УДК 651.012.12

# ПРОБЛЕМИ Й ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В УКРАЇНІ: ТЕОРЕТИКО-ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ І МІЖНАРОДНІ ВИМОГИ

© 2016 **СИСЮК С. В.**

*УДК 651.012.12*

**Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги**

*Цілями статті є: формування теоретичної аргументації та формалізації методу обґрунтування доцільності обрання конкретного виду організації обліку; розробка пропозицій щодо вдосконалення категорійного апарату для уточнення деяких чинних нормативно-правових актів; окреслення актуальних напрямів вирішення методологічних проблем, що існують в обліку у зв'язку з міжнародною та європейською орієнтацією України. Встановлено основні проблеми, які належить вирішити для забезпечення досягнення прозорості й зрозумілості вітчизняних облікових даних. Доведено, що основою вирішення проблеми узгодженості української системи обліку з міжнародними та європейськими вимогами є потреба в ідентифікації поняття «організація обліку». На цій підставі запропоновано сформульовано авторське визначення цього поняття. Формалізовано метод вибору адекватної для конкретного підприємства форми організації обліку. Згруповано проблеми, що гальмують імплементацію міжнародних вимог у національну практику обліку. Актуальним напрямом наукових досліджень є пошук шляхів подолання проблем і труднощів адаптації національної системи обліку до міжнародних стандартів з мінімальними ризиками й затратами.*

***Ключові слова:*** *бухгалтерський облік, удосконалення, законодавство, міжнародні вимоги, європейська орієнтація.*
***Рис.:*** *1.* ***Формул:*** *1.* ***Бібл.:*** *12.*

***Сисюк Світлана Василівна*** *– кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)*
***E-mail:*** *svitva0406@ukr.net*

*УДК 651.012.12*

***Сысюк С. В. Проблемы и перспективы совершенствования организации учета в Украине: теоретико-прикладные аспекты и международные требования***

*Целями статьи являются: формирование теоретической аргументации и формализации метода обоснования целесообразности избрания конкретного вида организации учета; разработка предложений по совершенствованию категориального аппарата для уточнения некоторых действующих нормативно-правовых актов; обоснование актуальных направлений решения методологических проблем, существующих в учете в связи с международной и европейской ориентацией Украины. Установлены основные проблемы, которые предстоит решить для обеспечения достижения прозрачности и понятности отечественных учетных данных. Доказано, что основой решения проблемы, касающейся согласования украинской системы учета с международными и европейскими требованиями, является идентификация понятия «организация учета». В связи с этим сформулировано авторское определение этого понятия. Формализован метод выбора адекватной для конкретного предприятия формы организации учета. Сгруппированы проблемы, связанные с имплементацией международных требований. Актуальным направлением научных исследований является поиск путей преодоления проблем и трудностей адаптации национальной системы учета с международными стандартами с минимальными рисками и затратами.*

***Ключевые слова:*** *бухгалтерский учет, усовершенствование, законодательство, международные требования, европейская ориентация.*
***Рис.:*** *1.* ***Формул:*** *1.* ***Библ.:*** *12.*

***Сысюк Светлана Васильевна*** *– кандидат экономических наук, доцент кафедры учета в государственном секторе экономики и сфере услуг, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)*
***E-mail:*** *svitva0406@ukr.net*

*UDC 651.012.12*

***Sysyuk S. V. Problems and Prospects of Improvement of Accounting in Ukraine: Theoretical-Applied Aspects and International Requirements***

*Objectives of this article are: formulation of theoretical reasoning and formalization of the method for substantiating the expediency of selecting particular type of accounting; elaboration of suggestions on improving the categorical apparatus to clarify some of the existing normative-legal acts; substantiation of some actual directions of solving the methodological problems existing in accounting in connection with the international and European orientation of Ukraine. The article determines the main problems to be solved when providing achieving the transparency and clarity of domestic accounting data. It is proved that the basis for a solution to the problem concerning the harmonization of Ukrainian accounting system with international and European requirements, is the identification of the concept of «organization of accounting». In this regard, the author's definition of this concept has been formulated. The method for selecting adequate for a particular company accounting form has been formalized. The problems associated with the implementation of international standards have been grouped. Topical direction of scientific research is to find ways to overcome the problems and difficulties when adapting national system of accounting to international standards with minimal risk and cost.*

