

**ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**КИЇВСЬКИЙ КООПЕРАТИВНИЙ
ІНСТИТУТ БІЗНЕСУ І ПРАВА**

**ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ПОЛОЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
(м. Новополоцьк, Білорусія)**

**МОЛДАВСЬКА ЕКОНОМІЧНА АКАДЕМІЯ
(м. Кишинів, Молдавська Республіка)**

**ВИЩА ШКОЛА ЕКОНОМІКИ
(м. Прага, Чеська республіка)**



ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ

**V МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
КОНФЕРЕНЦІЇ**

**«Перспективи розвитку обліку, контролю
та аналізу в контексті євроінтеграції»**



*Присвяченій 70-річчю
обліково-економічного
факультету ОНЕУ*

25 травня 2017 року

ОДЕСА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
КИЇВСЬКИЙ КООПЕРАТИВНИЙ ІНСТИТУТ БІЗНЕСУ І ПРАВА
ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПОЛОЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
(м. Новополоцьк, Білорусь)
МОЛДАВСЬКА ЕКОНОМІЧНА АКАДЕМІЯ
(м. Кишинів, Молдавська республіка)
ВИЩА ШКОЛА ЕКОНОМІКИ
(м. Прага, Чеська Республіка)



ТЕЗИ ДОПОВІДЕЙ

V Міжнародної науково-практичної конференції

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

Присвяченої 70-річчю

Обліково-економічного факультету

Одеського національного економічного університету

25 травня 2017 р.

ОДЕСА 2017

УДК 657
ББК 65.052.2
О17

Відповідальні за випуск:

Голова оргкомітету конференції – *Звєряков М.І.*, ректор ОНЕУ, член-кореспондент НАН України, д.е.н., професор.

Заступник голови оргкомітету конференції – *Ковальов А.І.*, проректор з наукової роботи ОНЕУ, д.е.н., професор.

Члени оргкомітету:

Бачинський В. І. – завідувач кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії, канд. екон. наук, доцент.

Вегера С. Г. – завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Полоцького державного університету, доктор екон. наук, доцент.

Волкова Н. А. – завідувач кафедри економічного аналізу ОНЕУ, канд. екон. наук, доцент.

Волчек Р. М. – доцент кафедри економічного аналізу ОНЕУ, канд. екон. наук, доцент.

Камінська Т. Г. – ректор Київського кооперативного інституту бізнесу і права, доктор екон. наук, професор.

Карпов В. А. – професор кафедри економіки та управління національним господарством, начальник НДЧ, канд. екон. наук, доцент

Кузіна Р. В. – завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки ОНЕУ, доктор екон. наук, доцент

Лоханова Н. О. – завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ОНЕУ, доктор екон. наук, професор

Москалюк Г.О. – декан обліково-економічного факультету ОНЕУ, канд. екон. наук, доцент

Прохазка Д. – завідувач кафедри фінансового обліку та аудиту Вищої школи економіки, професор (Чеська республіка).

Яцунська О. С. – ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ОНЕУ, канд. екон. наук.

Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції. Тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 70-річчю обліково-економічного факультету ОНЕУ. – Одеса: ОНЕУ, 2017. – 163 с.

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

©ОНЕУ, 2017

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

1.	Агаєва С.А. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ	9
2.	Белинская О. В., Илюхина Н.П., Обнявко А. В., Шерер И.Л. СОХРАНИТСЯ ЛИ СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В «ЭКОНОМИКЕ-4.0»?	11
3.	Бойко О.С. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ: ВЕКТОРИ ДЛЯ УКРАЇНИ	14
4.	Бондар В.Я. ГАРМОНІЗАЦІЯ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	16
5.	Bochulia T. ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROVISION OF MODIFICATION PROCESS OF MANAGING AN ENTERPRISE	19
6.	Бруханський Р.Ф. СПІВВІДНОШЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ	21
7.	Васильєва Т. А., Макаренко І. О. ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ ВЕКТОР У РЕФОРМУВАННІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ	24
8.	Володіна П.В. ПРОЦЕС СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ	26
9.	Волчек Р.М., Москалюк Г.О. ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ ЗА ТОВАРИ, РОБОТИ ТА ПОСЛУГИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ	29
10.	Гангал Л.С. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНА МОДЕЛЬ АДАПТАЦІЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДО ЗАПИТІВ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ У ЧАСТИНІ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	32
11.	Гречкосій В.В. ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ЗА БУДІВЕЛЬНИМИ КОНТРАКТАМИ ЗГІДНО З НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ	35
12.	Громік Є. О. СПЕЦИФІКА ОБЛІКУ ВИТРАТ В БУДІВНИЦТВІ ЗАЛІЗНИЧИХ ДОРІГ	38
13.	Добрунік Т.П. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ	40
14.	Дудко М.В. АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ	42

15.	Жарук О.М. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ВІДПОВІДНОДО П(С)БО 10 «ДЕБІТОРСКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ» ТА МСБО 39 «ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ»	45
16.	Кисельов В.В. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ	47
17.	Крижанівська Я. Л., Сливка А. А. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ	50
18.	Кубік В.Д. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА У ВІДПОВІДНОСТІ ДО ВИМОГ МСФЗ	52
19.	Кузьма Х. В. ОБЛІК КОМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ В КОМІСІОНЕРА: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ	55
20.	Кушнір Д.О. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ	56
21.	Лоханова Н.О. ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ – ЗМІНИ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКУ	58
22.	Лучко М.Р. КОНСОЛІДОВАНИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА КОРПОРАТИВНИХ СТРУКТУР	60
23.	Малишкін О., Процепова А. ПАСИВ БАЛАНСІВ ПІДПРИЄМСТВА УКРАЇНИ І ПОЛЬЩІ НА ТЛІ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС	62
24.	Малишкін О. ОБЛІКОВІ ПОЛІТИКИ І ОБЛІКОВІ ОЦІНКИ В КОНТЕКСТІ ВИМОГ МСФЗ ТА П(С)БО	64
25.	Михалевич О.И. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ДОГОВОРА КОНЦЕССИИ: ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ОБЪЕКТОВ УЧЕТА	67
26.	Мілько Л.В., Хотенчук Я.А. ПИТАННЯ НОРМАТИВНО-ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОСББ	70
27.	Муренко Т.О. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛИЙ РОЗВИТОК В УКРАЇНІ	73
28.	Олійник Н.В. ВИБІР МЕТОДУ ОЦІНКИ ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЇ	75
29.	Олійникова Ю.І. ОБЛІК ВИТРАТ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ	78
30.	Палій Л.В. ОСОБЛИВОСТІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ	81
31.	Піряєва Т. А. СУЧАСНА ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	83

32.	Рибчак Д. М. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА СФЕРИ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ	85
33.	Романова О.С. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ	87
34.	Сейрік О.Ю. ОБЛІК ДОХОДІВ ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ	90
35.	Соловей А.В. ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЗГІДНО ІЗ П(С)БО ТА МСФЗ	93
36.	Татарінова Г.О. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ	95
37.	Татаріна О.І. ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗГІДНО ІЗ ВИМОГАМИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ	97
38.	Федорова І.В. ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ	99
39.	Черкашина Т.В. НОВИЙ ПЛАН РАХУНКІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЯК ФАКТОР РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	102
40.	Чиж В.І. СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ БІЗНЕСУ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ	105
41.	Чилік Т.І. СУЧАСНА ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗА МІЖНАРОДНИМ ТА НАЦІОНАЛЬНИМ СТАНДАРТАМИ	107
42.	Шадріна Н. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ	109
43.	Яцунська О. С. КОМПЕНСАЦІЯ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ	111

СЕКЦІЯ № 2

КОНТРОЛЬ, АНАЛІЗ ТА АУДИТ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ: ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ

