства. Формування політики фінансування активів з урахуванням вартості ризику й строків залучення капіталу є актуальною проблемою для всіх підприємств. Адже через управління активами можна впливати на ліквідність і платоспроможність підприємства, дохідність і ризики, що з ними пов'язані. Дослідження та оцінка результатів господарської діяльності вітчизняних підприємств засвідчили неефективність управлінських рішень у галузі менеджменту активів підприємства, а саме вилучення оборотних активів зі сфери виробництва у сферу обігу, що викликає необхідність додаткового залучення фінансових ресурсів. Відмічені негативні тенденції обумовлюють необхідність розробки та обґрунтування нових підходів до проведення ефективної політики фінансування активів підприємств. Питання управління фінансуванням активів досліджували багато вітчизняних учених. Серед останніх досліджень варто відзначити праці І.О. Бланка, А.Г. Балдинюка, Р.М. Бугріменко, М.В. Грідчиної, І.А. Продченко, Д.Л. Ящук та ін. Незважаючи на значний внесок учених у вирішення проблеми фінансування активів підприємства, питання ефективності управління фінансуванням активів з урахуванням вартості ризику і строків залучення капіталу розглянуто ними не повною мірою. Зокрема, поза увагою дослідників залишається проблема оцінки формування цього процесу.

Під політикою фінансування активів слід розуміти певну сукупність управлінських рішень та дій щодо вибору джерел коштів, які використовуються для формування активів підприємства та дотримання найоптимальнішого співвідношення між ними. Відповідно до призначення, активи підприємства з урахуванням часу класифікують на три групи:

– необоротні;
– постійна частина оборотних активів;
– змінна частина оборотних активів.

Розрізняють три основних різновиди політики фінансування активів підприємства, а саме:

– консервативну;
– агресивну;
– компромісну.

Консервативна політика фінансування передбачає використання власного капіталу та довгострокових зобов'язань для формування необоротних активів та половини змінної частини оборотних активів. Водночас така політика фінансування дуже обтяжлива для

підприємства у зв'язку з високою вартістю капіталу, що використовується. Крім того, вона передбачає витрати, пов'язані з неповним використанням залученого довгострокового капіталу в періоди зменшення змінної частини оборотних активів [1].

Агресивна політика фінансування активів націлена на використання власного капіталу та довгострокових зобов'язань тільки для формування необоротних активів. Оборотні активи у повному обсязі формуються за рахунок короткострокових зобов'язань. Ця політика фінансування активів забезпечує найнижчу вартість капіталу підприємства, проте вона обмежена занадто високим ризиком можливості втрат та недостатності капіталу.

Компромісна політика фінансування активів має на меті використання власного капіталу та довгострокових зобов'язань для формування необоротних активів та постійної частини оборотних активів. При цьому вся змінна частина оборотного капіталу фінансується короткостроковими зобов'язаннями. Така політика фінансування активів дає змогу досягти компромісу між вартістю капіталу та ризиком його втрати [5].

У реальній діяльності підприємства, крім розглянутих трьох видів політики фінансування активів, можуть бути ще й інші, які передбачають зміну пропорцій використання окремих джерел капіталу для формування певних категорій активів. Вартість власного капіталу дорівнює сумі отриманих дивідендів (спожитий дохід) та частини прибутку, яка спрямована у резервний капітал та реінвестована в активи. Формула розрахунку вартості власного капіталу має такий вигляд:

$$ВВК = \frac{ЧП}{ВК} * 100\% \text{ , (1)}$$

де ВВК – вартість власного капіталу, %;
ЧП – чистий прибуток;
ВК – середня вартість власного капіталу.

Додаткове залучення власного капіталу за рахунок зовнішніх джерел відбувається шляхом додаткової емісії акцій підприємства або додаткових внесків у його статутний капітал. Для визначення суми чистого прибутку, який належатиме власникам акцій додаткового випуску, відповідно до питомої ваги цих акцій у загальному обсязі статутного капіталу, використовують таку формулу:

$$ЧПд = \frac{ЧП * НА}{СА + НА} * 100\% \text{ , (2)}$$

де ЧПд – чистий прибуток, що залишається у розпорядженні власників від додаткового випуску;
НА – кількість випуску "нових" акцій;
СА – кількість випуску "старих" акцій;
ЧП – чистий прибуток, який залишається у розпорядженні власників підприємства [3].

Таким чином, капітал підприємства може формуватися з кількох джерел, кожне з яких має свою вартість. Аналізуючи різні прогнозні варіанти структур капіталу, підприємство може вибрати оптимальну за критерієм середньозваженої вартості. Розробка всіх видів управлінських рішень неможлива без використання системи показників, за допомогою яких можуть бути реалізовані логіка, принципи та методичні підходи стратегічного аналізу і подальшого довгострокового і короткострокового планування [4].

Обгрунтована політика фінансування активів підприємства має велике значення для його діяльності, оскільки вона забезпечує ефективне використання капіталу, фінансову стійкість та платоспроможність, збалансування зниження ціни формування капіталу та зменшення ризику витрат.

Список використаної літератури:

1. Продченко И. А. Теоретические основы финансового менеджмента: учебный курс / И. А. Продченко. – М. : Харьковский ин-т экономики, менеджмента и права, 2009. – 370 с.

2. Рилєєв С. В. Роль політики управління активами в системі фінансового менеджменту підприємства / С. В. Рилєєв, С. М. Юрій //Науковий вісник ЧТЕІ КНТЕУ. Сер. Екон. науки. – 2009. – № 4 (36). – С. 311–319.
3. Костирко Р. О. Фінансовий аналіз: Навч. посібник / Р. О. Костирко. – Х.: Фактор, 2007. – 784 с
4. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз . Підручник / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К., Центр учбової літератури, 2008 – 392 с
5. Навчальні матеріали онлайн: аналіз структури капіталу відповідно до стратегії його розвитку і показників, зумовлених нею [Електронний ресурс]:-Режим доступу: http://pidruchniki.com/74539/ekonomika/analiz_strukturi_kapitalu_vidpovidno_strategiyi_rozvitku_pokaznikiv_zumovlenih

Федорчук М. В., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ДОСЛІДЖЕННЯ МЕТОДІВ БАГАТОЦІЛЬОВОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ СТРУКТУРИ КАПІТАЛУ

Одним з найголовніших завдань будь-якого підприємства є питання формування структури капіталу, вибір джерел фінансування капіталу та суттєве оновлення основного капіталу для покращення умов і результатів діяльності промислових підприємств України. Що вимагає значних інвестиційних потоків та державного стимулювання своєчасного відновлення застарілих основних засобів на підприємстві. У вирішенні даної проблеми важливу роль відіграють не тільки достатність капіталу, що залучається, вартість його залучення, але і ряд інших факторів, а значить, виникає необхідність формування такої структури капіталу, яка є оптимальною в конкретних економічних умовах.

Чернецька Ю. А. зазначає, що зростаннярентабельностівласногокапіталуможе бути досягнуте, перш за все, за рахунокзалученняпозиковогокапіталу, в той же час перевищення певного рівня цього капіталу негативно відбивається на фінансовій стійкості підприємства. Це говорить про те, що в практиці підприємств зустрічаються ситуації, при яких цілі суперечать одна одній. Тому для визначення цільової структури капіталу необхідно застосовувати багатокритеріальну оптимізацію.

Під результатом багатоцільової оптимізації «розуміється не якийсь певний план, а сукупність планів» [1,с.102]. Безліч всіх планів, що отримуються на основі реалізації методології векторної оптимізації, називається множиною Парето, а самі плани є оптимальними за Парето. Оптимальність за Парето – цетакий стан системи, при якомузначення кожного локального критерію не може бути покращене без погіршеннязначеньіншихкритеріїв.Безлічпланів, оптимальних за Парето, ототожнюється з «переговорною множиною або областю компромісу». Оскільки при виборі того або іншого рішення з множини Парето особа, що приймає рішення, користується схемою компромісу.

Даної точки зору дотримується і В.В. Царьов, вважаючи, що результати багатоцільової оптимізації є найбільш переважними [1, с.156]. Під багатокритеріальною (векторною) оптимізацією автор розуміє процедуру використання спеціальних математичних методів, що забезпечують набуття ефективних значень змінних. При цьому підкреслює, що головний критерій не встановлений. В.В. Царьоввсіметодиоптимізаціїділить на 4 класи [1,с.184]. Вживання тих або інших методів визначається цілями проведення оптимізації, а такожвластивостями самих методів. Наприклад, при двохкритеріальній моделі рекомендується використовувати «правило північно-східного кута», тобто за наявностітрьох і більшкритеріївданийприйом не використовується.

Також Чернецька Ю. А. вказує на те, що необхідно обирати критерій оптимальності дотримуючись певних принципів, акцентуючи увагу на тому, що це є найважливішим етапом при багатокритеріальній оптимізації, оскільки від того чи досить правильно

вибраний критерій залежить кінцевий результат. До основних належать принципи незалежності, узгодженості, принцип повноти та ін.

Вибір методу є не менш вагомою частиною, але від того що вони суттєво відрізняються між собою неможливо зробити висновок про те, який з них є найкращим, тому необхідно розглядати кожен з методів окремо. Метод справедливого компромісу передбачає, що всі локальні критерії оптимізації мають однакову важливість. Справедливим вважається такий компроміс, при якому відносний рівень зниження якості поодинці або декільком критеріям не перевершує відносного рівня підвищення якості за останніми критеріями (менше або рівний) [3,с.100].

Метод згортаннявекторногокритерію в глобальнийкритерій. Цей метод приводить багатокритеріальнуоптимізацію у виглядоднокритеріальної шляхом «згортання» декількох локальних критеріївв один (глобальний). В.В. Царьов відзначає, що даний метод доцільнішезастосовувати в тому випадку, якщодомінування одного критерію над іншимвідсутнє. Цезгортанняутворюється штучно [1,с.188].

Нехай в завданні вибрано n критеріїв, тоді глобальний критерій може мати вигляд суми окремих показників з відповідними коефіцієнтами, що можуть бути позитивними або негативними. Позитивні коефіцієнти відповідають тим критеріям, які потрібно максимізувати, а негативні – тим, які мінімізуються. Позитивні коефіцієнти – це рентабельність власного капіталу, вартість підприємства, негативні – вартість капіталу, фінансовий ризик. На думку аналітиків, недоліком даного методу є те, що існує можливість ефективність одного критерію відшкодувати іншим. Тому до використання розглянутих прийомів формування цільових функцій необхідно підходити продумано.

Ще один метод мінімізації модулів часток відхилень значень кожної цільової функції від їх оптимальних значень запропонував І. Никовський. Оптимальний план знаходятьокремо за кожним з вибранихкритеріїв, після чого отримують множину значень цільової функції. При такому підході рішення задачі визначається за критерієм, який дорівнює мінімальному значенню модулів частин відхилень значень кожної цільової функції в компромісному плані від їх оптимальних значень в їх же оптимальних значеннях, що робить всі критерії однаково важливими [2].