***Keywords:*** *accounting, improving, legislation, international requirements, European orientation.*
***Fig.:*** *1.* ***Formulae:*** *1.* ***Bibl.:*** *12.*

***Sysyuk Svitlana V.*** *– PhD (Economics), Associate Professor of the Department of Accounting in the Public Sector and Service Sector, Ternopil National Economic University (11 Lvivska Str., Ternopil, 46020, Ukraine)*
***E-mail:*** *svitva0406@ukr.net*

Орієнтація на міжнародні та європейські глобалізаційні процеси в Україні суттєво позначається на правових і юридичних основах діяльності суб'єктів господарювання. Особливо проблематичним є узгодження підходів до ідентифікації та оцінки ресурсного забезпечення, приведення показників звітності вітчизняних підприємств у співвимірність з іноземними фірмами (партнерами), досягнення прозорості та відкритості даних тощо. Своєю чергою, це вимагає формування нових чи вдосконалення чинних теоретико-організаційних основ системи обліку. Він, як інформаційна база управління й ключовий інструмент впливу на суспільні відносини та рівень соціально-економічного розвитку, повинен відповідати цілям інтеграційних процесів і потребам та інтересам розвитку національної економіки.

Аналіз інвестиційної привабливості України було проведено Європейською бізнес-асоціацією (ЕВА) на початку 2016 р. шляхом опитування перших осіб компаній, які входять у неї. Близько 80% респондентів стверджують, що не зауважили позитивних зрушень і не задоволені станом українського законодавства з питань інвестування. 37% вважають, що інвестиційний клімат наразі знаходиться на тому ж рівні, що й у жовтні 2015 р. 49% не очікували поліпшення в 1 кварталі 2016 р. Показник індексу інвестиційної привабливості на цей час склав 2,57 за 5-бальною шкалою, тобто продовжує залишатися в негативній площині – є нижчим за 3 бали, які вважаються нейтральним значенням (*рис. 1*) [12].

та її цільовими завданнями й метою. Особливо активізувалися дослідження такого важливого напряму в останні роки, що пов'язане і з європейською орієнтацією України, і з посиленням розвитку міжнародних зв'язків. Зокрема в цьому контексті формували свої пропозиції такі науковці, як П. С. Безруких, В. С. Лень, А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, М. Р. Лучко, Н. В. Бутенко, Н. М. Хорунжак, А. А. Макурін.

Найперше, на чому акцентують свою увагу українські науковці, – це визнання та обґрунтування потреби в удосконаленні бухгалтерського обліку з метою приведення його у відповідність до вимог