44.	Артюх О.В. ВИМОГИ ДО ФАХІВЦІВ КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ОПОДАТУВАННЯ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ	115
45.	Бондар В.Я. ОПТИМІЗАЦІЯ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА	118
46.	Волкова Н.А., Сніткіна І.А. АНАЛІТИЧНІ МЕТОДИ ЕКСПРЕС-ДІАГНОСТИКИ БАНКРУТСТВА	121
47.	Гайдаєнко О.М. АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ	123
48.	Головацька С. І. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	125

49.	Касапова І. С. ВИЗНАЧЕННЯ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ЯК ІНСТРУМЕНТУ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА	127
50.	Коляда А.Л. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ	129
51.	Крюкова І.І. ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ АУДИТУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ІННОВАЦІЙНОЇ АКТИВНОСТІ БІЗНЕС- СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ	131
52.	Куцик П.О. КОНТРОЛІНГ : ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНА ПІДТРИМКА УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ	134
53.	Лазаришина І.Д. АКТУАЛЬНІ МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ В АНАЛІТИЧНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ	136
54.	Лозоцька К.С. ПРОБЛЕМИ ФІНАНСУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ	138
55.	Подвальна Н.Е., Ковера А.В. АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА	141
56.	Поповский Ю.А. ФУНКЦІЇ, ЗАВДАННЯ ТА ПРИНЦИПИ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	144
57.	Самострол С.В. АУДИТОРСЬКІ РИЗИКИ В СЕРЕДОВИЩІ КОМП'ЮТЕРНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ	145
58.	Сапон А.В. ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ	147
59.	Старенька О.М. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ	149
60.	Тимчев Марко СБАЛАНСИРОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ: СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИЗА КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ И РИСКА ФИНАНСОВОЙ ДЕСТАБИЛИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ	152
61.	Шевчук Н.С., Чернишова Л.В. АНАЛІЗ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА: АКТУАЛЬНІ МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ДОСВІД	155
62.	Доценко О. В. ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ, УТРИМУВАНИМИ ДЛЯ ПРОДАЖУ, В ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ	158
63.	Кузьменко К.О. ОБЛІК ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ	161

СЕКЦІЯ № 1

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ У СВІТЛІ ІНТЕРГАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ В УМОВАХ ПЕРЕХОДУ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ

В умовах сучасних тенденцій до переходу підприємств України на міжнародний ринок з'явилась необхідність побудови такої системи бухгалтерського обліку та звітності, яка б відповідала міжнародним стандартам фінансової звітності та потребам ринкової економіки. На етапі розвитку ринкових відносин, коли існує конкуренція в багатьох сферах діяльності, велике значення для нормальної діяльності та престижного становища кожного суб'єкту господарської діяльності має стан активів підприємства, інформацію стосовно яких відображається у звітах про фінансові результати.

Основні засоби займають, як правило, основну питому вагу в загальній сумі основного капіталу підприємства. Від їх якості, вартості, технічного рівня, ефективності використання багато в чому залежить кінцеві результати діяльності підприємства: випуск продукції, її собівартість, прибуток, рентабельність, стійкість фінансового становища. Отже, питання адаптації обліку операцій з основними засобами до вимог міжнародних стандартів є досить актуальним.

Методологічною основою формування та відображення в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби є П(с)БО 7 «Основні засоби». У МСБО є аналогічний стандарт, МСБО 16 «Основні засоби» є основним регулюючим документом у цій галузі.

Між вимогами МСБО та П(с)БО існують певні відмінності та відхилення, що зумовлені трансформацією звітності вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти. Наведемо відмінності у таблиці (табл.1):

Таблиця 1

Порівняльна характеристика обліку операцій з основними засобами
 згідно із МСБО та П(С)БО

Відхилення	МСБО 16	П(с)БО 7
Класифікація основних засобів	Виділено такі класи основних засобів: <ul style="list-style-type: none"> • земля; • земля та будівлі; • машини та обладнання; • кораблі; • літаки; • автомобілі; • меблі та приладдя; • офісне обладнання. У МСБО 16 не виділяються інші необоротні матеріальні активи	Виділено такі групи основних засобів: <ul style="list-style-type: none"> • земельні ділянки; • капітальні витрати на поліпшення земель; • будинки, споруди; • машини та обладнання; • транспортні засоби; • інструменти, приладдя, інвентар (меблі); • тварини; • багаторічні насадження; • інші основні засоби.
Відображення в обліку переоцінки зносу	Передбачено два методи перерахунку суми зносу: <ol style="list-style-type: none"> а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; б) сума зносу виключається з валової вартості активу 	Другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу

Відхилення	МСБО 16	П(С)БО 7
Методи амортизації	Методи амортизації: прямолінійний метод метод зменшення залишку метод суми одиниць продукції. В стандарті вказано, що перелік методів амортизації не є вичерпним	Наведено п'ять методів. *Терміни корисного використання окремих об'єктів основних засобів підприємство може встановлювати згідно з ПКУ – це, по суті, елемент податкового обліку основних засобів.МСФЗ такий підхід не передбачений
Періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта	Передбачено, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, принаймні, на кінець кожного фінансового року	Така норма як чітка вказівка відсутня
Амортизація землі	Є положення про те, що «у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї»	Не амортизується

Виходячи з наведених відхилень, можна сказати, що норми П(С)БО 7 потребують змін та доповнень. Необхідно зазначити, що норми національних стандартів є простішими для розуміння, адже деякі аспекти розглянуті ширше та детальніше ніж в міжнародних стандартах. Але в ту ж саму чергу така деталізація всіх аспектів обліку операцій з основними засобами на практиці призводить до обмеженості П(С)БО, адже завелика кількість прописаних норм віднімає в облікового персоналу підприємства можливість самостійно, виходячи з реального стану активів, визначати особливості обліку основних засобів. Що в свою чергу призводить до викривлення показників фінансової звітності.

На нашу думку, норми, наведені в МСБО, дозволяють більш адекватно відобразити реальний стан основних засобів підприємства в обліку, ніж це дозволяють норми П(С)БО. МСБО 16 передбачає можливість застосування трьох методів амортизації, а також зазначено, що наведений перелік методів амортизації не є вичерпним. На величину фінансового результату підприємства впливає ліквідаційна вартість об'єкта, і її необхідно враховувати на підставі бухгалтерських документів, які складаються в кінці терміну експлуатації об'єкта. В той же час МСБО 16 рекомендує переглядати ліквідаційну вартість і термін корисної експлуатації активу частіше, наприклад, на кінець кожного фінансового року під час інвентаризації об'єктів основних засобів.

Отже, Порівнюючи положення П (С) БО 7 та МСБО 16 можна зробити висновок, що підходи до обліку основних засобів мають багато спільного, але існують і деякі відмінності. П (С) БО 7 є дуже значущим у спрощенні розуміння основних положень, відображених в МСФЗ 16, але потребую певних змін, доповнень та уточнень.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Міністерством фінансів України від 18.05.2000р. [Електронний ресурс] //Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». [Електронний ресурс] // Режим доступу до ресурсу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014

Белинская О. В., к.э.н., доцент
Илюхина Н. П., к.э.н., доцент
Обнявко А. В., к.э.н., доцент
Шерер И.Л., к.э.н., доцент
Одесский национальный экономический университет
г. Одесса

СОХРАНИТСЯ ЛИ СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В «ЭКОНОМИКЕ-4.0»?

Переход к неэкономике, экономике Четвертой промышленной революции («Экономике-4.0») или экономике знаний, формирование постиндустриального общества ставят кардинально новые задачи в организации ведения бизнеса и уклада всех сторон жизни, в том числе и в новых подходах, методах и технологиях бухгалтерского учета.