Проаналізувавши інші методи автор приходить до висновку, щовідсутнійуніверсальний метод оптимізації. Особа, щоприймаєрішення, сама вирішує, яківикористовуватимеметоди, виходячи з інтересівпідприємства. Особливу увагу необхідно приділити забезпеченню потрібною інформацією і обґрунтованості отриманих результатів[2].

Воробйова Л. Д. визначаєосновну мету формування капіталу - забезпечення потреб підприємства у придбанні активів та оптимізацію його структури з точки зору забезпечення умов ефективності його використання [4]. Також у своїй роботі вона говорить про те, що будь-яке підприємство самостійно вибирає для себе ту чиюнш структуру капіталу. Факторіввпливу на цейвибіріснуєдужебагато, і вони залежатьвід того, яке самепідприємстворозглядати. Тому доречно виділити чотири основні фактори, які завжди наявні і мають найсильніший вплив. Це галузеві особливості, вплив зовнішнього фінансового середовища, внутрішні характеристики менеджменту підприємства та час. Перелічені чинники впливу створюють підґрунтя для визначення підприємством необхідної структури капіталу, формування якої здійснюється за рахунок певних джерел фінансування, які поділяються на фінансування за рахунок власних коштів та за рахунок позикових коштів. Саме з цього аспекту вона вважає доречним аналізувати оптимальну структуру капіталу.

Визначено, щоджереламивідтворення основного капіталу є власні, позичкові та залученіресурси. Результати проведених досліджень доводять, що само фінансування відтворення основного капіталу промислових підприємств здійснюється, в основному, за рахунок амортизаційних відрахувань та чистого прибутку. Усі інші джерела відтворення основного капіталу є незначними. Для задоволення потреби у фінансових ресурсах, крімприбутку та амортизаційних відрахувань, у більшості випадків використовують кредитні ресурси. Але в умовах нестабільної економіки промисловим підприємствам

доречно залучати капітал у виглядікредитів не тільки в грошовій, а й товарній формі. У даному випадку товарний кредит надається за допомогою передачі підприємству інвестиційнихтоварів, перш за все, будівель і обладнання, з наступною оплатою їхвикористання і можливимвикупом, тобтойдеться про орендунерухомості і орендуобладнання, щомаєназвулізингу.

Іншим важливим аспектом перерозподілу власних коштів є формування амортизаційних відрахувань. Дослідження особливостей процесу використання амортизаційних коштів на підприємствах дозволяє зробити висновок про те, що реформування державної амортизаційної політики в Україні надало істотних змін системі зовнішнього управління відтворенням основних засобів. Економічна складова амортизаційної політики підприємства повинна формуватися згідно загальної мети бухгалтерського обліку основних засобів – визначення дійсних темпів зменшення споживчих властивостей та вартості зношених основних засобів. Така орієнтація забезпечується: об'єктивним урахуванням впливу фізичного зносу та морального старіння основних засобів; розрахунками оптимального терміну експлуатації для кожного об'єкту основних засобів; застосуванням оптимальних способів відтворення основних засобів, які відповідають принципам оцінки порівняльної ефективності інвестицій.

Отже, при визначенні оптимальної структури капіталу менеджер має розглянути велику кількість аспектів формування капіталу, чітко визначити методи і підходи, щодо способів прогнозування, а також зробити аналіз специфіки діяльності визначеного підприємства і відповідність обраних засобів планування оптимальної структури капіталу.

Список використаних літературних джерел:

1. Внутрифирменное планирование/ЦарьовВ. В.//Пітер, 2002. – 496 с
2. Математичнепрограмування /Наконечний С. І. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fingal.com.ua/content/view/207/76/1/5/#29307.
3. Методи багатокритеріальної оптимізації структури капіталу підприємства/Чернецька Ю. А. // ОНЕУ. Науковий вісник. – 2012. - № 10(162). – С. 100-110.
4. Прогнозування оптимальної структури капіталу промислового підприємства/ Воробйова Л. Д. //КрНУ ім. М. Остроградського. Вісник. – 2012. - №6 –С.173-175

Фурман В.В., наук. кер. Подвальна Н.Е., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ «СТІКОН» ЗА 2014-2015 РОКИ

Основні засоби – один з головних ресурсів підприємства, від наявності та структури якого залежать обсяги і кінцевий результат виробництва, а також величина прибутку підприємства. В умовах ринкової економіки суб'єкти господарювання прагнуть до одержання максимального прибутку в першу чергу шляхом ефективного використання наявних основних засобів в процесі виробництва, адже це забезпечує зниження собівартості готового продукту, поліпшення його якості, сприяє зростанню продуктивності праці. Особливо важливим питання ефективності використання даного ресурсу постає у кризові часи, тому виявлення резервів і додаткових можливостей для досягнення найбільшої ефективності використання основних засобів є одним з першочергових завдань, що стають перед управлінцями.

Питаннями оцінки та аналізу ефективності використання основних засобів присвячені праці таких вчених, як: Терлецької І.В., Круш П.В, Пальохи Т.М, Перепадченко Г. В. та ін. [3, 4, 5, 6]

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство отримує з метою використання в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного

використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік)".[1]

Співвідношення різних груп основних засобів у їхній загальній вартості представляє їх виробничу структуру. Чим вище питома вага активних основних засобів, тим більш прогресивною є їхня структура. На структуру основних засобів впливають такі чинники:

- особливості матеріально-технічної бази виробництва;
- рівень концентрації виробництва, розмір підприємства;
- технічний рівень виробництва, механізація, автоматизація та комп'ютеризація процесів;
- географія розміщення підприємства;
- співвідношення між різними видами капітальних робіт – будівництвом нових та реконструкцією діючих підприємств тощо. [2]

Аналіз літературних джерел свідчить про різноманітність підходів до аналізу ефективності використання основних засобів. Так, Терлецька І.В. [6] вважає, що підвищення ефективності полягає в досягненні найбільших результатів при відповідному рівні розвитку продуктивних сил у порівнянні з витратами праці, використаними на створення суспільного продукту. Круш П.В. [3], наголошує на тому, що ефективність використання основних засобів можна охарактеризувати системою показників, яка складається з двох підсистем: показників ефективності відтворення основних засобів та показників використання основних засобів. На думку Пальохи Т.М. [4], резервами підвищення використання основних засобів можна вважати більш повне використання машин і устаткування, підвищення коефіцієнта змінності, ліквідації простоїв, скорочення термінів освоєння знову введених у дію потужностей і застосування нових управлінських технологій. На думку Перепадченко Г. В. [5], високий рівень зносу основних засобів є одним з основних факторів, що негативно впливають на результати функціонування підприємства та стримують їх подальший розвиток.

На наш погляд загальну характеристику ефективності використання основних засобів підприємства можливо отримати при розрахунку наступних показників:

- віддача основних засобів;
- місткість основних засобів;
- питома вага основних засобів в необоротних активах підприємства;
- рентабельність основного капіталу;
- рентабельність основних засобів.

Надамо загальну характеристику ефективності використання основних засобів ТОВ «Стікон» за 2014-2015 роки (табл.1).

Таблиця 1

Загальна характеристика ефективності використання основних засобів ТОВ «Стікон» за 2014-2015 рр.

Показники	Формула	Попередній рік	Звітний рік	Відхи-лення, (+, -)	Темп приросту, %
1.Віддача основних засобів, грн.	Обсяг вир. / Середньорічна в-ть ОЗ	1,4060	1,3305	-0,0755	-5,37%
2.Місткість основних засобів, грн.	1 / ФО	0,7113	0,7516	+0,0404	5,67%
3.Питома вага основних засобів в необоротних активах підприємства, %	ОЗ / Необ.а. х100	76,23	76,38	+0,15	0,20%
4.Рентабельність основного капіталу, %	ЧП / Основний К	-15,18	10,82	+26	28,70%
5.Рентабельність основних засобів, %	ЧП / Середньорічна в-ть ОЗ	-9,77	5,43	+15,2	44,42%

Отже, з вищенаведених розрахунків, можна зробити висновок, що віддача основних засобів на ТОВ «Стікон» у 2015 році порівняно з 2014 роком зменшилась на 7,55 коп. при цьому місткість основних засобів зросла на 4,04 коп., що свідчить про погіршення ситуації на підприємстві. Але, ця ситуація може скластися із-за збільшення питомої ваги основних засобів в необоротних активах підприємства на 0,15%. Тобто підприємство нарощує свої основні засоби.

Що стосується таких показників, як рентабельність основного капіталу та рентабельність основних засобів, то тут спостерігається покращення ситуації. Якщо у 2014 році і основний капітал і основні засоби були збитковими, тобто значення показника є від'ємним, то у 2015 році воно вже позитивне. Тобто, у 2015 році на 1 грн. основного капіталу приходилось вже 10,82 коп. чистого прибутку, а на 1 грн. основних засобів 5,43 коп. чистого прибутку. Слід зазначити, що така зміна рентабельності основного капіталу та рентабельності основних засобів пов'язана із коливаннями фінансового результату, і є нормальною для ТОВ «Стікон», оскільки досліджуване підприємство відноситься до будівельної галузі.

Таким чином, у 2015 році порівняно з 2014 на ТОВ «Стікон» спостерігаємо тенденцію покращення ефективності використання основних засобів, яка була дещо стримана негативною дією таких показників, як віддача основних засобів та місткість основних засобів. При цьому коливання значень показників є невеликими, що свідчить про відсутність значних змін у розвитку підприємства та наявність внутрішнього контролю діяльності.

Задля більш вагомого покращення ефективності використання основних засобів ТОВ «Стікон» рекомендується вжити наступні заходи:

- удосконалення структури основних засобів, збільшення їх активної частини;
- дотримання оптимальних пропорцій між основними виробничими засобами й оборотними засобами;
- раціональна спеціалізація та концентрація виробництва;
- недопущення змінних та денних простоїв;
- удосконалення засобів праці, підвищення їх надійності та довговічності;
- раціоналізація структури витрат задля збільшення чистого прибутку;
- упровадження прогресивних технологій виробництва для підвищення конкурентоспроможності продукції;
- підвищення кваліфікації кадрів й удосконалення мотивації.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] // Наказ Міністерства фінансів України 27.04.2000 р. N 92 – Режим доступу до ресурсу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00
2. Гетьман О. О. Економіка підприємства : Навч. посіб. / Гетьман О.О., Шаповал В.М. – 2-ге видання. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с. http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_7_076.pdf
3. Круш П. В. Капітал та основні засоби підприємства : навч. посібн. для вузів / П. В. Круш, О. В. Клименко. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 166 с.
4. Пальоха Т. М. Напрями підвищення ефективності основних засобів підприємства [Електронний ресурс]/Т.М.Пальоха. – 2013. – Режим доступу до ресурсу: http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3719/1/
5. Перепадченко Г. В. Вплив факторів середовища на стратегічний розвиток підприємств [Електронний ресурс] / Перепадченко Г. В. // Класичний приватний університет. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: http://virtuni.education.zp.ua/info_cpu/sites/default/files/tez_nayk.pdf
6. Терлецька І. В. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів підприємства [Електронний ресурс] / І. В. Терлецька, Ю. О. Чухрій // науковий вісник мну імені в. О. Сухомлинського. Економічні науки № 1 (4) – Режим доступу до ресурсу: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:4m8b-i_uwhwj:irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3fc21com%3d2%26i21dbn%3dujrn%26p21dbn%3dujrn%26image_file_download%3d1%26image_file_name%3dpdf/nvmduce_2015_1_18.pdf+&cd=3&hl=ru&ct=clnk&gl=ua.