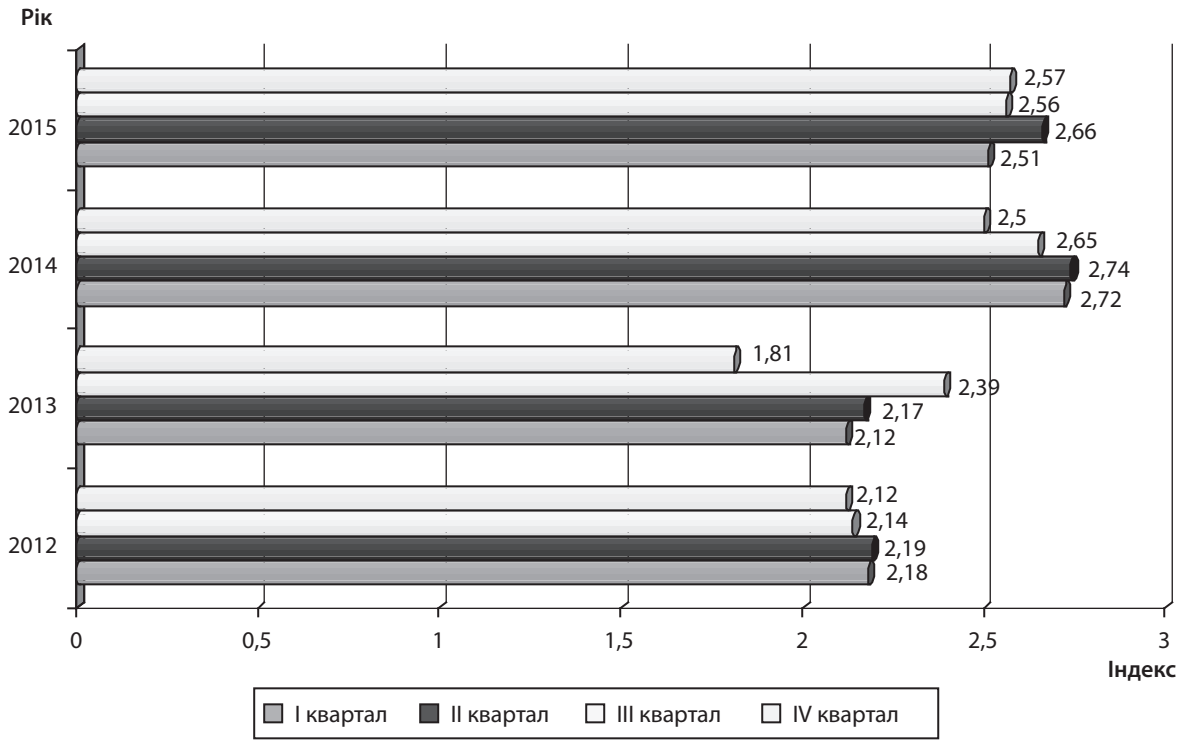


**Рис. 1. Індекс інвестиційної привабливості України у 2012–2015 рр. [12]**

Таке негативне значення аналізованих показників пояснюється такими основними чинниками, як недосконаліть податкової системи та відсутність реформ і позитивних змін з цих питань. Чверть опитаних (25%) вважають, що саме податковий тиск на платників податків є основною причиною, яка перешкоджає залученню іноземних інвестицій в економіку України [12].

Наступною причиною низького індексу інвестиційної привабливості є незбалансованість і неузгодженість в питаннях бізнесу та його інформаційного забезпечення. Іншими словами, йдеться про недостатню відповідність чинної системи бухгалтерського обліку запитам інвесторів. Таким чином, важливою проблемою, яку належить вирішити і в науковому, і в практичному планах, є узгодження законодавчих норм у питаннях бухгалтерського обліку й звітності та формування облікової системи, здатної задовольняти запити різних користувачів у інформації для контролю та прийняття управлінських рішень.

Проблемність розв'язання такого завдання пов'язана з особливостями діючої в Україні організації обліку міжнародних стандартів і забезпечення адекватності й зрозумілості облікових даних.

Так, Н. В. Бутенко та О. М. Халковський, обґрунтовуючи напрями вдосконалення державного управління у сфері бізнесу, цілком справедливо акцентують увагу на тому, що ефективне його застосування можливе за умови, коли буде досягнута «прозорість та підзвітність (розроблені чіткі вимоги щодо прозорості та підзвітності державних підприємств, підвищення транспарентності та доступу до інформації, удосконалення стандартів розкриття інформації, підготовка детальних оглядів підприємств державного сектора, введення фінансового аудиту та підвищення стандартів)» [2, с. 46].

Цієї ж позиції дотримується Н. М. Хорунжак, яка, аналізуючи перспективи розвитку української системи обліку, стверджує, що для досягнення прозорості й зрозумілості облікових даних потенційним користувачам «варто здійснити удосконалення форм документації, або, за потреби, запропонувати додаткові облікові документи, адаптовані до запитів системи управління

й зручні для здійснення аналізу з метою прийняття рішень» [9, с. 274].

На потребі узгодження підходів до ведення обліку та забезпечення ідентичності інтерпретації даних акцентує увагу інший науковець – А. А. Макурін. Він зазначає, що «вітчизняне законодавство та стан економіки, на жаль, зараз не відповідає європейським вимогам, що спричиняє потребу в його модернізації [4, с. 233].