Четвертая по счету промышленная революция на основе полной автоматизации и роботизации производства принципиально меняет уклад общества на основе значительного снижения человеческого участия и контроля за производственными и иными процессами.

Мы являемся свидетелями новых явлений в развитии нашей цивилизации, когда производственные процессы уже настраиваются под требования индивидуальных потребителей, Интернет-маркетинг позволяет совершать покупки не только товаров, но уже и технологий их производства и для их воспроизведения в домашних условиях на 3D-принтерах, создаются все более мощные системы искусственного интеллекта и нейронных сетей, возник феномен Big Data (колоссальных объемов данных) в управлении бизнесом и иных сферах.

Уже в настоящее время основой технологического развития общества являются информационные технологии, охватывающие все стороны жизни деятельность человечества.

Согласно исследованию IDC Digital Universe, в ближайшие пять лет объем данных на планете вырастет до 40 зеттабайтов, то есть к 2020 году на каждого живущего на Земле человека будет приходиться по 5200 Гб [1].

По оценкам McKinsey Global Institute, в ближайшие годы на глобальную экономику в наибольшей степени повлияют: распространение мобильного Интернета и Интернета вещей; автоматизация рутинной интеллектуальной работы; облачные технологии и решения по хранению энергии; последующие поколения подходов к управлению геномами; продвинутая робототехника и транспорт без водителей; 3D-печать и т.п. Эти изменения уничтожат целые отрасли и профессии, особенно те, которые не требуют высокой квалификации [2].

Технологии сегодня меняют мир таким образом, что каждый человек теперь может сочетать в себе несколько ипостасей: производитель, дизайнер, медиа, продавец - все в одном лице. Возник 3D-принтер, который создает инновационную возможность в домашних условиях или на производстве с помощью современных материалов одновременно печатать несколькими материалами, такими как пластмассы, фосфат кальция, графен, которые проводят чернила, стекло, предыдущая никелевые сплавы, электроника, пищевая промышленность, био- чернила, фармацевтика, углеродного волокна, кевлара и стекловолокна. Предприниматель сам становится производителем товара, и сам же занимается его продвижением, чаще всего с помощью цифровых технологий, позволяющих вывести товар на рынок без значительных затрат на рекламу [3].

Известно, что основной поток информации генерируют не люди. Источником служат роботы, находящиеся в постоянном взаимодействии друг с другом. Это приборы

для мониторинга, сенсоры, системы наблюдения, операционные системы персональных устройств, смартфоны, интеллектуальные системы, датчики и прочее. Все они задают бешеный темп роста объема данных, что приводит к появлению потребности наращивать количество рабочих серверов (и реальных, и виртуальных) – как следствие, расширять и внедрять новые data-центры [1].

Формирование роботизированной «Экономики-4.0» и развитие цифрового бизнеса во всех экономических сферах ломает традиционные барьеры между сегментами производства, формирует новые формы коммуникаций, создавая принципиально иные условия и возможности для бизнеса.

Поэтому уже сейчас в развитии системы бухгалтерского учета наблюдается определенное ожидание изменений, формируются тенденции к единству междисциплинарных научных знаний, идет поиск новых проблемных областей теории и практики учета, контроля и анализа, что иллюстрирует введение в учебный процесс подготовки учетных работников новых дисциплин интегрального характера.

В практической деятельности многих компаний внедряется и уже используется интегрированная отчетность («отчетность устойчивого развития»), особенность которой заключается в том, что она фокусируется на ресурсах (факторах производства), которые компания потребляет и создает – финансовых, производственных, человеческих, интеллектуальных, природных и социальных и иных. Такая отчетность призвана создать единый комплекс разносторонней информации по учету и финансам, вопросам окружающей среды, общественному надзору и социальным аспектам в один четкий, взаимоувязанный и пригодный для сравнений интегрированный формат.

Становится актуальным вопрос: не исчезнет профессия бухгалтера-учетчика в новых условиях в течении ближайших десяти-пятнадцати лет, сможет ли человек-бухгалтер соревнования с роботами и искусственным интеллектом? Ведь даже современный бухгалтерский софт позволяет новичку справиться с элементарными учетными операциями и составлением отчетности и сократить количество малоквалифицированных учетчиков.

Можно поддержать мнение ученых о том, что в постиндустриальном обществе бухгалтер перестает быть фиксатором совершенных событий, а становится активным участником системы менеджмента на предприятии, аналитиком, исследователем, прогнозистом, контроллером, управленцем, профессиональным консультантом в сфере хозяйствования, членом научного сообщества для разработки научных концепций функционирования и развития системы учета в постиндустриальном обществе, моделей учета, проектов генерирования полезной информации, методик обработки данных [9, с. 136]. [4, с. 46-47; 5, с. 50; 6, с. 459]. Воплощаются в жизнь идеи сторонников полной интеграция функций системы управления бизнесом [7, с. 8].

В каком-то смысле традиционная профессия бухгалтера как счетовода исчезнет. Именно рутинные, технические моменты будут полностью вытеснены автоматизацией и роботизацией учетных работ по фиксации и обработке информации.

Но работы творческого, креативного характера роботы решать не смогут (по крайней мере, определенное время). Произойдет перераспределение работ – роботам доверят технологические процессы снятия, фиксации и обработки информации, человеку – разработку концепций учетно-аналитического процесса, идей и научных подходов в исследованиях.

И именно творческая составляющая учетной профессии позволяет надеяться на сохранении профессии учетчика, но в абсолютно новой ипостаси – как креативного системного аналитика в области обработки больших массивов учетно-финансовой информации и разработчика и пользователя специального учетно-аналитического софта и моделей Big Data.

Специалисты прогнозируют, что роботы еще долго не смогут освоить профессии, где требуются навыки социального и эмоционального интеллекта, знания различных

культур. «Они очень важны в мире, где может оказаться, что вам через час нужно связаться с человеком из Филиппин и что-то сделать вместе с ней. Виртуальная коллаборация тоже очень полезна в таких условиях», – отмечает Д. Фидлер, научный руководитель Института будущего – исследовательской организации, занимающейся долгосрочными прогнозами. Кроме того, знания в области новых медиа, понимание различных медийных платформ и особенностей эффективной коммуникации – это тоже навыки, которыми работы в обозримом будущем овладеть не смогут [8].

Именно поэтому по данным Бюро трудовой статистики США, число позиций для разработчиков софта к 2024 году вырастет на 18,8%, системных аналитиков – на 20,9%, а маркетологов с соответствующими технологическими навыками практически столько же – на 18,6% [8].

И в какой-то мере профессия учетного работника сохранится, но уже на новом эволюционном уровне – как системного аналитика обработки больших массивов финансовой информации и разработчика и пользователя специального учетно-аналитического софта и моделей Big Data

Список использованных источников

1. Что такое Big Data (большие данные) в маркетинге: проблемы, алгоритмы, методы анализа [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lpgenerator.ru/blog/2015/11/17/chto-takoe-big-data-bolshie-dannye-v-marketinge-problemy-algoritmy-metody-analiza/#ixzz4gElj1Jvi>
2. Big Data – большие данные [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://rtb-media.ru/wiki-big-data/>.
3. Шишкин Ю. Маркетинг 4.0: как новая технореволюция влияет на рынок коммуникаций [Электронный ресурс] / Ю. Шишкин. – Режим доступа : <https://adindex.ru/publication/opinion/internet/2016/07/14/135102.phtml>.
4. Кулик В.А. Професія бухгалтер у постіндустріальній економіці / В.А. Кулик // Наука й економіка. – 2014. – № 2 (34) . – С. 45-50
5. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
6. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л.В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ. – 2007. – 528 с.
7. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
8. Головні професії 2025 року (і навички, які ви повинні будете отримати) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bokosmart.com/biznes/osobystisnyj-rist/2918-golovni-profesii-2025roku>.