Чернишова Л.В. , к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

АНАЛІТИЧНА СКЛАДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ЕКОНОМІЧНОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Передумови та можливості формування конкурентоспроможного потенціалу підприємства визначаються, перш за все, характером завдань і стратегічних цілей його розвитку. А принципову роль у цьому процесі відіграють стратегічні ресурси та потенційні можливості, як основні складові конкурентоспроможного потенціалу підприємства.

Розглянемо зміст кожного з етапів більш детально.

Формулювання цілей є головною складовою обґрунтування стратегії підприємства та умовою здійснення управлінських дій, спрямованих на формування конкурентоспроможності потенціалу. Визначення цілей є базою для всіх наступних етапів формування потенціалу. При їх формулюванні слід врахувати динамізм середовища функціонування підприємства, а отже цілі повинні бути випереджувальними щодо наявних можливостей. Цілі визначають і вибір критеріїв для оцінки результатів діяльності та прийняття і реалізації відповідних рішень. Їх відповідність і об'єктивність впливає на зміст кожною стану формування конкурентоспроможного потенціалу та на його рівень.

Етап визначення цілей при формуванні конкурентоспроможного потенціалу підприємства дуже тісно пов'язаний з накопиченням інформації про проблему, її узагальненням та оцінкою якості інформації. Інформаційне забезпечення є важливим етапом та необхідною умовою організації і проведення будь-якої аналітичної роботи. Це пояснюється тим. що від складу, змісту, якості вихідних даних залежить ефективність аналітичного дослідження, об'єктивність і дієвість його результатів. Використовувані інформаційні матеріали мають задовольняти такі критерії: об'єктивність та точність, несуперечливість і переконливість, лаконічність, актуальність та своєчасність, комунікативність.

Зміст робіт третього етапу по оцінюванню локальних потенціалів і конкурентоспроможності потенціалу підприємства в цілому полягає у приведенні окремих показників, параметрів і зведень у логічно обґрунтовану систему залежностей, що дозволяють правильно оцінити конкурентоспроможний потенціал в цілому і кожен з його елементів. Особливу увагу необхідно приділити визначенню та вимірюванню кола показників, що характеризують кожну із складових досліджуваного потенціалу.

Виявлення і дослідження факторів формування конкурентоспроможного потенціалу є складним і важливим етапом роботи, оскільки саме фактори обумовлюють розвиток кожної складової потенціалу і впливають на їхнє ефективне використання. Фактори та особливо напрям їх впливу сприяють або перешкоджають досягненню стабільності функціонування та розвитку підприємства.

Оцінка альтернативних варіантів формування конкурентоспроможного потенціалу підприємства відбувається з метою обмеження їх кількості. Кожну альтернативу необхідно перевірити за критеріями реалістичності і результативності, причому результативність слід співвіднести з рівнем досягнення встановленої мети. Наостанок треба порівняти усі альтернативні варіанти для прийняття рішення з його вибору.

На останньому етапі формування конкурентоспроможного потенціалу підприємства для визначення основних напрямів і розробки стратегії його забезпечення необхідно виконати такі дії: обрати один варіант дій серед представлених альтернатив; в межах обраного варіанту дій визначити методи формування конкурентоспроможного потенціалу підприємства в цілому та окремих його складових; організаційно оформити розроблені заходи щодо формування конкурентоспроможності потенціалу підприємства; узгодити

процес контролю над організаційно-практичною діяльністю відносно формування конкурентоспроможного потенціалу.

Для забезпечення і підвищення рівня конкурентоспроможності потенціалу підприємства необхідно формувати стратегії у розрізі основних складових потенціалу на основі визначення кола проблем кожної з них та пошуку шляхів їхнього вирішення.

В сучасних умовах розвитку формування конкурентноздатного потенціалу є потребою будь-якого підприємства, яка забезпечує виживання, розвиток та закріплення своїх позицій на ринку. Враховуючи велику кількість факторів, що впливають на конкурентоспроможність потенціалу, та нестабільність зовнішнього середовища існує необхідність у розробці механізму формування конкурентоспроможного потенціалу. Описані етапи пронесу формування конкурентоспроможного потенціалу дозволяють визначити шляхи забезпечення і підвищення конкурентоспроможності потенціалу підприємства та допоможуть прийняти більш виважені стратегічні рішення.

В цілому ж посилення конкуренції зумовлює необхідність удосконалення існуючих та розроблення нових підходів до формування та розвитку потенціалу підприємства та його конкурентоспроможності.

На наш погляд, розподіл конкурентних переваг на факторні складові має бути невід'ємною частиною під час формування механізму оцінки рівня конкурентоспроможності економічного потенціалу підприємств і надати наочний вигляд конкурентних переваг.

Фінансовий елемент конкурентної переваги підприємства є критерієм фінансового стану підприємства і вказує на те, яку кількість сировини або матеріально-речових ресурсів підприємство здатне придбати для подальшої її переробки у кінцевий продукт, який рівень матеріального (фінансового) стимулювання робітників здатне забезпечити. Також від фінансового чинника залежать умови праці, наприклад – придбання новітнього високотехнологічного обладнання, а також соціальна складова. Організаційний елемент конкурентних переваг підприємств залежить від таких важливих чинників: ефективність організаційної структури, ефективність маркетингу, ефективність виробничої структури управління підприємством. Виробничий елемент конкурентної переваги підприємства являє собою комплексну характеристику, що складається з таких складових, як техніко-технологічний рівень продукції, ресурсне забезпечення виробничої лінії та обліковість ресурсів.

Показниками, які характеризують і дають можливість оцінити виробничій елемент конкурентної переваги підприємства є виробнича потужність, ступінь використання основних засобів, строк окупності витрат, вартість загальних витрат на виробництво, забезпечення активності підприємства на ринку.

Конкурентоспроможність фінансового елементу є комплексним поняттям і характеризується системою показників, що відображають наявність і розміщення коштів, реальні й потенційні фінансові можливості. Основними з них є склад і структура активів і пасивів підприємства, обсяг виробничої продукції й послуг, загальні витрати на виробництво, структура витрат, структура оборотних коштів і період їхнього обороту й платоспроможність, інвестиційний потенціал, інтенсивність інвестицій, норма прибутку капіталу, рентабельність продукції. На конкурентоспроможність фінансового блоку, насамперед впливають такі фактори, як стабільність темпів росту власних засобів підприємства, якість управління поточними активами, забезпечення запасів і витрат власними коштами. додержання припустимої залежності підприємства від кредиторів, оборот акцій, розумна дивідендна політика. Фінансовий потенціал можна вважати конкурентоспроможним, якщо він покриває власними коштами не менш як 50% фінансових ресурсів, необхідних для здійснення діяльності підприємства, цілеспрямовано й ефективно використовує фінансові ресурси і є платоспроможним.

Знаходячись у полі впливу ринкової економіки, усі без винятку підприємства працюють піл час постійних змін у зовнішньому середовищі, тому стійке функціонування у таких мінливих умовах потребують від керівництва максимального використання потенційних можливостей для адаптації або пристосування до оточуючих змін. Стійке функціонування підприємств можна охарактеризувати через такий важливий елемент як

зв'язок витрати – обсяг - прибуток, які несуть, вагомий вплив на зміну витрат, ціну, обсяг реалізації та величину прибутку. Тому такі показники як: формування власних засобів, середньо- і довгострокових джерел формування запасів і витрат, загальної величини основних джерел формування запасів і витрат, що визначають область фінансової стійкості підприємства на пряму впливають на стійке функціонування підприємств.

На нашу думку рівень конкурентоспроможності господарського потенціалу напряму залежить від рівня фінансової стійкості підприємства, оскільки елементи що входять до складу господарського потенціалу підприємств мають у своїй структурі складові показника фінансової стійкості. Визначення показників для оцінюючої характеристики області фінансової стійкості підприємства обумовлює необхідність оптимізації структури активів і власних джерел фінансування, джерел формування запасів і витрат. Виходячи з запропонованого методологічного підходу логічним продовженням дослідження визначення рівня конкурентоспроможності господарського потенціалу підприємства є визначення області фінансової стійкості підприємств – об'єктів аналізу.

Для визначення трикомпонентного показника області фінансової стійкості першим компонентом обчислюється надлишок або недотримання власних засобів з урахуванням наявних запасів та витрат що знаходяться у розпорядженні підприємства.

Оскільки, рівень конкурентоспроможності економічного потенціалу підприємства залежить від взаємного впливу трьох основних складових, а саме від фінансової, виробничої та інвестиційної діяльності підприємства.

Розподіл підприємств за груповою приналежністю залежно від рівня конкурентоспроможності економічного потенціалу, окреслює необхідність здійснення перетворень у структурі складових в залежності від їх вагомості, доцільним є розробка системи вагомості елементів, вибір структурних перетворень та визначення методів її здійснення.

Запропонована методика оцінки рівня економічного потенціалу дозволила розділити підприємства на групи, кожна з яких характеризується потребами в розвитку тієї чи іншої з визначених складових економічного потенціалу.

Таким чином, до основних функцій, які покладено на систему управління конкурентним економічним потенціалом підприємства, слід віднести формування системи показників, параметрів і критеріїв управління конкурентним потенціалом; оцінку ступені достатності конкурентного потенціалу для утримання конкурентоспроможності на досягнутому рівні; оцінку ступені гнучкості конкурентного потенціалу; аналіз і оцінювання реалізації процесів розвитку конкурентного потенціалу з метою подальшої їх координації та контролю; пошук нових перспективних можливостей та аналітичний супровід прийняття стратегічних рішень, щодо їх реалізації.

ЛІТЕРАТУРА

1. Воронкова А.Е. Діагностика стану підприємства: теорія і практика: монографія / А.І. Воронкова. - Х.: ВД «ІНЖЕК», 2008. - 520 с.
2. Орлов П.А. конкурентні переваги підприємства: оцінка, формування та розвиток: монографія П.А. Орлов, Ю.Б. Іванов, О.Ю. Іванова. - Х.: ВД «ІНЖЕК», 2008. - 352 с.
3. Фатхутдинов Р.А. Управление конкурентоспособностью организации: учебник / Р.А. Фатхутдинов. – М.: Изд-во Эксмо, 2015 – 544 с.
4. Формування та оцінювання потенціалу підприємства: Навчальний посібник / Калінеску Т.В., Романовська Ю.А., Большенко С.Ф., Маслош О. В., Швець Н.В., Пчелинська Г.В., Кирилов О.Д. - Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.