Загалом, аналіз літературних джерел і законодавства з питань бухгалтерського обліку України свідчить, що єдиного підходу на сьогоднішній у питанні організації обліку, яка б відповідала міжнародним вимогам, не досягнуто. Зокрема, навіть саме поняття «організація бухгалтерського обліку» має різноманітні трактування. Наприклад, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [8] у «Загальних положеннях» (стаття 1. Трактування термінів) не містить означення «організації обліку». Сутність, яка законом вкладається в нього, можна визначити у контексті статті 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві – п. 4, у якому зазначено, що для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства [8].

Таким чином, відповідно до законодавства організація обліку зводиться до вибору структурного підходу. Обґрунтування такого вибору вимагає врахування низки чинників і застосування певних процедур.

Однак розробок щодо методу математичного обґрунтування цього вибору, як і ініціатив щодо законодавчої ідентифікації низки важливих понять, зокрема поняття «організація обліку», недостатньо. Відповідно до цього *метою* написання статті є формування теоретичної аргументації та формалізація методу обґрунтування доцільності обрання конкретного виду організації обліку, розробка пропозицій щодо вдосконалення категорійного апарату для уточнення деяких чинних нормативно-правових актів і окреслення актуальних напрямів вирішення методологічних проблем, що існують в обліку у зв'язку з міжнародною та європейською орієнтацією України.

Найбільш суттєвим недоліком здійснення такого вибору методу обґрунтування доцільності обрання того чи іншого виду організації обліку є взяття за основу здебільшого розміру підприємства (який визначається через урахування кількості його працівників, або обсягів діяльності) та потреби (думки) керівництва з приводу форми організації обліку та її виду. Зазвичай математичні обґрунтування у вітчизняній практиці, як і оцінка ефективності організації обліку загалом та кожної з її складових зокрема, не здійснюється або проводиться вкрай рідко. Варто визнати той факт, що аналітично-оцінкові розрахунки й обчислення ефективності організації обліку недостатньо популярні для переважної частини українського бізнесу. Попри це, саме їх використання, навіть у найбільш примітивному варіанті, могло б убезпечити суб'єктів господарювання від низки негативних явищ з економічними наслідками.

Не вдаючись до детального аналізу існуючих методів оцінки, зазначимо, що найпростішим її методом є встановлення співвідношення між загальною кількістю управлінських завдань, які необхідно вирішити ($TM_{\max}$) і кількістю завдань, які можна вирішити на основі даних, які продукуватимуться системою обліку за умови вибору конкретної його організації ($TMD_{possible}$):

$$K_{es} = TMD_{possible} / TM_{\max}. \quad (1)$$

При цьому щодо значення обчислюваного коефіцієнта слід вказати обмеження, яке відображується виразом $K_{es} \geq 0{,}5$. Якщо показник менший від 0,5, то система обліку неефективна, і, відповідно, її організація не відповідає управлінським запитам і обрана неправильно.

У переважній більшості підприємств система обліку відповідає цим вимогам, оскільки дозволяє вирішувати понад 50 відсотків управлінських завдань. Однак в умовах посилення конкуренції та виходу на міжнародний рівень вимоги до організації обліку зростають. Тому чим вищим є значення пропонованого коефіцієнта, тим якіснішим буде інформаційне забезпечення управління і більш ефективною діяльність суб'єктів господарювання загалом.

Формування більш деталізованих підходів до оцінки та їх формалізація вимагає ретельного аналізу вихідних умов і складових організації обліку. У цьому плані важливо врахувати навіть існуючі позиції означення поняття «організація бухгалтерського обліку». Як уже було зазначено, чинним українським законодавством не дається чіткої ідентифікації досліджуваного поняття. У науковій думці та серед обліковців-практиків в основному воно розглядається як:

1) сукупність дій [5, с. 6];

2) система (сукупність) умов та елементів [1, с. 12; 6, с. 40];

3) система методів і засобів [7, с. 5].

Можливі також комбінативні варіанти та поєднання в одному означенні усіх вищевказаних підходів. З позиції ідентифікації організації обліку та розвитку можливостей її оцінки наявність великого різноманіття трактувань несприятливе для вироблення уніфікованого методу оцінювання. Тому важливо максимально узгодити наявні пропозиції. Зведення усіх визначень до одного трактування вимагає врахування семантики значень, які вкладаються у зміст трактувань. Тому узагальнюючим варіантом може бути зведення означення до того, що під організацією обліку слід розуміти комплекс заходів, який дозволяє сформувати раціональну й ефективну систему обліку діяльності суб'єкта господарювання, здатну задовольняти управлінські запити в інформації (інформаційні базі), необхідній для прийняття рішень.