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ: ВЕКТОРИ ДЛЯ УКРАЇНИ

Основою будь-якої сучасної держави є податкова система. Оскільки через податки держава здійснює перерозподіл валового внутрішнього продукту саме податкова система визначає використання тої чи іншої моделі бюджетно-податкової політики держави для задоволення суспільних потреб. Високий рівень податкового навантаження на господарюючих суб'єктів у будь-якій економіці стає чинником ухилення від оподаткування, виведення прибутків за межі юрисдикції. Низькі податки є ефективним засобом боротьби з «тіньовим» бізнесом, а також з активізацією механізмів податкового планування, оскільки витрати з приховування прибутків та застосування різних схем мінімізації податків можуть виявитися істотно вищими за сам розмір податкових платежів.

Ефективне функціонування оподаткування у глобальному світі вимагає спільних зусиль по реалізації узгоджених дій між розробниками податкових систем. Адже для підприємств, що функціонують у декількох країнах застосування різних податкових систем може бути джерелом невизначеності відносно податкового режиму для конкретної інвестиції. А що стосується урядів, то податкова конкуренція між країнами може підвищити цю невизначеність.

Міжнародна регіональна економічна інтеграція спричинила зближення податкових систем країн у рамках інтеграційних об'єднань, де пріоритетом розвитку податкової сфери стає створення спільного податкового простору. Більшість людей у країнах Великої двадцятки прагнуть, щоб пріоритетна увага урядів приділялася не конкуренції, а співпраці у міжнародній податковій системі [1].

73 % опитаних вважають, що урядам важливо чи надзвичайно важливо співпрацювати один з одним у податковій системі для створення більш погодженої міжнародної податкової системи. В досягненні гармонізації податкових систем основним завданням є розробка єдиних концептуальних підходів до механізму податкового адміністрування.

Виникнення єдиного внутрішнього ринку передбачає уніфікацію податкового законодавства в області оподаткування прибутку підприємств та доходів інвесторів, завдяки якій капітал може вільно пересуватися між країнами-членами ЄС та уникати бар'єрів, стримуючих інтеграцію. Проте, уніфікація податків, ставок та пільг торкається внутрішньої політики держави та об'єктивно зменшує розмір отриманих податків у доходній частині бюджету держави.

Податкова політика Європейського Союзу вносить суттєвий вклад у підтримку надходжень до бюджетів ЄС і це є ключовим елементом по зміцненню внутрішнього ринку ЄС, в якому існування 28 національних податкових систем підіймає питання подвійного оподаткування та податкової конкуренції.

Особливістю регулювання оподаткування в ЄС є відсутність загального документа (аналогічного Податковому кодексу), що систематизує всі основні норми податкового законодавства ЄС. На сьогодні положення, що визначають податкову політику в ЄС, є сукупністю окремих рішень інститутів ЄС (Рада ЄС, Європарламент та ін.), які оформляються у вигляді директив, регламентів, рішень, рекомендацій і висновків. Важливими останніми досягненнями є директиви по ухиленню від оподаткування (ATAD і ATAD2), щ обули прийняті Радою у липні 2016 р. та лютому 2017 р. Вони забезпечують

загальний підхід ЄС до впровадження плану дій з питань протидії розмиттю податкової бази та виводу прибутку з-під оподаткування (BEPS).

BEPS – це рекомендована ЄС методологія протидії мінімізації податків та транснаціональному рівні, що впроваджується в кожній окремій державі шляхом внесення змін в податкове законодавство.

В основі BEPS зовсім інша філософія взаємодії національних фіскальних органів з великими платниками податків, а також співпраця таких органів між собою.

Впровадження BEPS надає можливість погодити місцезнаходження прибутку, що оподатковується, з місцезнаходженням господарчої діяльності та створенням вартості та удосконалити доступну для податкових органів інформацію для ефективного застосування свого податкового законодавства.

Визнаючи необхідність вирівнювання податкового простору, всі країни Організації економічної співпраці та розвитку (ОЕСР) та G20 погодили діяльність у таких областях як усунення торгових договорів, надання звітності по країнам, боротьба з пагубною податковою практикою, поліпшення вирішення спорів. Проте не усі учасники погодили базові стандарти в області трансфертного ціноутворення та податкових угод. В таких сферах як рекомендації про механізм гібридних розбіжностей та практика відносно вирахування відсотків, країни погодили загальний напрямок податкової політики. З часом очікується, що вони шляхом реалізації погоджених загальних підходів зближаться і це дозволить продовжити розгляд питання чи повинні такі міри стати мінімальними стандартами у майбутньому.

Уряду визнають що послідовне впровадження і застосування розроблених варіантів, які були адаптовані до різних податкових системам, не повинні призводити до конфліктів між внутрішніми системами, інтерпретація нових стандартів не повинна призводити до збільшення суперечок. Замість того, щоб підтримувати ефективну і послідовну реалізацію, країни ОЕСР і G20 домовилися продовжувати спільну роботу в рамках проекту BEPS. Ініціативи, спрямовані на подальше забезпечення послідовного і скоординованого здійснення вже ведуться серед ОЕСР і країн G20, і за її межами. Наприклад, Європейська комісія нещодавно опублікувала Повідомлення про справедливу та ефективну корпоративну податкову систему в Європейському Союзі, яке покликане визначити, яким чином заходи BEPS можуть бути реалізовані в рамках ЄС.

Подальша робота буде включати остаточне доопрацювання інструкцій з трансфертного ціноутворення і застосування методів розподілу трансакційного прибутку та фінансових операцій, обговорення правил віднесення прибутку до постійних представництв.

Список використаних джерел

1. G 20 public trust in tax [Електронний ресурс] – режим доступу: http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/disc/news/pi-G20-public-trust-tax.pdf

Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update:

2. Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2316491e.pdf?expires=1494799515&id=id&accname=guest&checksum=882D4ADB8A48B5682950BE61587FC2F1>

3. OECD (2016), BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD- [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2316341e.pdf?expires=1494966369&id=id&accname=guest&checksum=BF322642D0AE510879B6D9FA68F1D77E>

ГАРМОНІЗАЦІЯ ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ ВІДПОВІДНО ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку, а лише описують загальні правила оцінки та надання інформації у фінансових звітах. На відміну від міжнародних стандартів, національні положення бухгалтерського обліку України за своєю формою, є здебільшого регламентуючими, тобто виклад звітів є стандартизованим для всіх підприємств, відповідно – розкриття інформації подається у вигляді стандартної форми фінансового звіту і не завжди відповідає потребам користувачів чи особливостям підприємств [2].

Складання фінансової звітності, як визначає НП(С)БО 1, має за мету надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. У цьому плані роль Звіту про рух грошових коштів – відображати надходження й вибуття грошових коштів підприємств протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [1].

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності. НП(С)БО 1 визначає, що операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші її види, які не вважаються інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції, що є головною метою створення підприємства й забезпечують основну частку його доходу [1].

Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності. Відповідно до НП(С)БО 1, інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів [1]. Проте в МСБО 7 до складу інвестиційної діяльності підприємства не включаються інвестиції, що являють собою грошові еквіваленти. Тому в міжнародній практиці для того, щоб інвестицію можна було визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів і характеризуватися незначним ризиком зміни вартості [3, с. 553]. Отже, наприклад, фінансові інвестиції короткострокового характеру в МСБО 7 на відміну від НП(С)БО 1 можуть включатися до складу операційної (поточної) діяльності.