Чижевська Л.В., д.е.н., професор
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир
Антонюк О.Р., к.е.н., доцент
Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

КОНЦЕПЦІЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ

Діяльність суб'єктів аудиторської діяльності відображає суспільні відносини між аудитором і управлінським персоналом, відповідальним за складання фінансової звітності. Активними учасниками цих відносин виступають користувачі фінансової звітності, а також суспільство як основний користувач звітності. На підставі наукових досліджень загальновизнаними вважаться три стадії розвитку сучасного аудиту, а саме підтверджуючий, системноорієнтований та ризикоорієнтований. Однак останні дослідження вітчизняних науковців, що грунтуються на аналізі тенденцій розвитку аудиту в Україні та світі, дали змогу зробити висновок про формування четвертої стадії, яку характеризують як стадію соціальної відповідальності, яка відрізняється від трьох попередніх рівнем відповідальності суб'єкта аудиту за результатами своєї діяльності [1, с. 34]. Економічні процеси, що відбуваються у світі у взаємозв'язку з необхідністю раціонального використання природних ресурсів, спричинили потребу переходу від техногенного типу економічного розвитку до моделі господарювання без шкоди майбутнім поколінням, тобто до парадигми сталого розвитку.

Сталий розвиток, як новітня модель соціально-економічного розвитку, маючи декілька векторів (природа, суспільство, виробництво) дає чітку цільову установку суб'єктам господарювання – успіх та ефективність організацій вимірюється не тільки фінансовими показниками, але й ступенем їх прихильності до принципів сталого розвитку, що дозволяє бути ефективними без нанесення шкоди майбутньому розвитку. Якщо раніше підготовка звітів з питань стійкого розвитку здійснювалась лише незначною чисельністю компаній, які ставили перед собою завдання зниження негативного впливу на навколишнє середовище, то на сьогодні вона стала звичайною практикою для більшості організацій в різних країнах.

Сталий розвиток залишається одним з важливіших питань взаємодії організації з акціонерами, співробітниками та іншими зацікавленими сторонами. Дані про результати роботи, що пов'язана з соціальною відповідальністю та корпоративним управлінням (Environmental, Social and Governance, ESG), стають об'єктом аналізу при здійсненні операцій з цінними паперами. Звітність в галузі сталого розвитку публікують 95 % компаній, що включені у список Global 250 [3]. За даними дослідження компанії Ernst & Young Global Limited та Центру корпоративного громадянства Бостонського коледжу, що знайшли відображення у звіті «Переваги звітності в галузі стійкого розвитку» у 2011 році більше 2200 компаній підготували звіти у зі сталого розвитку [3]. Поза компаній, які входять у цей список, тисячі інших організацій багатьох країн світу випускають звіти у галузі сталого розвитку. Водночас багато інших суб'єктів господарювання також під час підготовки своїх звітів орієнтуються на принципи та рекомендації з формування звітності сталого розвитку. Ця тенденція вказує, що сучасний діловий світ очікує від провідних компаній підготовку звітів зі сталого розвитку.

Суб'єкти господарювання безперервно шукають нові можливості для підвищення ділової репутації, ефективності, а розкриття інформації в галузі сталого розвитку стає важливим конкурентним фактором, допомагає укріпити довіру інвесторів. Звітність зі сталого розвитку надає переваги, які виходять за рамки управління фінансовими ризиками і можливостями компанії, які дозволяють вести бізнес з дотриманням принципів сталого розвитку, що дозволяє отримати доступ до нових джерел фінансування, підвищувати операційну діяльність.

Успішна діяльність аудиторських фірм вимагає постійно відслідковувати глобальні тенденції розвитку суспільства. Аудиторські фірми, усвідомлюючи зростаючу актуальність сталого розвитку, відкривають новий напрям надання професійних послуг у сфері сталого

розвитку, що в першу чергу знайшло відображення у складі професійних аудиторських послуг компаній «Великої четвірки». Узагальнюючий аналіз складу послуг у сфері сталого розвитку, що пропонуються аудиторськими фірмами України, дозволив класифікувати послуги сфери сталого розвитку, виділивши їх у дві групи – розробка та впровадження концепції сталого розвитку та її підтвердження (рис. 1).



Рис. 1. Види послуг зі сталого розвитку в діяльності аудиторських фірм України
Джерело : розроблено авторами

Фахівці аудиторських фірм проводять систематизацію діяльності організації у сфері сталого розвитку шляхом синхронізації внутрішніх процесів і процедур, стадії розвитку і масштабів організації, з тим, щоб досягти балансу між відносинами компанії із зацікавленими особами і стратегічними цілями розвитку.

Концепція сталого розвитку в діяльності аудиторських фірм набуває двоїстий характер (рис. 2.)

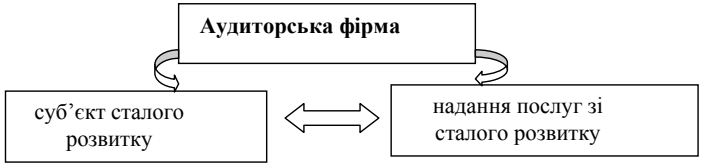


Рис. 2. Двоїстий характер концепції сталого розвитку в діяльності аудиторських фірм
Джерело : розроблено авторами

Підтвердженням висунутої тези те, що у 2013 році компанія KPMG була визнана престижним Міжнародним вісником з бухгалтерського обліку «Фірмою сталого розвитку 2013», за досягнення рекордно високих сукупних доходів за 2013 фінансовий рік [2]. Досягнення цієї фірми можуть слугувати індикаторами результативності діяльності в рамках сталого розвитку, до яких можна віднести:

- зростання доходів від надання аудиторських та консультаційних послуга, а також також галузевих практик;

- зростання кількості працівників аудиторської фірми;

- послідовна програма інвестування у постійне вдосконалення практики аудиторської фірми з надання аудиторських послуг;

- значні інвестиції в розвиток нових послуг.

Запровадження концепції сталого розвитку і діяльність аудиторських фірм зможе загальмувати загальну тенденцію, яка склалась в останні роки до зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні внаслідок дії низки факторів та під тиском проблем, що виникли в сфері аудиторської діяльності.

Список використаних джерел

1. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність: монографія/К.О. Назарова.- К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015.- 464 с.
2. Офіційний сайт KPMG. - Режим доступа к рес.: http://www.kpmg.com/ua/uk/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/pages/kpmgrevenuesfy13.aspx
3. Офіційний сайт Ernst & Young. - Режим доступа к рес.: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Value-of-Sustainability-RUS/$FILE/EY-Value-of-Sustainability-RUS.pdf

Чопляк Є. І., аспірант
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
аудитор ТОВ «АФ «Надійність», м. Вінниця

ЗАКОРДОННИЙ ДОСВІД ВИЗНАЧЕННЯ РІВНЯ СУТТЄВОСТІ ПРИ ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ

Суттєвість помилок в аудиті нероздільно пов'язана з аудиторським ризиком, адже чим вища ймовірність виникнення суттєвої помилки, тим вище аудиторський ризик. [1, с.206]

Вочевидь, що не всі помилки, виявлені під час аудиторської перевірки, мають однакову вагомість і однаково сприймаються аудитором. Які самі помилки можна вважати суттєвими? Цю проблему вивчали численні вчені країн Західної Європи і США (Д.Р.Карлмайкл, М.Бенис, Р. Адамс, Дж. Робертсон, Ф.Дефлиз, Р.Додж та інші).

Суттєвими в аудиті визнаються помилки, пропуски, обставини, які значно впливають як на достовірність фінансової звітності, так і на прийняття економічних рішень користувачами цієї звітності. Суттєвість аудиту є мірою пропущеної інформації, або можливого викривлення (перекручення) відповідних показників (даних) фінансової звітності , які можуть бути підтверджені висновком (звітом) незалежного аудитора та розглядатися як несуттєві. [2, с. 262]

Слід відзначити, що в інтерпретації Комісії з цінних паперів США тема № 1 М «Суттєвість» (Topic 1 M Materiality), що входить до складу бюлетеня Комісії № 99 (Staff Accounting Bulletin: № 99, далі – Topic 1 M), наводяться упущення і помилки у фінансовій звітності, які можуть визнаватися суттєвими, навіть якщо в кількісному вираженні вони досить малі. Наприклад, це помилки за статтями, які можна було точно оцінити, але компанія цього не зробила, або якщо помилка приховує недоліки компанії з метою задовільнити очікування аналітиків. [4]

В світовій практиці поняття суттєвість та порядок його застосування викладені в Міжнародному стандарті аудиту МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведені аудиту». В даному стандарті зазначено : «Інформація є суттєвою , якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових рішень».

В американській системі обліку визначення суттєвості статті є одним з ключових моментів при складанні фінансової звітності. Для роз'яснення цього поняття був прийнятий

ряд документів, в яких основна увага приділена аналізу не тільки кількісних, але і якісних критеріїв суттєвості статті.

У концепції Комітету зі стандартів фінансової звітності № 2 «Якісні характеристики облікової інформації» (FASB Concepts Statement № 2 Qualitative Characteristics of accounting information; далі - FASB 2) істотність визначається як важливість упущень або помилок в обліковій інформації, в результаті яких «судження розумної особи , що приймає рішення на основі зазначеної інформації, можуть змінитися ». При цьому під упущеннями розуміються відсутність необхідної статті у фінансовій звітності, а також відсутність інформації, яку потрібно розкривати у відповідності з US GAAP, а під помилкою - зазначення в звітності невірного числового показника або невірної текстової інформації .[4]

Відповідно до визначення Ради зі стандартів фінансового обліку США, суттєвість-це значимість пропусків або помилкових заяв в обліковій інформації, внаслідок яких , при певному збігу обставин виникає ймовірність, що користувач облікової інформації, маючи досвід роботи з даною інформацією , змінить свою попередню думку про облікову інформацію, засновану на довірі до неї. [2, с. 267]

Рада з бухгалтерських стандартів Великобританії вважає, що інформація є суттєвою, якщо її відсутність або викривлення може вплинути на економічне рішення користувача, засноване на фінансовій звітності. Суттєвість залежить від величини даної інформації в конкретних обставинах її не приведення або спотворення.

Питання оцінки суттєвості в аудиті полягає, перш за все, у виборі конкретної бази, яка включає один або декілька показників бухгалтерської звітності та засоби розрахунку кількісного критерію суттєвості-обсягу гранично допустимої похибки.

У вітчизняній і міжнародній практиці порядок визначення допустимого рівня відхилення не регламентовано. З одного боку, така відсутність жорстких вимог з боку нормативів аудиту дозволяє аудиторам гнучко реагувати на специфіку клієнта. З іншого, це призводить до ситуації, при якій в процесі аудиту одного й того самого підприємства при однакових вихідних умовах різні аудитори визначать різний перелік базових показників, межу допустимого відхилення та, як наслідок, рівень суттєвості. Для запобігання подібних ситуацій та забезпечення певної формалізації процесу визначення суттєвості в різних країнах стандартами аудиту передбачено рекомендації щодо оцінки рівня суттєвості .[3]

Відповідно в світовій практиці не існує єдиного критерію визначення рівня суттєвості. Виключенням є досвід Австралії, де в національних стандартах аудиту встановлено, що :

- відхилення показника на 10% і більше вважається суттєвим;

- відхилення показника між 5% та 10%, є суттєвим відповідно до професійного судження аудитора;

- відхилення показника менше 5% вважається не суттєвим.