До таких заходів належать: дослідження специфіки діяльності суб'єкта господарювання; формування облікової політики; обрання найбільш прийнятної форми бухгалтерського обліку, засобів і програмного продукту його ведення; обґрунтування структури бухгалтерської служби (або, як зазначено в Законі про бухгалтерський облік, «форми організації обліку»); установлення обсягів облікових робіт і розробка штатного розкладу (обчислення кількості облікових працівників); складання посадових інструкцій та графіку документообороту (важливо дотримуватися принципу оптимальності) та ін. Проте такий підхід визначає організацію бухгалтерського обліку у вузькому розумінні, тобто на рівні суб'єкта діяльності.

Слід зазначити, що попри усю важливість та залежність рівня ефективності бухгалтерського обліку від вищевказаних заходів, слід визнати ряд інших чинників, що мають більш глобальне спрямування. Зокрема, організація обліку суб'єкта діяльності повною мірою залежить від національного підходу до його ведення, або, іншими словами, – від національної системи бухгалтерського обліку. Остання на законодавчому рівні визначає його методологічне, організаційне й методичне забезпечення.

Важливу роль в цьому процесі відграє Директива 2013/34/ЄС Європейського парламенту і Ради від 26.06.2013 р. «Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і відповідні звіти окремих видів компаній [10]. Нею, зокрема, встановлено низку можливостей для складання скороченої звітності для різних видів підприємств, що особливо важливо для малих і середніх підприємств.

Певні напрацювання в цьому напрямі вже зроблені в Україні, зокрема полегшено облік для малих підприємств, уніфіковано підхід до складання фінансової звітності. Значна частина національного законодавства в цій сфері вже імплементована, однак все ж таки існує низка не лише законодавчих, а й організаційних проблем, пов'язаних з їх практичним використанням і впровадженням.

Першою необхідною умовою, як свідчить реальна практика імплементації міжнародних стандартів обліку та законодавства Європейського Союзу, є потреба в узгодженні принципів обліку й підготовка законодавчого підґрунтя їх дотримання в Україні. Слід зауважити, що окремі з них важко виконувані в українських реаліях. Наприклад, дотримання принципу нарахування вимагає формування адекватних юридичних підстав, спрямованих на вдосконалення політики погашення дебіторської заборгованості. В Україні на сьогоднішній день, окрім штрафних санкцій щодо порушників строків її погашення, інші, зокрема економічні важелі (застосування скидок, знижок і т. ін. механізмів), мало розвинуті. Іншим вітчизняним принципом обліку, який суперечить застосуванню рекомендацій міжнародних стандартів, зокрема в питаннях валюти, є принцип єдиного грошового вимірника. Названим принципом унеможливлюється застосування функціональної валюти підприємства, адже вітчизняні стандарти чітко вказують на використання в цій якості лише національної валюти України – гривні.

Багато питань виникає і з приводу складу об'єктів обліку, захисту інформаційних даних і позиціонування конфіденційної інформації, підходів до визначення результатів діяльності тощо. Зокрема слід погодитися з позицією М. Р. Лучка, який з цього приводу зазначає, що ті зміни, котрі відбулися в оточенні суб'єктів господарювання, привели до ситуації, що традиційні фактори виробництва, такі, як земля, праця, капітал, втратили домінуючі позиції на користь інформації та знань людини, яка їх має та може використати. У науці та на практиці панує беззаперечне переконання, що настав час знань, в якому психологія та свідомість займають найбільше місце в управлінні в цілому [3, с. 36].