Розділ III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності. НП(С)БО 1 визначає фінансову діяльність як діяльність, що призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства [4]. У МСБО банківські позики, як правило, відносяться до фінансової діяльності. Проте банківські овердрафти, які підлягають погашенню за вимогою, виступають невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання та характеризують його операційну діяльність. Тобто, банківські овердрафти, згідно з МСБО 7, можуть бути представлені у складі операційної діяльності. Натомість, згідно НП(С)БО 1, будучи банківськими позиками, овердрафти формально підлягають включенню до складу грошового потоку по фінансовій діяльності.

Дослідивши законодавчо-нормативну базу, можна виділити три основних сучасних нововведення, які стосуються Звіту про рух грошових коштів [6]:

1. Можливість складати Розділ I Звіту про рух грошових коштів як прямим, так і непрямим методами із застосуванням відповідних форм (форми № 3 або № 3-н). Підприємство може на власний розсуд обрати відповідний метод розрахунку, проте для

цього необхідно обов'язково внести зміни в наказ про його облікову політику в частині фінансової звітності. За допомогою прямого методу розкриваються основні грошові надходження і витрати. Він потребує постійного накопичення даних про рух грошових коштів, узагальнення потрібних показників в аналітичному обліку. За допомогою непрямого методу, чистий прибуток або збиток коригуються з урахуванням операцій негрошового характеру, зокрема відстрочення, нарахування минулих років, майбутніх надходжень чи платежів, статей доходів і витрат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю. Він ґрунтується на максимальному використанні вже підготовлених показників фінансових звітів (балансу і звіту про фінансові результати) та мінімальному використанні даних первинних документів [5, с. 190].

2. Підприємства можуть не наводити у звіті рядки, якщо немає інформації до розкриття (окрім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді).

3. Одночасно з обов'язковими рядками для форм фінансової звітності передбачено й додаткові статті, виключний перелік яких із назвами та кодами наведено в додатку 3 до НП(С)БО 1. Додаткова стаття відображається у Звіті за одночасного виконання двох умов: – інформація, яка наводитиметься в додатковій статті, – суттєва; – оцінка статті може бути достовірно визначена [1].

Зазначимо, що МСФЗ 7 має ширшу сферу застосування (поширюється на всі підприємства, включаючи фінансові установи) порівняно з вітчизняним Н(С)БО: воно стосується підприємств будь-яких форм власності за винятком банків і бюджетних установ (п. 2 Н(С)БО 1), а також суб'єктів малого підприємництва (П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”). Крім того, положення, закладені в МСФЗ 7 “Звіти про рух грошових коштів” разом з МСФЗ 31 “Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах”, регулюють формування, структуру та подання Звіту про рух грошових коштів інвестора, який має частку в асоційованих (associate) чи спільних (joint venture) підприємствах або є холдинговим (parent) для свого дочірнього (subsidiary) підприємства. Особливості складання консолідованого звіту про рух грошових коштів на Україні визначаються окремим П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність”.

Згідно з Н(С)БО 1 у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- а) склад грошових коштів;
- б) склад статей “Інші надходження”, “Інші платежі” та інших статей, які об'єднують кілька видів грошових потоків;
- в) негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності;
- г) наявність значного сальдо грошових коштів, які є в наявності у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство;
- д) придбання або продаж протягом звітного періоду майнових комплексів в розрізі деяких показників [7].

Крім вказаних вище розділів, що повинні наводитися у примітках до фінансової звітності, МСФЗ 7 пропонує розкривати окремо ще низку статей [9]:

- екстраординарні статті (extraordinary items) — дохід або витрати, які виникають внаслідок подій чи операцій, що чітко відрізняються від звичайної діяльності підприємства, а значить, не очікується, що вони повторюватимуться часто або регулярно;
- відсоток (interest) і дивіденди (dividends) отримані і сплачені;
- рух грошових коштів, який виникає від податків на прибуток (income taxes);
- сукупний рух грошових коштів, який виникає від придбання чи реалізації дочірніх підприємств або інших господарських одиниць (П(С)БО 20 “Консолідована фінансова звітність” передбачає наведення у примітках до консолідованої фінансової звітності, серед іншої, зокрема інформації про вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан (на дату балансу), фінансові результати звітного періоду та такі самі показники попереднього періоду) [8];

- суму руху грошових коштів, яка виникає від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі промисловості і в кожному географічному звітному сегменті (reportable segment);

- інші статті. Наведене широке розкриття статей разом з коментарем керівництва у примітках до Звіту про рух грошових коштів пов'язане насамперед з прагненням надати користувачам звітності максимум інформації для формування ними висновків про фінансовий стан, ліквідність та платоспроможність підприємства і як наслідок прийняття рішення про інвестування підприємства.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», офіційний текст станом на 14.03.2017 р. № 73. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів», офіційний текст станом на 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_019.
3. Бондар М.І. Фінансовий облік: [підручник]. Ч. 1 / [М.І. Бондар, В.І. Єфіменко, Л.Г. Ловінська та ін.]; за заг. ред. М.І. Бондаря, Л.Г. Ловінської; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К.: КНЕУ, 2012. – 553 с.
4. Боярова О. А. Проблемні аспекти формування звіту про рух грошових коштів за Н(П)СБО 1: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nubip.edu.ua>
5. Кушина Е. Б. Національний бух облік: стандарти та довідкова інформація [збірник]. систематизованого законодавства : ЧАО «Бліц-Інформ». – К. Бліц-Інформ , 2017. – Вип.1.- С. 192.
6. Парді С. Р. Шляхи вдосконалення обліку грошових коштів // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2013. Т. 18. Вип. 2/1. – С. 82 - 86.
7. Харламова О. МСФЗ- звітність: новації в розкритті інформації /О. Харламова // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - № 33. – С. 42-47.
8. Чельтер С. Звіт про рух грошових коштів: оновлений механізм заповнення / С. Чельтер // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – С. 20–22.
9. Швець В.Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ //Економіка. Вісник Київського національного університет імені Тараса Шевченка. – 2015.- Випуск 10 (175)/2015. – С. 60 – 69.

ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROVISION OF MODIFICATION PROCESS OF MANAGING AN ENTERPRISE

Information, amounts of which are growing faster than the ability to master all range of data to making decisions acquires new meaning for business activity, because phenomenon of modern world are globalization of information processes and technologization of economic systems. Modern business is developing in conditions of virtual and augmented reality that companies – leaders of era technologies Facebook and Google, expenses of which for instruments of artificial intelligence reach several billion dollars are actively building. Systems are guided by primarily management information that is formed by results of accounting and analytical process modification of which is associated with technological and intelligent aspects of development socio-economic environment at importance of data, which are obtained through predictive web-analytics.

Actual implementation of changes in theory and methodology of accounting and analysis was made possible by unity of institutionalization, informatization and intellectualization that inherent for modification of economy and economic relations.

Methodology of institutionalism (T. Schultz, G. Myrdal, H. de Soto) contributed to extension of analysis of economic development and priority of knowledge, values, traditions, culture (developed by materials [1, P. 65–94].

Identifying new institutions destroys traditions, according to which economic activity is carried out that accelerates business development and has positive impact on ability of enterprises to adapt for modification of economy. Changes begin from detailed analysis of external economic environment for timely detection of changes and transformations that allows operatively develop models of reaction (formulation of hypotheses) based on the redesign of enterprise information environment. Accounting and analytical provision of management is focused on solving problems of information provision of multifaceted needs of different users that changes its mono-targeted guidance while displaying results of enterprise activity [2, P. 175]. This is necessity of synchronization of developing accounting and analytical process with new institutional paradigm of economic theory that corresponding to strategy and conditions of developing information society, main features of which are generating and projection of new knowledge.