Інші країни віддали право розробки методології визначення рівня суттєвості аудиторським компаніям.

Єдиної чіткої думки щодо величини рівня суттєвості немає ні серед науковців, ні серед аудиторів-практиків. Цікавим представляється відношення до концепції суттєвості, представлене персоналом Американської комісії із цінних паперів-SEC, згідно з яким оцінка суттєвості зобов'язує суб'єкта господарювання і його аудитора розглянути всі відповідні обставини, при яких викривлення нижче 5% цілком можуть бути суттєвими. [4]

На даний час, не зважаючи на використання загальноприйнятої практики обрахунку рівня суттєвості, наявних методик обчислення, та різноманітних підходів для визначення найбільш прийнятного рівня суттєвості в аудиторській практиці , в кожному конкретному випадку визначення рівня суттєвості є досить складною задачею, особливо з практичної точки зору, тому дане питання було і залишається актуальним для наукових пошуків.

Список використаних джерел:

1. Петрик О.А. Аудит: [підручник] /А.О. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький, І.О. та ін.; за ред. Проф. А.О. Петрик.-К.:КНЕУ, 2015.-498 с.

2. Пилипенко І.І. Сучасний аудит: [підручник] /І.І. Пилипенко, Т.О. Каменська, М.Д. Корінько та ін.; за ред. І.І. Пилипенка.-К.:ДП «Інформ. аналіт. агенство», 2015.-643 с.
3. Методичні та організаційні аспекти оцінки суттєвості при аудиті фінансової звітності [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/3408/1/437%20-%20447.pdf
4. Оцінка суттєвості в US GAAP [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://ua-referat.com/%D0%9E%D1%86%D1%96%D0%B D%D0%BA%D0%B0_%D1%81%D1%83%D1%82%D1%82%D1%94%D0%B2%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96_%D0%B2_US_GAAP.

Шевчук Н.С., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

УДОСКОНАЛЕННЯ ІНСТРУМЕНТАРІЮ АНАЛІЗУ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ПІДПРИЄМСТВ

Ділові процеси або бізнес-процеси становлять основу діяльності будь-якої організації. Вони визначаються цілями й завданнями діяльності суб'єкта господарювання та забезпечують реалізацію всіх видів діяльності підприємства, пов'язаних з виробництвом товарів і/або послуг, які суб'єкт господарювання або робить, або продає й поставляє, або робить все це в сукупності. Для кожного виду роботи, що входить у загальний процес господарської діяльності, визначені тимчасові характеристики, які визначають її місце в загальній послідовності робіт, умови ініціації й час виконання. Поняття «процес» не є новим, але об'єктами управління процеси стали відносно недавно і лише в окремих підприємствах. Проблема полягає в тому, що процеси не вдається описувати так само легко, як організаційні ієрархічні структури. Бізнес-процес являє собою сукупність бізнес-операцій, певну кількість внутрішніх видів діяльності, що починаються з одного або більше входів і закінчуються створенням продукції, необхідної клієнту (зовнішній відносно підприємства споживач або підрозділ організації, конкретний працівник.

Удосконалення підходів до складання збалансованої системи показників допоможе вирішувати частку типових проблем у бізнес-діяльності, що виникають через низький інформативний рівень показників для прийняття управлінських рішень або відсутність критеріїв та нормативів показників.

Аналітична робота з оптимізації бізнес-процесів висуває актуальне питання користування показниками з відсутнім алгоритмом розрахунків, що сприяє рівню невизначеності ситуації, інструментом оцінки якої вони мають бути. Виявляється необхідність удосконалення методики аналізу забезпеченням та використанням ресурсної бази зокрема персоналом, грошовими коштами та матеріальними ресурсами (предметами та засобами праці) як чинника впливу на результативність, ефективність та якість бізнес-процесів. Зауважимо, що коли йдеться про оптимізацію бізнес-процесів найчастіше мають на увазі поліпшення та досягнення позитивного ефекту в зміні якісних показників діяльності підприємства, що обгрунтовується визначеннями суттєвих рис оптимізації бізнес-процесів [1]: комплекс заходів, що забезпечує взаємозв‘язок бізнес-процесів; спосіб зниження собівартості бізнес-процесів; інструмент інтенсивного шляху розвитку підприємства, що дозволяє організувати діяльність суб‘єкту господарювання з максимально ефективним використанням його внутрішніх резервів; робота з постійного поліпшення діяльності підприємства. Оптимізації бізнес-процесу можливо досягти проведенням аналізу процесу, бенчмаркінгу процесу, перепроектуванням або його реінженірінгом (розробкою нового процесу). Оптимізація процесів має чимало переваг порівняно з реінженірінгом [1]. Наприклад, підприємства добре адаптуються до мінливих умов зовнішнього середовища в той час як в проектах ренінжинірінгу відсутня довгострокова стратегічна адаптованість. До аналітичних методів оптимізації бізнес-

процесів відносять побудову причинно-наслідкових діаграм, АВС-аналіз, аналіз на основі KPI, функціонально-вартісний аналіз, аналіз бізнес-логіки процесу. SWOT- аналіз. До основних груп показників проведення аналізу бізнес-процесу можна віднести наступні: показники узгодження цілі процесу із стратегічними цілями організації; показники визначення межі процесу: подія, що ініціює процес та подія, що його завершує; показники результату – продукт процесу, з якого починається наступний процес; показники входу, як ресурси (персонал, грошові кошти, інфраструктура процесу) та їх постачальники; показники моделі (опису) процесів; показники результативності процесу.

Дослідження ресурсних показників, що відображають інфраструктуру бізнес-процесу, показує їх залежність від мети аналізу на основі цієї системи показників – досягнення стратегічних завдань або щоденний моніторинг стану? Стратегія розвитку бізнесу диктує необхідність включення до цієї системи показників - індикаторів дотримання лінії стратегії, а потреби щоденного моніторингу передбачають наявність інструментарію для врегулювання поточних ситуацій. Крім того, як відомо, контрольна функція економічного аналізу реалізується на практиці оцінкою дотримання параметрів процедур встановленим вимогам, а ефективність аналітичної роботи як складової управлінського процесу також вимірюється показниками. В економічній літературі пропонується розробка системи кількісних та якісних параметрів бізнес-процесів як бази визначення порогу потенційної ефективності, що є сигналом до включення механізму самоорганізації [2]. Оскільки процес раціоналізації організації бізнес-процесів підприємств є безперервним, то важливим постає питання включення його самоорганізації шляхом прийняття виважених управлінських рішень на основі обгрунтованих операційних моделей та параметрів бізнес-процесів. Відмічається, що бізнес-процеси підприємства необхідно досліджувати як складну систему, що постійно розвивається і для удосконалення функціонування якої доцільно використовувати закономірності розвитку складних систем. Так, принцип множинності опису кожної складової бізнес-системи вимагає побудови множини різних моделей, кожна з яких описує лише певний аспект. Побудова моделі бізнес-процесу та проведення апробації його виконання, задаючи різні значення вхідних параметрів, дозволить відстежити поведінку бізнес-процесу, виявити вузькі місця, прийняти всі можливі заходи для їх усунення, при цьому не витрачаючи ресурсів для побудови реальних бізнес-процесів [3]. Паспорт бізнес-процесу для рівня моделювання наскрізних бізнес-процесів може бути заповнений лише один раз, тому що від вхідних параметрів, поданих на перший процес, залежить поведінка всіх наступних процесів, котрі входять до складу модельованого наскрізного бізнес-процесу [4]. До паспорта бізнес-процесу для рівня моделювання можуть бути включені такі параметри: 1. Закон розподілу вхідних даних; 2. Початковий час моделювання; 3. Кількість об'єктів моделювання.

Для максимізації якості бізнес-процесів на підприємствах України необхідно використовувати такий аналітичний інструментарій, що дозволить встановити баланс між задоволенням споживачів та конкуруючих суб’єктів ринку із показниками ефективності бізнес-процесів.

Список використаних джерел

1. Корзаченко О.В. Оптимізація бізнес-процесів українських підприємств: проблеми та перспективи/ О.В. Корзаченко//Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2013. – Випуск 3. – С. 64 – 69
2. Метеленко Н. Раціональна організація бізнес-процесів в умовах ефективного функціонування внутрішнього господарського механізму / Н. Метеленко // Галицький економічний вісник.- 2010. - №2(27). – с.115-125
3. Пономаренко В.С. Теорія та практика моделювання бізнес-процесів : монографія / В. С. Пономаренко, С. В. Мінухін, С. В. Знахур. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2013. – 244 с.
4. Паспорт процесса – пример формата [Электронный ресурс]. – Режим доступу : http://bigc.ru/government/actual/reform/sfps.

Шевчук Є.О., аспірант, наук. кер. Бардаш С.В., д.е.н., професор
Київського національного торговельно-економічного університету
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ

КЛІРИНГ ЯК ФОРМА ДІЛОВОГО ПАРТНЕРСТВА В ТУРИСТИЧНІЙ МЕРЕЖІ

Туристичний бізнес не є досить стійким в Україні, проте застосовує різні форми ведення бізнесу. Модель партнерства за франчайзингом із застосуванням клірингу в туризмі є ефективною і перспективною як для франчайзера так і для франчайзі, що є засадою для визначення принципів партнерства. Специфічні принципи стратегічного партнерства: відкритість, інтегративність, тимчасова цілісність, подвійність, розширення можливостей, компромісність, узгодженість, інтеграційна раціональність, мотивованість, здорова конкуренція, проакивна поведінка, економічна обґрунтованість та виправданість [1, с. 362-363].

Основним завданням дослідження є визначення змісту клірингу та клірингових операцій в туристичній мережі як основи ділового партнерства в туристичній мережі.

Одна із існуючих моделей туристичної мережі передбачає наявність посередника в класичному процесі реалізації туристичного продукту: туроператор → посередник – франчайзер → туристичний агент (франчайзі) → турист (*рис. 1*).