Справедливість такого твердження знаходить втілення в практичній діяльності суб'єктів господарювання в сучасних умовах. Лише ті з них, які активно використовують людські знання, у тому числі в галузі бухгалтерського обліку, досягають кращих результатів діяльності. Проявляється це через активізацію прийняття оптимізаційних рішень, базованих на особистісному досвіді, професійній інтуїції та компетентісних знаннях. Деякі кроки, пов'язані з вирішенням проблемних питань ідентифікації фаховості та забезпечення дотримання етичних норм у бухгалтерській професії, зроблені в Україні через визнання доцільності дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів, авторське право на який належить Міжнародній федерації бухгалтерів [11].

Фактичне дотримання положень названого Кодексу вимагає вирішення проблеми ідентифікації суб'єктів, які зобов'язані виконувати його норми. Сам Кодекс накладає деяке обмеження з цього приводу, оскільки у визначенні термінів вказує на те, що професійні особи (професійний бухгалтер і професійний бухгалтер у бізнесі), які зобов'язані керуватися Кодексом, мають бути членами організації, яка входить до Міжнародної федерації бухгалтерів. Наразі в Україні таких організацій лише дві: Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) та Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА). Таким чином, коло осіб, що входять до переліку таких, що мають дотримуватися професійної бухгалтерської етики, обмежене членами названих інституцій.

Таким чином, вирішення проблеми дотримання професійної етики вітчизняними обліковими працівниками вимагає вдосконалення українського законодавства. При цьому варто розмежувати щонайменше два рівні – міжнародний, який визначається Кодексом етики професійних бухгалтерів і курується Міжнародною федерацією бухгалтерів, і національний, котрий потребує формування українського законодавства. Мінімізація відмінностей між ними дасть змогу посилити довіру до вітчизняних облікових даних з боку зацікавлених користувачів у міжнародному просторі.

Зацікавленість України в розвитку законодавчого регулювання норм етичної поведінки має дві реальні підвалини. *По-перше*, результатом стане підвищення довіри до українських професійних організацій, їх членів і

тих облікових даних, які вони підтверджують. *По-друге*, внутрішнє врегулювання професійної бухгалтерської етики позитивно позначиться на правдивості й достовірності звітності, сприятиме зростанню взаємної довіри між вітчизняними контрагентами.

Окрім того, важко здійснювати трансформаційні реформаційні зміни без відповідної підготовки національної свідомості, особливо щодо бухгалтерської професії, ролі облікових працівників, їхнього ставлення до виконуваних обов'язків, готовності до навчання та сприйняття більш високих вимог до якості роботи, рівня професійної майстерності та компетентності.

Негативні тенденції членства в професійних бухгалтерських інституціях України не є свідченням пасивності вітчизняних облікових працівників. Швидше за все – це результат складності процедур проходження сертифікації. Практикуючі бухгалтери (мається на увазі не фахівці професійного бізнесу, зокрема консалтингових, аудиторських фірм), виконуючи свої професійні обов'язки в суб'єкті господарювання (виробництво, надання послуг) не завжди мають можливість на тривалий термін відлучитися з підприємства для проходження навчання та здачі іспитів. Для багатьох з них також неприйнятні вартісні критерії сертифікації. Окрім цього, власники не вимагають наявності сертифікату при прийомі на роботу. Ці та низка інших чинників не сприяють активному здійсненню процесу сертифікації та зацікавленості облікових працівників у його проходженні.

Мінімізація негативних чинників, одним з яких є недостатність довіри до даних бухгалтерського обліку й звітності в Україні, уможливить подальше зростання інвестиційної привабливості вітчизняного бізнесу.

Важливу роль у цьому процесі відіграло прийняття Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Але слід визнати наявність проблем, що пов'язані з їх запровадженням. Зокрема, через те, що в них містяться положення, які мають суперечливий характер з іншими чинними правовими українськими нормами, у тому числі вищої юридичної сили.

## ВИСНОВКИ

Загалом же можна виділити три основні групи проблем, що гальмують імплементацію міжнародних вимог у національну практику обліку. Це проблеми нормативно-правового регулювання, професійного навчання й підвищення кваліфікації і внутрішньогосподарські особливості.