Traditions of information provision of different institutions from position of present time have dualistic character: on one side, there is conceived system of information provision of business on micro- and macro levels (positive aspect); on other side – excessive formalization led to decrease effectiveness of its coordinating role [3, P. 15].

Accounting and analytical context of updating process of managing an enterprise consists in comprehensive implementation of «effect data» (forecasted potential is always inherent to information) that is designated on modification of accounting process, taking into account development and dissemination of technological innovations and scientific and intellectual resources (figure 1) [4, P. 208]. Changes in accounting and analytical provision of managing an enterprise are result not only of internal environment; guidelines, conditions, restrictions, relations in economic and social systems that caused by globalization of information and communication space and accelerated rates of increasing amount of data, which are basis for generating compositions of management decisions have affected on its modification. Thus, changes are objective circumstances of modern world that allow to acquire to information systems, including accounting and analysis, new properties, thus contributing to increasing quality parameters value managerial information.

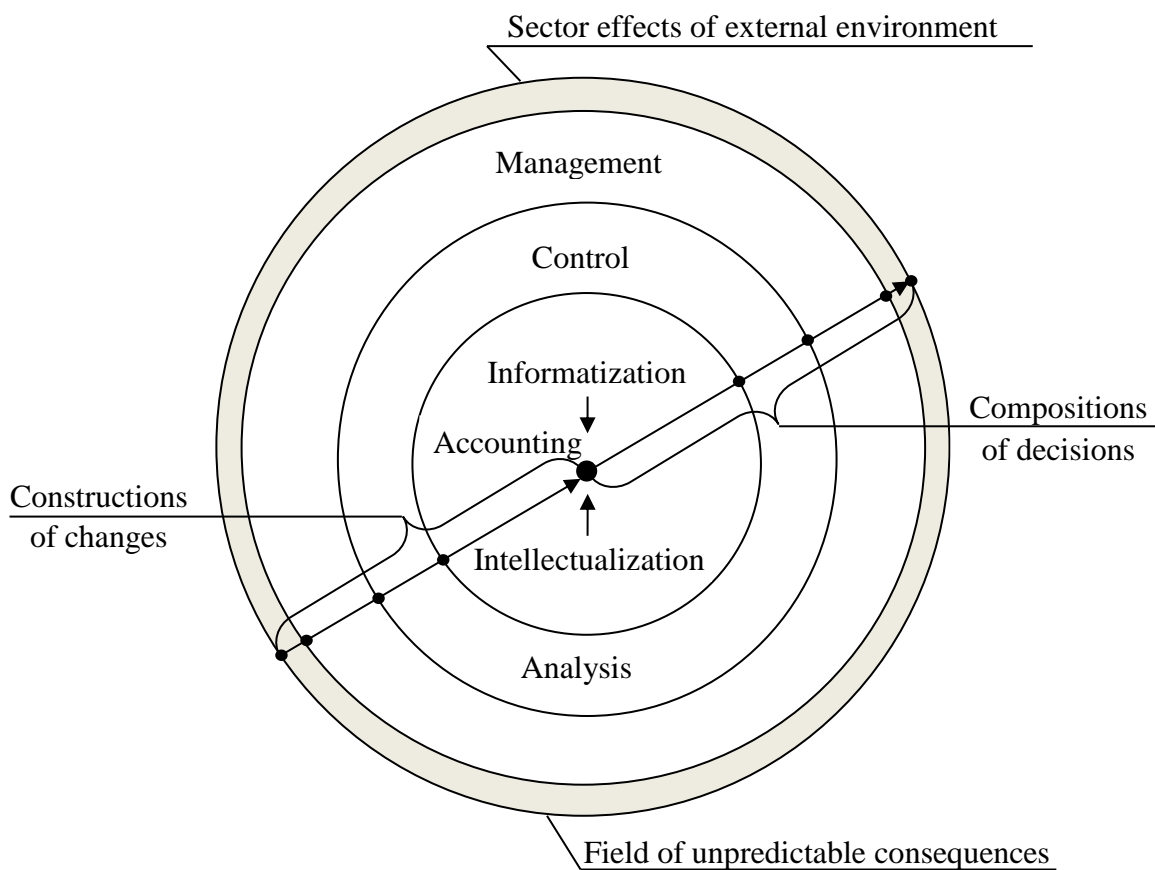


Figure 1. Graphic interpretation of accounting and analytical provision of managing an enterprise

It is not only transfer accounting and analytical process on technology platform, this is thorough work concerning modification of its traditional restrictions, which are ineffective for modern economy based on knowledge. Accordingly modification of accounting process is reflected in phase of life cycle information-analytical providing of management that is both aim and means of enterprise developing.

References

1. Nureev R. M. «*Ekonomika razvitiya: modeli stanovleniya rynochnoy ekonomiki*» [Development economics: models of forming market economy]. – Moscow : Izd. dom GU VShE, 2005. – 531 p. [In Ukrainian].
2. Dovzhyk O. O. «*Rol upravlinskogo obliku ta problemy jogo vprovadzhennya na pidpryyemstvax*» [Role of managerial accounting and problems of its implementation at enterprises] / O. O. Dovzhyk // *Visnyk Poltavskoyi derzhavnoyi agrarnoyi akademiyi*. – 2012. – № 2. – P. 174–179. – (Seriya «Ekonomika»). [In Ukrainian].
3. Bochulia T., Yanchev V. «*Informacijna systema buxgalterskogo obliku v Ukrayini: vyxid za mezhi tradycijnogo*» [Information system of accounting in Ukraine: output beyond boundaries of traditional] / T. Bochulia, V. Yanchev // *Aktualni problemy oblikovo-analitychnogo procesu v upravlinni pidpryyemnyczkoyu diyalnistyu / Materialy I Mizhnarodnoyi naukovo-praktychnoyi Internet-konferenciyi (Mukachevo, 28 lystopada 2013)*. – Mukachevo : Mukachivskij derzhavnyj universytet. – P. 15–17. [In Ukrainian].
4. Bochulia T. «*Oblikovyj vymir aktualizaciyi procesu upravlinnya pidpryyemstvom*» [Accounting dimension actualization of process managing an enterprise] / T. Bochulia // *Aktualni problemy sгодennya u sferi finansiv, obliku ta audy`tu : materialy Internet-konf-yi (Khmelnyskyi, 24–25 travnya 2016)*. – Khmelnyskyi : Xmelnyskyj kooperatyvnyj torgovelnno-ekonomichnyj instytut. – P. 206–209. [In Ukrainian].

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

СПІВВІДНОШЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СТРАТЕГІЧНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Серед науковців у сфері бухгалтерського обліку відсутні єдність і порозуміння щодо співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту. В більшості випадків система обліку розглядається як інформаційне забезпечення, в інших – як складова системи стратегічного менеджменту. Окремі вчені навіть вважають систему обліку об'єктом стратегічного менеджменту.

Існування різних співвідношень між системою обліку та системою стратегічного менеджменту призводить до виникнення різноманітних варіантів подальшого розвитку бухгалтерського обліку з метою покращення стратегічного управління на підприємстві та не дозволяє побудувати єдину концепцію подальшого розвитку бухгалтерського обліку в системі стратегічного менеджменту.