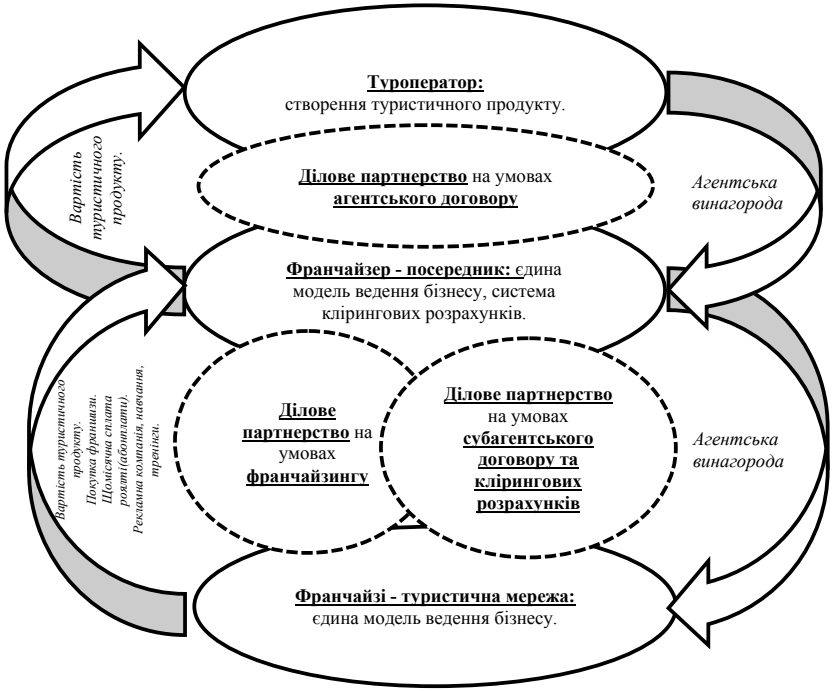


Рис. 1. Форма (модель) ділового партнерства туристичної мережі.

Посередник є франчайзером, для якого франчайзинг – це підприємницька діяльність. Він на добровільній основі з дотриманням ряду критеріїв створює франчайзингову мережу туристичних агентств, у якої є свій бренд, репутація, технологія реалізації туристичного продукту та ряд переваг перед турагенствами – одиночками. Разом з тим,

франчайзер акумулює навколо себе інших суб'єктів туристичного ринку – туристичних операторів, яким пропонується вже територіально створений ринок реалізації туристичного продукту з відпрацьованою технологією. За даної моделі франчайзі втрачає прямий зв'язок з туроператором щодо розрахункових операцій.

Франчайзер не лише створює систему реалізації туристичного продукту а й бере на себе зобов'язання з підготовки бухгалтерських та облікових документів, необхідних для виконання умов агентського та субагентського договорів, здійснює залік вимог та зобов'язань туроператорів та туристичної мережі. На основі ділового партнерства контрагент-посередник створює свою платіжну систему, учасниками якої є він сам, туроператори та туристична мережа.

При даній моделі ведення туристичного бізнесу посередник – франчайзер здійснює наступні функції:

- передача та отримання інформації про туристичний продукт, вимоги та зобов'язання агентської угоди, їх перевірка;
- забезпечення реєстрації угод, що укладаються між туроператорами та учасниками туристичної мережі, створеної франчайзером;
- залік взаємних зобов'язань і платежів франчайзі;
- проведення грошових розрахунків;
- забезпечення виконання умов ділового партнерства;
- підготовка бухгалтерських та облікових документів.

Проведення аналізу дефініції «клірингу», «клірингові операції», «клірингові розрахунки» дозволило дійти висновку, що поняття клірингу, як моделі ведення бізнесу та клірингових операцій в туризмі не розглядалося науковцями. Кліринг в перекладі з англійської (*clearing* — очищення) — це взаємозалік вимог і зобов'язань у торгових розрахунках. Також кліринг– це система безготівкових розрахунків за зустрічними зобов'язаннями між країнами, банками, компаніями, підприємствами за поставлені, продані один одному товари, цінні папери і надані послуги, виходячи з умов балансу платежів [2, с. 247-248]. Правове поле України визначає кліринг як механізм, що включає збирання, сортування, реконсиляцію та проведення взаємозаліку зустрічних вимог учасників платіжної системи, а також обчислення за кожним із них сумарного сальдо за визначений період часу між загальними обсягами вимог та зобов'язань [3].

Аналізуючи поняття клірингу, можна зробити висновок, що модель ведення бізнесу туристичної мережі за участі посередника - франчайзера має ознаки механізму клірингу:

- наявність платіжної системи, створеної контрагентом-посередником в туристичній мережі;
- безготівкові розрахунки за зустрічними зобов'язаннями між туроператорами та турагентами мережі за туристичні послуги;
- наявність внутрішньої системи обліку у особи, що здійснює кліринг, за допомогою якої ведеться облік прав та зобов'язань учасників клірингу;
- наявність клірингового рахунку та субрахунків у особи, що здійснює кліринг для кожного з учасників клірингу;
- обчислення сумарного сальдо за кожним рахунком/субрахунком учасників клірингу;
- формування обліково-аналітичної інформації учасникам клірингу особою, що створила кліринг.

Учасниками клірингу в туристичній мережі є: особа, що створила кліринг (франчайзер - посередник), туроператори та туристичні агентства – франчайзі. Об'єктом клірингу та клірингових операцій виступають вимоги та зобов'язання агентського та субагентського договорів на реалізацію туристичних послуг.

Виходячи з характерних ознак клірингу та механізму ведення бізнесу туристичної мережі, за участі посередника, доцільно вважати, *кліринг в туристичній мережі – це механізм, який включає отримання та поточне оновлення інформації, контроль розрахунків, підготовку та надання бухгалтерських та облікових документів, необхідних для виконання вимог та зобов'язань агентських/субагентських договорів щодо реалізації туристичних послуг особою, що створила кліринг.*

Клірингові операції в туристичній мережі – це операції, які здійснює франчайзер – посередник з визначення взаємних зобов'язань, взаємозалік, забезпечення та гарантування розрахунків між туроператорами та турагентами – франчайзі, які є учасниками клірингу.

Ділове партнерство на умовах клірингу в туристичній мережі потребує подальшого дослідження з питань організації системи обліку та обліково-аналітичного забезпечення для контролю здійснюваних клірингових операцій та діяльності туристичної мережі в цілому. Особа, що створила клірингу, створюючи платіжну систему бере на себе відповідальність за інформаційний потік обліково-аналітичного забезпечення даної системи. В туристичній мережі цю функцію виконує франчайзер – посередник, який будуючи платіжну систему прописує правила клірингу/клірингових розрахунків. Оскільки, франчайзер – посередник забезпечує та гарантує розрахунки між туроператорами та турагентами – франчайзі, то гарантію його фінансової стійкості надійності повинні мати і учасники клірингу. Тому складовою обліково-аналітичного забезпечення ділового партнерства при франчайзингу із застосуванням клірингу обов'язково повинна бути підсистема аудиту, не дивлячись на те, що турагенти – франчайзі мають спрощену систему бухгалтерського обліку та прості інформаційні потоки.

Проте, не можна стверджувати, що франчайзер – посередник є центром прийняття управлінських рішень для суб'єктів туристичної мережі. Туристична мережа – це добровільне об'єднання учасників туристичного ринку, які здійснюють підприємницьку діяльність відповідно до вимог ділового партнерства туристичної мережі.

Для туроператора дана модель ведення бізнесу знижує кількість контрагентів при здійсненні розрахункових операцій, не зменшуючи при цьому ринок збуту туристичних послуг, звільняє від контролю над зобов'язаннями, які виникають в ході діяльності. Турагенти також здійснюють розрахунки лише з одним контрагентом – посередником, що спрощує документообіг та оперативний і бухгалтерський облік на підприємстві.

Оскільки, на вітчизняному туристичному ринку склалися умови, сприятливі для всіляких зловживань з боку різних суб'єктів туристичної діяльності, що також є однією з причин банкрутства, то дана модель ведення бізнесу за франчайзингом із застосуванням клірингу має переваги для збереження стійкості, як фінансової так і конкурентної на для туроператорів та туристичних агентств – суб'єктів туристичної мережі.

Список використаних джерел

1. Босовська М.В. Інтеграційні процеси в туризмі : монографія / М.В. Босовська // К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 832 с.
2. Воронова Л.К. Словник фінансово-правових термінів / Л.К. Воронова. // – [2-е вид.]. – К.: Алерта, 2011. – 558 с.
3. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні : Закон України від 05.04.2001 № 2346-14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2346-14/ed20150723.

Шигун М.М., д.е.н., професор
ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана», м. Київ

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ

Служба внутрішнього контролю займає важливе місце в структурі суб'єкта господарювання та виконує функцію виявлення відхилень у стані об'єкта управління від поставлених управлінських завдань. Оскільки сучасні умови діяльності суб'єктів господарювання характеризуються впливом різних типів ризиків, внутрішні контролери повинні застосовувати спільні зусилля з фахівцями служби економічної безпеки діяльності для виявлення таких ризиків або їх попередження.

Вивчення системи внутрішнього контролю зовнішніми аудиторами при проведенні аудиту річної фінансової звітності або виконанні погоджених процедур потребує врахування можливих змін в характері функцій, що виконуються в межах різних складових системи внутрішнього контролю внаслідок їх розширення питаннями економічної безпеки діяльності. Служба внутрішнього контролю об'єднує фахівців різних професійних напрямів і повинна долучатися до процесу виявлення і попередження ризиків, працювати спільно з підрозділом економічної безпеки підприємства. У зв'язку з цим, завдання служби внутрішнього контролю можуть доповнюватися такими як виявлення і попередження економічних та інших видів ризиків, визначення їх причин та прийняття участі в усуненні негативних наслідків.

Система внутрішнього контролю становить об'єкт досліджень багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців, серед яких найбільш ґрунтовні праці представлені В.Ф. Максимовою [1], Л.В. Нападовською [3], С.М. Петренко [4]. Класичний підхід до викладення питань функціонування системи внутрішнього контролю, що має місце в працях більшості авторів, не дозволяє побачити роль цієї системи в процесах забезпечення економічної безпеки діяльності.

Залучення служби внутрішнього контролю до системи економічної безпеки підприємства вимагає перегляду її структури та уточнення складових з урахуванням впливу різних видів ризиків на господарську діяльність.

Структура системи внутрішнього контролю розглядається в сучасній теорії аудиту як самостійний об'єкт, що може підлягати вивченню та оцінці з точки зору її ефективності. Загальноприйнятою на сьогодні є структура системи внутрішнього контролю у складі таких елементів: середовище контролю; облікова система; контрольні елементи або процедури. Міжнародні стандарти аудиту поділяють систему внутрішнього контролю на п'ять елементів: середовище контролю; процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, та повідомлення інформації; заходи контролю; моніторинг заходів контролю [2, МСА315, Д51]. Для забезпечення цілей економічної безпеки наведені елементи повинні уточнюватися з урахуванням зміни їх характеру та функцій.

Середовище контролю поєднує процедури, дії і заходи, які відображають загальну політику керівництва підприємства відносно організації ефективної системи внутрішнього контролю. Прояв економічних ризиків щодо цього елемента системи внутрішнього контролю обумовлюється загрозами з боку недостатньо кваліфікованого та безвідповідального персоналу, що займає ключові управлінські, технічні, технологічні, контрольні, облікові, фінансові та інші позиції.