Виокремлені три групи проблем та їх складові не характеризують усю сукупність наявних труднощів, які мають бути предметом уваги та дослідження. Їхнє позиціонування лише вказує на важливість наукових пошуків подолання тих ускладнень, які виникають на шляху гармонізації обліку. Тому актуальним напрямом наукових досліджень є пошук шляхів подолання проблем та труднощів адаптації національної системи обліку до міжнародних стандартів з мінімальними ризиками й затратами. ■

## ЛІТЕРАТУРА


**1. Безруких П. С.** Организация бухгалтерского учета на предприятиях / П. С. Безруких. – М. : Финансы, 1966. – 208 с.

**2. Бутенко Н. В.** Державний сектор економіки: сучасний стан і перспективи розвитку / Н. В. Бутенко, О. М. Халковський // Бізнес Інформ. – 2015. – № 8. – С. 41–46.

**3. Лучко М. Р.** Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2015. – № 1(2). – С. 33–38.

**4. Макурін А. А.** Проблеми облікового забезпечення господарських операцій в контексті євроінтеграції України / А. А. Макурін // Бізнес Інформ. – 2014. – № 11. – С. 233–237.

**5.** Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / За ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

**6.** Організація бухгалтерського обліку : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.

**7.** Організація бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко. – К. : Вища школа, 1986. – 256 с.

**8.** Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011 р. № 3614-VI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14

**9. Хорунжак Н. М.** Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ у сучасних умовах / Н. М. Хорунжак // Бізнес Інформ. – 2013. – № 12. – С. 269–275.

**10.** Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF

**11.** Code of Ethics for professional Accountants [Електронний ресурс] // IFAC. – Режим доступу : https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf

**12.** EBA Investment Attractiveness Index [Електронний ресурс] // ABOUT THE EBA. – Режим доступу : http://www.eba.com.ua/en/about-eba/indices/investment-attractiveness-index


## REFERENCES


Bezrukikh, P. S. *Organizatsiya bukhgalterskogo ucheta na predpriyatiyakh* [Organization of accounting in enterprises]. Moscow: Finansy, 1966.

Butenko, N. V., and Khalkovskyi, O. M. "Derzhavnyi sektor ekonomiky: suchasnyi stan i perspektyvy rozvytku" [Public sector: current state and prospects of development]. *Biznes Inform*, no. 8 (2015): 41-46.

"Code of Ethics for professional Accountants" IFAC. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf

"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" http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF

"EBA Investment Attractiveness Index" ABOUT THE EBA. http://www.eba.com.ua/en/about-eba/indices/investment-attractiveness-index

Kuzminskyi, A. M., and Sopko, V. V. *Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku i analizu hospodarskoi diialnosti* [Organization of accounting and business analysis]. Kyiv: Vyshcha shkola, 1986.

Khorunzhak, N. M. "Orhanizatsiini zasady rozvytku systemy obliku biudzhetnykh ustanov u suchasnykh umovakh" [Organizational basis for the development of the accounting systems of budget institutions under modern conditions]. *Biznes Inform*, no. 12 (2013): 269-275.

[Legal Act of Ukraine] (1999). http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14

Luchko, M. R. "Piznannia v rozvytku teorii bukhhalterskoho obliku" [Knowledge in the development of accounting theory]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Seriia «Ekonomika»*, no. 1 (2) (2015): 33-38.

Makurin, A. A. "Problemy oblikovoho zabezpechennia hospodarskykh operatsii v konteksti yevrointehratsii Ukrainy" [Issues accounting ensure that business transactions in the context of European integration of Ukraine]. *Biznes Inform*, no. 11 (2014): 233-237.

*Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku* [Organization of accounting]. Zhytomyr: Ruta, 2002.

*Orhanizatsiia bukhhalterskoho obliku* [Organization of accounting]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2006.