У результаті проведеного дослідження виявлено такі можливі варіанти взаємозв'язку стратегічного менеджменту та бухгалтерського обліку:

1. Система бухгалтерського обліку може бути інформаційним супроводом (забезпеченням) процесу стратегічного менеджменту. Такий підхід є найбільш поширеним серед вітчизняних дослідників. Його особливістю є розгляд бухгалтерського обліку як забезпечуючої інформаційної підсистеми системи стратегічного менеджменту, яка виступає генератором облікової інформації для розробки проектів стратегічних рішень та інформаційним джерелом для проведення стратегічного контролю. Як зазначають Ю. Барчі, М. Шентірмей і З. Земан [1, с. 15], на сьогодні в західноєвропейських країнах значного поширення набув підхід, коли бухгалтерський облік розглядається як комплексна інформаційна система, що описує процес створення і виконання стратегії. При цьому система обліку розглядається в існуючому незмінному вигляді, а інформація, що генерується нею у вигляді фінансової та управлінської звітності, може бути розширена та доповнена на основі використання традиційних облікових методологічних інструментів – варіювання наявними альтернативними варіантами оцінки облікових об'єктів, збільшення кількості аналітичних розрізів, розширення показників фінансової звітності (приміток до річної звітності), розробка нових форм управлінської звітності на основі виділених аналітичних рахунків тощо.

2. Стратегічний облік (фінансовий і управлінський) є лише одним із етапів стратегічного менеджменту, що забезпечує сканування внутрішнього і зовнішнього середовищ підприємства. Представники такого підходу (І. Богатая, С. Суворова, О. Щемелєв та інші) виділяють окремий функціональний напрям бухгалтерського обліку – стратегічний облік (фінансовий та управлінський), подальший розвиток якого зумовлює необхідність внесення значних змін в існуючу облікову методологію, трансформацію існуючих принципів бухгалтерського обліку та облікових цінностей, сформованих протягом тривалого історичного періоду. Застосування такого підходу дозволяє об'єднати в єдину систему стратегічного обліку всі існуючі та розробити нові методологічні інструменти, що ефективно забезпечуватимуть процес підготовки та реалізації стратегії підприємства. Основною проблемою, що спричиняє неможливість ефективного реалізації даного підходу в практичній діяльності підприємств, є відсутність ґрунтовних теоретичних напрацювань з даної проблематики, що не дозволяє створити теоретико-

методологічні передумови для реалізації системи стратегічного обліку як засобу інформаційного забезпечення стратегічного управління на підприємствах.

3. Система бухгалтерського обліку може бути одним із інструментів стратегічного менеджменту в ході реалізації функції перерозподілу ресурсів у національній економіці. Основоположниками даного підходу є Е. Хендріксен та М. Ван-Бреда, які основну функцію бухгалтерського обліку розуміють як перерозподіл ресурсів у національній економіці. Зокрема, як зазначають автори, фінансова звітність передбачає настання економічних наслідків, які є основою для вибору переваг тієї чи іншої групи користувачів. Тобто, облікова інформація, що оприлюднюється у фінансовій звітності підприємств, є засобом впливу на інвестиційні та позикові рішення її користувачів. Оскільки у фінансовій звітності оприлюднюється стан і результати діяльності підприємства, то залежно від їх зміни змінюється інвестиційна та позикова політика користувачів такої інформації. Внаслідок цього наявні у підприємств інвестиційні та позикові ресурси вкладаються в ті підприємства, оприлюднені результати яких у фінансовій звітності відповідають встановленому рівню ризику та дохідності інвесторів і позичальників. Відповідно система бухгалтерського обліку як засіб генерування фінансової звітності виступає інструментом, що визначає рішення інвесторів і позичальників, таким чином перерозподіляючи наявні на фінансовому ринку інвестиційні та позикові ресурси.

Залежно від виду стратегії підприємств та виду визначених стратегічних цілей система бухгалтерського обліку може розглядатись як інструмент реалізації стратегії. Це пов'язано з тим, що згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національними П(С)БО на підприємстві може застосовуватись власна облікова політика, від обрання якої залежать показники фінансової звітності. В результаті цього облікова політика як засіб коригування показників фінансової звітності залежно від потреб власників та менеджменту підприємства є стратегічним інструментом, що впливає на рішення користувачів облікової інформації. Наприклад, для реалізації фінансової стратегії підприємств, що пов'язана з ефективним залученням, використанням і перерозподілом фінансових ресурсів для досягнення фінансових цілей, при формуванні наказу про облікову політику слід використовувати ті методи обліку серед наявних у П(С)БО альтернатив, які сприятимуть покращенню фінансового стану підприємства і підвищуватимуть ефективність залучення фінансових ресурсів.

Існування такого підходу підтверджує Е. Хекс, який розглядає проблеми побудови корпоративної стратегії для річної звітності, що базується на врахуванні взаємозв'язку між акціонерами та діями менеджменту компанії, що відображається в показниках фінансової звітності [3, с. 106]. Наприклад, часті зміни в обліковій політиці компанії, відмова від прийнятих минулого року положень, повернення до попередніх положень свідчать про існування проблем у діяльності компанії, що може відвернути від неї потенційних інвесторів.

Широкого поширення у працях вчених зі сфери обліку, що є представниками країн англосаксонської і континентальної моделей (Е. Блек, К. Селлерс, Т. Менлі [2], К. Гоутроп, О. Аамат [6], С. Гош [5] та ін.) набула концепція креативного обліку, яка передбачає можливість здійснення маневрування обліковими методами з метою одержання бажаних показників фінансової звітності, зокрема і за допомогою інструментів облікової політики. Однак креативний облік не завжди передбачає здійснення діяльності в межах облікового законодавства. В окремих випадках передбачається його порушення з метою вуалювання одержаних результатів. Внаслідок цього вважаємо, що, на відміну від креативного обліку, лише облікова політика може бути дієвим і законним обліковим інструментом, що потрібно використовувати у сучасних умовах розвитку ринкової економіки для підвищення ефективності реалізації обраної підприємством стратегії.

4. Система бухгалтерського обліку може бути об'єктом стратегічного менеджменту. Такий підхід передбачає перехід у площину організації бухгалтерського обліку і стосується аналізу подальших стратегічних перспектив розвитку системи бухгалтерського

обліку на підприємстві як одного із видів інформаційних систем підприємства. Зокрема, вивченню подібних стратегічних аспектів використання інформаційної облікової системи підприємства присвячена праця Р. Гальєрса та Д. Лейднер [4].

При застосуванні такого підходу відбувається роздвоєння ролі системи бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління. З одного боку, облікова система використовується як джерело інформації, засіб сканування середовища свого функціонування, а з іншого – є об'єктом стратегічного управління, щодо якого буде сформульована і впроваджена стратегія, проведена оцінка і контроль її реалізації на підприємстві. В даному випадку облікова інформація репрезентує результати ефективних чи неефективних рішень менеджменту в частині організації системи обліку на підприємстві. Прикладом застосування такого підходу є реалізація стратегії переходу до організації обліку на основі аутсорсингу, що передбачає здійснення комплексу дій і стратегічно спланованих заходів, які забезпечать поступове перенесення виконання облікових функцій від працівників підприємства до працівників підприємства-аутсорсера. Для реалізації такої стратегії необхідно визначитись з цілями і планами їх досягнення (наприклад, скорочення витрат на здійснення облікових процедур), детальними рекомендаціями щодо їх реалізації на рівні системи організації обліку, розробити набір програм, бюджетів і процедур, які мають бути виконані для здійснення переходу на бухгалтерський аутсорсинг (пошук підприємства-аутсорсера, обговорення й укладання договору щодо рівня оплати облікових процедур, визначення їх переліку та встановлення якісних і кількісних вимог щодо їх виконання, звільнення бухгалтерської служби підприємства тощо), проведення моніторингу і постійного контролю за процесом реалізації обраної стратегії організації обліку на підприємстві.