Ризики суб'єкта господарювання означають наявність зовнішніх та внутрішніх подій, операцій або обставин, які можуть негативно впливати на здатність суб'єкта господарювання ініціювати, реєструвати, обробляти та розкривати у звітах фінансові дані, що відповідають твердженням управлінського персоналу у фінансовій звітності [2, МСА315, Додаток 1, п. 4]. Відповідно, ризики можуть виникати або змінюватися внаслідок таких обставин: зміни в регуляторному або операційному середовищі, новий персонал, нові або модернізовані інформаційні системи, швидке зростання та розширення діяльності, впровадження нових технологій у виробничі процеси або інформаційні системи, нові бізнес-моделі, продукти або види діяльності, корпоративна реструктуризація, розширення закордонної діяльності, нові стандарти бухгалтерського обліку.

Інформаційна система суб'єкта господарювання складається з інфраструктури (фізичні та апаратні компоненти), програмного забезпечення, людей, процедур і даних [2, МСА315, Додаток 1, п. 5]. Основний тип ризику, що проявляється на рівні цього елементу – інформаційний ризик. Для цілей внутрішнього контролю інформаційна система оцінюється з точки зору забезпечення складання достовірної фінансової звітності. В свою чергу, якість інформації, генерованої системою, впливає на здатність управлінського персоналу приймати ефективні рішення. Ефективна інформаційна система забезпечує достовірність потоків даних, що використовуються керівниками різних рівнів управління для прийняття рішень. Належна якість інформаційної системи є запорукою здійснення своєчасного

управлінського контролю, забезпечення збереженості активів, представлення достовірної звітності й відповідності діяльності чинному законодавству.

Повідомлення інформації означає використання надійних способів і форм передачі внутрішньої інформації (розпорядчої, наказової, нормативної методичної тощо) в тому числі електронними засобами зв'язку. Надійність функціонування таких засобів оцінюється аудиторами як чинник інформаційного ризику.

Заходи контролю як складові внутрішнього контролю – це політики та процедури, які допомагають забезпечити виконання рішень управлінського персоналу [2, МСА315, Д88]. Прикладами конкретних заходів контролю є надання дозволів; оглядів результатів; обробка інформації; фізичні заходи контролю; розподіл обов'язків.

Засоби контролю або процедури контролю забезпечують його практичне проведення, вони різноманітні і визначаються специфікою діяльності підприємства. Зовнішні аудитори повинні оцінити рівень кваліфікації внутрішнього контролера, який забезпечує адекватність та ефективність засобів контролю в кожній господарській ситуації, які сприяють виявленню найбільш суттєвих впливів складових економічного ризику. До групи засобів і забезпечень системи внутрішнього контролю слід також віднести робочу документацію, яка повинна бути розроблена з урахуванням особливостей діяльності підприємства і сфери дії економічних ризиків, які повинні контролюватись у першу чергу.

Моніторинг заходів контролю як складова внутрішнього контролю визначає процес оцінки ефективності функціонування внутрішнього контролю у часі [2, МСА315, Д98]. Зовнішні аудитори встановлюють на скільки своєчасно відбувається оцінка ефективності заходів контролю та виконання необхідних виправних дій. Чи здійснює управлінський персонал моніторинг заходів контролю через постійні дії, окремі оцінки або їх поєднання, регулярні дії з управління та нагляду.

Для якісного виконання функцій контролю та виявлення економічних ризиків контролери повинні володіти спеціальними знаннями та високим рівнем кваліфікації. Відповідно, при формуванні служби внутрішнього контролю до його **фахівців** висуваються відповідні **вимоги**:

1) наявність знань у галузі теорії та практики контролю, бухгалтерського обліку, аналізу, управління, економічних і техніко-технологічних ризиків;

2) наявність кваліфікаційного рівня, що підтверджується практичним досвідом роботи у сфері бухгалтерського обліку, контролю, аудиту, аналізу, управління, виявлення та усунення економічних ризиків;

3) наявність особистісних характеристик, що визначають аналітичний розум, критичне мислення, вміння виявляти причини проблем діяльності, вміння розпізнавати ризики та загрози економічної діяльності.

Врахування розглянутих вище особливостей функціонування внутрішнього контролю як підсистеми системи економічної безпеки діяльності підприємства в процесі аудиту річної фінансової звітності або при виконанні погоджених процедур дозволяє значно розширити розуміння аудиторами характеру, функцій і складових внутрішнього контролю.

Список використаних джерел

1. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія / В. Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. [Текст] / Видання 2014 року. Частина 1. – К.: МФБ, АПУ. – 2014. – 986 с.
3. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
4. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем [Текст] : монографія / С. М. Петренко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.

Шидер Г. І., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

КЛАСИФІКАЦІЯ ФАКТОРІВ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ФІНАНСОВУ СТІЙКІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

У ринковій економіці фінансова стійкість підприємства розглядається як один із найважливіших елементів його господарського механізму, фактор стабільного розвитку. Загроза банкрутства змушує підприємство забезпечувати свою фінансову стійкість і покращувати фінансові показники діяльності. Тому вдосконалення методологічних основ оцінки і управління фінансовою стійкістю підприємства є актуальною і важливою господарською проблемою.

Фінансова стійкість – одна з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства, тому це поняття широко використовується при його аналізі.

Фінансова стійкість – це здатність суб'єкта господарювання функціонувати і розвиватися, зберігати рівновагу своїх активів і пасивів у зовнішньому і внутрішньому середовищі, яке змінюється; що гарантує його постійну платоспроможність та інвестиційну привабливість у межах припустимого рівня ризику [6].

Оцінювання фінансової стійкості підприємства передбачає проведення об'єктивного аналізу величини та структури активів і пасивів підприємства і визначення на цій основі його фінансової стабільності і незалежності, а також аналізу відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства цілям його статутної діяльності.

Фінансова стійкість є відображенням стабільного перевищення доходів над витратами, забезпечує вільне маневрування грошовими коштами підприємства та завдяки ефективному їх використаннюсприяє безперервному процесу виробництва і реалізації продукції.

Основною умовою забезпечення фінансової стійкості підприємства є формування достатніх обсягів коштів, які дають змогу в повному обсязі виконати свої зобов'язання перед бюджетом, розрахуватися зпрацівниками, кредиторами, постачальниками. Іншими словами, підприємство буде фінансово стійким, якщо величина його вхідних грошових потоків від операційної діяльності перевищуватиме вихідні [5].

На фінансову стійкість підприємств істотно впливає фаза економічного циклу, в якій перебуває економіка держави. У період кризи існує відставання темпів реалізації продукції від темпів їївиробництва, що спостерігається сьогодні в Україні. Зменшуються інвестиції в товарні запаси, що щебільше скорочує збут. Зменшуються також і доходи суб'єктів господарської діяльності, падають обсягиприбутку. Все це зумовлює зниження ліквідності підприємств, їхньої платоспроможності та формуєпередумови для масових банкрутств .

Основними завданнями аналізу рівня фінансової стійкості підприємства є: аналіз складу і розміщення активів господарського суб'єкта; дослідження динаміки і структури джерел фінансових ресурсів;визначення рівня забезпечення власними оборотними коштами; аналіз кредиторської та дебіторської заборгованості; оцінка рівня платоспроможності [1].

Взагалі на фінансову стійкість підприємства впливають різні фактори:

- положення підприємства на товарному ринку;
- виробництво й випуск дешевої продукції, яка користується попитом продукції;
- його потенціал у діловому співробітництві;
- ступінь залежності від зовнішніх кредиторів і інвесторів;
- наявність неплатоспроможних дебіторів;
- ефективність господарських і фінансових операцій і т.п.

Така розмаїтість факторів потребує їх класифікації.

В економічній літературі не виокремлено загальної класифікації факторів, які впливають на фінансову стійкість підприємства, і різні автори використовують різні підходи до їх класифікації. Наприклад, М.Д. Білик та О.В. Павловська запропонували наступний розподіл факторів (Таблиця 1) [2,с.260].

Таблиця 1

Класифікація факторів впливу на фінансову стійкість підприємства

Ознака	Класифікація
За місцем виникнення	Зовнішні
	Внутрішні
За важливістю результату	Основні
	Другорядні
За структурою	Прості
	Складні
За масштабами впливу	Одноосібні
	Багатоосібні
За можливістю прогнозування	Прогнозовані
	Умовно прогнозовані
За ступенем впливу на діяльність підприємства	Негативні
	Нульові
	Позитивні
	Динамічні
За ймовірністю реалізації	Високі
	Середні
	Малі
За часом	Короткострокові
	Періодичні
	Постійні

В свою чергу В.І.Оспіщев [3,с.218] зосереджує свою увагу на виокремленні внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають на фінансову стійкість підприємства.

Внутрішні фактори впливу на фінансову стійкість підприємства:

1) галузева належність суб'єкта господарювання;

2) структура продукції (послуг), що випускається, її частка в загальному платоспроможному попиті;

3) розмір сплаченого статутного капіталу;

4) розмір і структура витрат, їх динаміка у порівнянні з прибутком;

5) стан майна і фінансових ресурсів, включаючи запаси й резерви.

Суттєво впливають на підприємство взагалі й фінансову стійкість зокрема і зовнішні фактори:

1) економічні умови господарювання;

2) політична стабільність;

3) техніка і технологія;

4) платоспроможний попит споживачів;

5) економічна і фінансово – кредитна законодавча база;

6) соціальна і екологічна ситуація в суспільстві;

7) податкова політика;

8) рівень конкурентної боротьби;

9) розвиток фінансового і страхового ринку.

Слід зазначити, що внутрішні та зовнішні фактори взаємопов'язані, але їх вплив на фінансову стійкість підприємства може бути різноспрямованим, тобто одні впливають позитивно, інші – негативно. Тому позитивний вплив певного фактора може бути зниженим або повністю ліквідований негативним впливом іншого, більш вагомого фактора [4].

Аналіз стійкості фінансового стану з урахуванням впливу не тільки внутрішніх, але й зовнішніх факторів дозволяє відповісти на запитання: на скільки правильно підприємство управляло фінансовими ресурсами протягом попереднього періоду. Важливо, щоб стан фінансових ресурсів відповідав вимогам ринку та потребам розвитку підприємства, оскільки недостатня фінансова стійкість може призвести до неплатоспроможності підприємства та відсутності в нього засобів для розвитку виробництва, а надлишкова - перешкоджати розвитку, обтяжувати витрати підприємства зайвими запасами й резервами.

Таким чином, можна рекомендувати:

– проводити постійний моніторинг та оперативний аналіз показників фінансового стану підприємства з урахуванням визначених чинників;

– удосконалювати інформаційно-методичне забезпечення аналізу та форми фінансової звітності, що дозволить підвищити аналітичні можливості та реальність оцінки майна.

Фінансова стійкість є основним компонентом загальної стійкості підприємства, розглядається як стабільність фінансового стану, можливість виконувати зобов'язання перед кредиторами, бюджетом та власниками за рахунок збалансування власних фінансових ресурсів та позик. В умовах складної фінансово-економічної ситуації в Україні, яка пов'язана з зовнішніми глобальними проблемами та внутрішньою складною соціально-економічною ситуацією, підприємствам необхідно вжити усіх можливих заходів щодо стабілізації фінансово-господарської діяльності.