UDC 657

# MODELS AND FACTORS OF AUDIT AND NAS PRICING: LITERATURE OVERVIEW

© 2016 **SHULHA S. V.**

*UDC 657*

**Shulha S. V. Models and Factors of Audit and NAS Pricing: Literature Overview**

*The research is aimed at analyzing audit and NAS pricing models evolution with application of the narrative approach and testing the hypothesis of multivariable mixed stochastic development of audit pricing models by the data envelopment analysis. The main findings support the hypothesis of pricing models shift from endogenous to exogenous factors that can be explained by the growing pressure of main stakeholders – clients and regulators – through their control of ethical, quality, social and public governance issues. The DEA allowed to range the factors in 3 main groups: 1) direct factors influencing pricing decision; 2) indirect factors influencing pricing decision; 3) one-off, episode factors of influence. With regard to the obtained results further research should be focused on challenges for developing countries affecting audit and NAS pricing models.*

***Keywords:*** *audit fees, pricing models, unit costs, audit market.*
***Tabl.:*** *2.* ***Bibl.:*** *30.*

***Shulha Svitlana V.*** *– PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit, The National Academy of Statistics, Accounting and Auditing (1 Pidhirna Str., Kyiv, 04107, Ukraine)*
***E-mail:*** *stshulga@ukr.net*

*УДК 657*

***Шульга С. В. Моделі та фактори ціноутворення в аудиті та неаудиторських послугах: огляд літератури***

*Дослідження спрямоване на аналіз витоків еволюції моделей ціноутворення в аудиті та неаудиторських послугах шляхом застосування наративного підходу, а також на тестування гіпотези поліваріативного змішаного стохастичного розвитку моделей ціноутворення в аудиті інструментами аналізу середовища функціонування. Основні результати підтримують гіпотезу щодо зміщення моделей ціноутворення в аудиті в бік екзогенних факторів, що можна пояснити зростаючим тиском з боку основних зацікавлених осіб – клієнтів та регуляторів – шляхом контролю за етичними, якісними, соціальними та державними аспектами послуг. Зроблено ранжування факторів за наслідками аналізу середовища функціонування на три основні групи: 1) прямого впливу на рішення щодо ціноутворення; 2) непрямого впливу на рішення щодо ціноутворення; 3) разових, епізодичних факторів впливу. З огляду на отримані результати додаткові дослідження мають бути спрямовані на виклики для країн, що розвиваються, які впливають на моделі ціноутворення в аудиті та неаудиторських послугах.*

***Ключові слова:*** *ціна аудиту, моделі ціноутворення, витрати на одиницю послуг, аудиторський ринок.*
***Табл.:*** *2.* ***Бібл.:*** *30.*

***Шульга Світлана Володимирівна*** *– кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри аудиту, Національна академія статистики, обліку та аудиту (вул. Підгірна, 1, Київ, 04107, Україна)*
***E-mail:*** *stshulga@ukr.net*

*УДК 657*

***Шульга С. В. Модели и факторы ценообразования в аудите и неаудиторских услугах: обзор литературы***

*Исследование направлено на анализ истоков эволюции моделей ценообразования в аудите и неаудиторских услугах путем применения наративного подхода, а также на тестирование гипотезы мультивариантности смешанного стохастического развития моделей ценообразования в аудите инструментами анализа среды функционирования. Основные результаты подтверждают гипотезу о смещении моделей ценообразование в сторону экзогенных факторов, что объясняется нарастающим давлением со стороны основных заинтересованных лиц – клиентов и регуляторов – путем контроля за этическими, качественными, социальными и государственными аспектами услуг. Проведено ранжирование факторов по результатам анализа среды функционирования на три основные группы: 1) прямого воздействия на решение о ценообразовании; 2) косвенного воздействия на решение о ценообразовании; 3) разовые, эпизодические факторы воздействия. Полученные результаты показывают, что дальнейшие исследования должны быть направлены на вызовы для развивающихся стран, влияющие на модели ценообразования в аудите и неаудиторских услугах.*

***Ключевые слова:*** *цена аудита, модели ценообразования, затраты на единицу услуг, аудиторский рынок.*
***Табл.:*** *2.* ***Библ.:*** *30.*

***Шульга Светлана Владимировна*** *– кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры аудита, Национальная академия статистики, учета и аудита (ул. Подгорная, 1, Киев, 04107, Украина)*
***E-mail:*** *stshulga@ukr.net*

Audit and non-audit services (NAS) pricing has been a subject for public discourse for a long time. Despite evolution of existing models of audit pricing, both clients and regulators try to negotiate auditor's fees and make them more relevant to the volume (and quality) of services supplied. While general findings in this area in developed countries refer to 1990s, less developed equity markets and stock exchanges in Ukraine seriously restricted