Список використаних джерел

1. Аверіна М. Ю. Аналіз та оцінка фінансового стану підприємства: шляхи покращення. – 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sworld.com.ua/konfer29/420.pdf
2. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навч. посібн. / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмежицька. – К. : Вид-во КНЕУ, 2005. – 592 с.
3. Оспіщев В.І. Класифікація чинників впливу на фінансову стійкість підприємств /В.І. Оспіщев, І.В. Нагорна // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфериторгівлі і послуг : зб. наук. праць. / редкол.: О.І. Черевко (відпов. ред.) та ін. – Харків : Вид-во Харків.ДУ харчування та торгівлі. – 2009. – Вип. 2(10). – 694. – С. 218-223.
4. Рудницька О. М. Шляхи покращення фінансового стану українських підприємств / О. М. Рудницька, Я. Р. Біленська // Національний університет "Львівська політехніка". – 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vlp.com.ua/files/special/19.pdf
5. Сізова А. В. Економічна сутність фінансової стійкості підприємства та напрями її забезпечення / А. В. Сізова, О. В. Люта // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. – 2012. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bulletin.uabs.edu.ua/store/eco/2012/763f78efa62fca9ca3e3c48b8b019374.pdf
6. Слободян А. В. Аналіз і прогнозування фінансової стійкості підприємства в сучасних умовах / А. В. Слободян // Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету "Економічна думка". – 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://econa.org.ua/index.php/econa/article/view/638

Шутко К.Ю., наук. кер. Гайдаєнко О.М., к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет, м. Одеса

СИТУАЦІЙНИЙ ОПЕРАТИВНИЙ АНАЛІЗ

Ринкова економіка характеризується динамічністю ситуації як виробничої, комерційної, фінансової діяльності підприємства, так і його зовнішнього середовища. В цих умовах оперативний (ситуаційний) аналіз набуває особливого значення [1].

Ситуаційний підхід в управлінні направлений на вивчення і оцінку змін, що виникають на підприємстві в умовах специфічних обставин або ситуацій життєдіяльності підприємства [5, с. 31]. Оперативний (ситуаційний) аналіз проводиться відразу після здійснення господарських операцій або зміни ситуації за короткі відрізки часу (зміну, добу, декаду і тощо). Мета його - швидко виявляти недоліки і впливати на господарські процеси. Ситуаційний оперативний аналіз спрямований на: діагностику появи проблемних ситуацій, оцінку можливостей виникнення надзвичайних проблемних ситуацій, визначення ступеня загрози проблеми, оцінку пріоритетності проблем, пошук можливостей мобілізації резервів подолання проблемних ситуацій, обгрунтування можливостей координації дій для виживання в складний період і для виходу на нову спіраль циклічного розвитку підприємства [5, с. 32].

Оперативний аналіз проводять звичайно за такими групами показників: виробництво; відвантаження і реалізація продукції; використання робочої сили; застосування

виробничого устаткування і матеріальних ресурсів; собівартість; прибуток і рентабельність; платоспроможність. У процесі аналізу кожен із цих узагальнюючих показників деталізується й доповнюється частковими.

Характерною рисою оперативного аналізу є дослідження натуральних показників і його відносна неточність, пов’язана з приблизністю розрахунків. Але цей недолік не знижує значення оперативного аналізу. Великі перспективи підвищення точності та швидкості оперативного аналізу при одночасному зниженні його трудомісткості відкриваються з упровадженням АСУ підприємством [2, с. 48].

Оперативний аналіз охоплює:

- визначення відхилення від плану за основними якісними та кількісними показниками роботи підприємства і його підрозділів;

- оцінювання ступеня впливу різних факторів на відхилення від плану за цими показниками;

- з’ясування конкретних причин дії окремих факторів і установлення винуватців недоліків;

- швидке розроблення й здійснення заходів, спрямованих на усунення негативних факторів [3].

Оперативний ситуаційний аналіз проводять поетапно. На першому етапі визначають джерела проблемних ситуацій (джерела дестабілізації). Їх можна розділити на такі групи: економічні проблеми, техногенні ситуації, державна і міжнародна політика, фінансово-економічна діяльність, соціально-психологічний клімат. Причинами проблемних ситуацій можуть стати чинники внутрішнього і зовнішнього середовища діяльності підприємства [5, с. 31].

До чинників внутрішнього середовища дестабілізації роботи підприємства належить: недосконаліть технічної профілактики роботи машин і механізмів, порушення правил техніки безпеки і охорони праці, зміна управлінського персоналу і стилю керівництва, конфліктні ситуації виробничого і соціально психологічного характеру, висока плинність кадрів і низький рівень організації праці і тому подібне.

До чинників зовнішнього середовища дестабілізації належать: революційні науково-технічні досягнення; руйнування традиційних політичних, економічних і культурних зв'язків; дії конкурентів, владних структур, громадських організацій; компрометуючі дії і розповсюдження чуток; промислове шпигунство і просочування інформації, яка складає комерційну таємницю підприємства; аварії, стихійні лиха і тому подібне [5, с. 32].

Об'єктами аналізу в системі оперативного контролю і регулювання є звітні (облікові) показники стану планів-графіків виробничої, інвестиційної та фінансової діяльності, договірних зобов'язань за окремими угодами та контрактами, дотримання норм і нормативів ресурсозабезпечення та ресурсовикористання тощо. Водночас до цього типу аналітичних досліджень належить оперативний моніторинг стану внутрішнього і зовнішнього економічного середовища діяльності суміжних центрів відповідальності, результатів планових коректувань за всіма видами діяльності підприємства, зміни кон'юнктури ринку та поведінки партнерів і конкурентів та ін. Результатами аналітичних досліджень у цьому аспекті є складені аналітичні відомості про відхилення фактичного стану об'єктів дослідження від регламентних параметрів, кількісні і якісні оцінки можливих наслідків подібних відхилень, напрацювання контрзаходів щодо приведення цієї системи у регламентний стан.

Оперативний економічний аналіз близький у часі до моменту здійснення господарських операцій. Він грунтується на даних первинного обліку (оперативно-технічного, бухгалтерського і статистичного) і безпосереднього спостереження за процесом виробництва, бесідах з працівниками. Тому згодом легше розкривати причини недоліків у роботі та їх конкретних винуватців, виявляти резерви і своєчасно вживати відповідних заходів. При використанні цього аналізу в поєднанні з внутрішньогосподарським розрахунком виробничих підрозділів та підрядною формою організації праці швидше виявляються недоліки в роботі та невикористанірезерви, тому що в цьому випадку самі керівники матеріально зацікавлені в ефективності результатів аналізу. З іншого

боку, такий аналіз сприяє зміцненню внутрішнього комерційного розрахунку, тому що дозволяє постійно оцінювати підсумки роботи і вчасно усувати неполадки [2, с. 50].

Глибина аналітичних досліджень у ситуаційному менеджменті залежить від виду ситуацій. Найчастіше розглядають три види ситуацій: звичайна, кризова і надзвичайна. Розробка оперативних управлінських рішень у різних ситуаціях залежить від можливостей оцінки стану об'єкта. Як правило, розглядають такі варіанти [5, с. 32]:

- стан середовища однозначний і строго визначений;

- стан середовища багатозначний і пов'язаний з необхідністю вірогідних оцінок випадкових процесів;

- стан середовища багатозначний, але його зміна не піддається імовірнісній оцінці.

На інформаційній базі оперативного контролю та економічного аналізу здійснюється регулювання економічних процесів шляхом коригування планів, удосконалення інформаційних потоків оперативного обліку, зміни логістичних систем тощо. Його особливістю є поширення сфери досліджень від узагальнюючих параметрів оперативного загальногосподарського управління до широкого спектра параметрів управління на рівні внутрішніх структурних підрозділів і конкретних виконавців. Тому в зоні оперативного економічного аналізу на рівні підприємства будуть лише показники щоденної оперативної звітності, які можуть або повинні подаватися у діючій інформаційній системі (рух коштів на розрахунковому рахунку, реалізація продукції за договорами і т. ін.).

Повний перелік показників оперативної звітності суб'єктів господарювання визначається можливостями впроваджених інформаційних технологій і систем. На рівні внутрішньогосподарських підрозділів і центрів відповідальності визначається спеціальний перелік показників оперативного обліку і звітності , достатніх для забезпечення якісного оперативного управління в межах їх компетенції [4].

До інструментарію ситуаційного оперативного аналізу також відноситься метод визначення “дерева можливих небезпек і погроз”. Така модель передбачає алгоритм переходу від глобальної проблеми до локальних проблем і причин її виникнення. З такою ж метою використовують модель сітьового графіка, що дозволяє визначити критичний шлях подолання проблемної ситуації [5, с. 33].

Під час розв'язання комплексу аналітичних задач оперативний аналіз стає частиною технологій поточного управління, що дає можливість своєчасно реагувати на будь-які зміни стану внутрішнього і зовнішнього середовища. Проте наявність об'єктів оперативного аналізу залежить від галузевих, організаційних, соціологічних та інших характеристик економічної системи будь-якого порядку. Головною умовою стають інформаційні технології і системи, що впроваджені і використовуються у практиці виробничо-фінансового менеджменту. Сучасні інформаційні системи дають змогу максимально оперативно формувати економічну картину будь-якого суб'єкта господарювання з погляду доцільного і можливого оперативного реагування [4].

Отже, ситуаційний оперативний аналіз проводиться одразу після здійснення господарських операцій або зміни ситуації за короткий відрізок часу з метою оперативно виявити недоліки і швидко впливати на господарські процеси.

Список використаної літератури:

1. Аналіз господарської діяльності підприємства [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://bibliograph.com.ua/deyatelnost-predpriyatiya-2/3.htm
2. Богатко О.М. Основи економічного аналізу господарюючого суб'єкта. - М.: Фінанси і статистика, 2000. – С. 47-50.
3. Види економічного аналізу, їх класифікація [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://studopedia.org/9-56658.html
4. Економічний аналіз [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1112110341878/ekonomika/operativniy_ekonomichniy_analiz
5. Гайдаєнко О. М., Шевчук Н. С. Управлінський аналіз / О. М. Гайдаєнко, Н. С. Шевчук // Молодой ученый. - 2015 — С. 31-34. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/ 123456789/3752/1/%D0%A3% D0%BF%D1%80% D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B8%D0%B9%20 %D0%B0%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%96%D0%B7

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
СВІТОВИЙ БАНК
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ім. В. Гетьмана
ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГІВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПОЛОЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МОЛДАВСЬКА ЕКОНОМІЧНА АКАДЕМІЯ

«ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ»

Тези доповідей
IV МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ КОНФЕРНЦІЇ
26 травня 2016 року

Присвяченій 95-річчю
Одеського національного економічного університету

Підписано до друку 20.05.2016 р.
Формат 60х84/8. Папір Офс.
Ум. арк. 44,64. Наклад 300 примірників.

Видання та друк: ФОП Грінь Д.С.,
73033, м. Херсон, а/с 15
e-mail: dimg@meta.ua
Свід. ДК № 4094 від 17.06.2011