Проведений аналіз існуючих підходів дослідників у обліковій сфері щодо співвідношення бухгалтерського обліку та концепції стратегічного менеджменту дозволив виявити чотири можливих їх співвідношення, кожне з яких може бути наявним на сучасному етапі розвитку облікової науки та практики. На особливу увагу заслуговує розгляд перших двох підходів, які передбачають позиціонування бухгалтерського обліку як інструменту інформаційного супроводу (комплексного або часткового) процесу розробки та реалізації стратегій підприємства. Зокрема, вважаємо, що ці два підходи мають бути синтезовані в один підхід, що передбачатиме розробку комплексного інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту підприємства на основі використання існуючого та розробки нового методологічного інструментарію бухгалтерського обліку в напрямі поглиблення його стратегічної орієнтації.

Список використаних джерел

1. Barczy J. The (information-) connection between the strategic management-accounting and the company valuation [Електронний ресурс] / Judit Barczy, Marta Groszne Szentirmai, Zoltan Zeman. – Режим доступу : <http://ssrn.com/abstract=1928034>.
2. Black E. L. Creative accounting using asset sales: An international study of countries allowing noncurrent asset revaluation / E. L. Black, K. F. Sellers, T. S. Manly // *Journal of Business Finance and Accounting*. – 1998. – Vol. 25 (9). – P. 1287-1317.
3. Hax A. C. Strategy and the strategy formation process / Arnolde C. Hax, Nicolas S. Majluf // *Interfaces*. – 1988. – Vol. 18, Is. 3. – P. 99-109.
4. Galliers R. D. Strategic Information Management. Challenges and strategies in managing information systems. Third Edition / Robert D. Galliers, Dorothy E. Leidner. – Oxford : Butterworth-Heinemann, 2003. – 625 p.
5. Ghosh S. Creative accounting : A fraudulent practice leading to corporate collapses // S. Ghosh // *Research and Practice in Social Sciences*. – 2010. – Vol. 6 (1), February. – P. 1-15.
6. Gowthorpe C. Creative accounting: Some ethical issues of macro- and micro-manipulation / Catherine Gowthorpe, Oriol Amat // *Journal of Business Ethics*. – 2005. – Vol. 57, No 1. – P. 55-64.

Васильєва Т. А.
д.е.н., професор
Макаренко І. О.
к.е.н., докторант
Сумський державний університет, м. Суми

ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ ВЕКТОР У РЕФОРМУВАННІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Питання зближення систем обліку та звітності в Україні та ЄС активізувалось з підписанням Угоди про асоціацію з ЄС від 27.06.2014 р. Україна у цей же період (з 2017 р.) взяла на себе зобов'язання імплементувати норми європейського законодавства у частині обліку та звітності компаній у національну практику.

Крім впровадження принципів корпоративного управління ОЕСР та пункту «б» статті 387 Глави 13 Законодавство про заснування та діяльність компаній, корпоративне управління, бухгалтерський облік та аудит щодо впровадження на національному рівні відповідних міжнародних стандартів та поступового наближення до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, необхідно звернути увагу на сферу розкриття нефінансової інформації та звітності зі сталого розвитку. Так, важливого значення у цьому контексті для України мають норми статті 293 Торгівля на користь сталого розвитку Глави 13 Торгівля та сталий розвиток Розділу IV Угоди про Глибоку та Всеохоплюючу Зону Вільної Торгівлі як частини Угоди про асоціацію та ряд інших важливих нормативних джерел [3]. Серед них варто назвати Стратегію «Європа 2020» та Стратегію сталого розвитку «Україна -2020», що відповідають Цілям сталого розвитку ООН (Ціль 12.6) й та рішенням 21 сесії конференції ООН з питань зміни клімату - COP21 2015 р., Директиви 2014/95/EU (Directive on the disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups) та 2013/34/EU (Directive on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings) [1, 2].

Щодо часових рамок впровадження норм наведених документів в Україні варто зауважити, що Директива 2014/95/EU має бути транспонованою до національного законодавства країн-членів з 1 січня 2017 р. або протягом 2017 р. Таким чином, перша звітність, опублікована за вимогами р. Директиви 2014/95/EU очікується у 2018 р. за 2017-2018 фінансовий рік. Не зважаючи на той факт, що Директива 2014/95/EU була вже прийнята після підписання Угоди про асоціацію, проте враховуючи вказану статтю, вона набуває особливого значення. Зокрема з огляду на відсутність на національному ґрунті її законодавчих аналогів та поширенням серед обмеженого кола компаній добровільного розкриття інформації з корпоративної соціальної відповідальності та сталого розвитку [2].

Серед ключових напрямів реформування національної системи обліку і звітності у контексті прийняття вказаних документів та імплементации їх в Україні необхідно назвати обов'язкове подання нефінансової звітності великими компаніями та суб'єктами суспільного інтересу (у складі звіту з управління, звіту з корпоративного управління та звіту про платежі на користь уряду (Country-By-Country Reporting)).

Звіт з управління надає достовірний огляд розвитку, діяльності та стану підприємства, а також опис основних ризиків і невизначеностей, з якими він стикається. Включає як фінансові, так і там, де це необхідно, не фінансові основні показники діяльності, що стосуються певного виду діяльності, у тому числі інформацію екологічного та соціального характеру. Звіт з корпоративного управління має включатися до звіту з управління. Звіт про платежі на користь уряду повинен містити дані про види платежів, співставних з платежами, які розкриваються підприємствами, що беруть участь в Ініціативі прозорості видобувних галузей (EITI). та Плані дій Європейського Союзу «Правозастосування, управління і торгівля в лісовому секторі» (EU FLEGT) і положенні Регламенту (ЄС) № 995/2010 Європейського Парламенту та Ради від 20 жовтня 2010 року,

де викладено обов'язкові вимоги до операторів, що розміщують на ринку лісоматеріали і продукцію з деревини [5]. Базовим кроками у реалізації цих напрямів реформування системи обліку та звітності та впровадження названих трьох звітів у систему звітності великих та суспільно значимих компаній України є створення інституціонального підґрунтя для розвитку корпоративної соціальної відповідальності та нефінансової звітності на найвищому законодавчому рівні, яке може бути формалізоване у національній стратегії [4]. Норми Директиви 2014/95/EU щодо розкриття соціальної та екологічної інформації на основі загальноєвропейських стандартів у цих сферах (United Nations Global Compact, United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights, ISO 26000 Guidance Standard on Social Responsibility, International Labour Organization Tripartite Declaration of Principles concerning Multinational Enterprises on Social Policy, OECD Guidelines for Multinational Enterprises, тощо) можуть стати основою розробки методологічних керівництв з застосування прогресивних світових підходів до нефінансової інформації, зазначених в Директиві, для українських компаній сформуєть основу для облікового забезпечення звітності зі сталого розвитку в Україні.

Використання регуляторних інструментів та неодмінне внесення змін до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність від 16.07.1999 № 996-XIV та Постанови КМУ Про затвердження Порядку подання фінансової звітності від 28.02.2000 № 419 щодо закріплення вказаних форм нефінансової звітності та їх регламентації має бути доповнене активізацією масових інформаційних заходів щодо поширення знань з концепції сталого розвитку серед найширших суспільних кіл: населення, бізнес-середовища, органів управління та влади з метою формування національної свідомості та сприйняття необхідності відповідального ведення бізнесу. Окремим питанням в імплементації норм Директиви 2014/95/EU в Україні виступає ідентифікація великих або ж суспільно значимих компаній, яких безпосередньо торкаються обов'язкові вимоги щодо подання нефінансової інформації. Крім обов'язкових інституційних вимог щодо розкриття нефінансової інформації великими українськими компаніями, пропонуємо з урахуванням європейської практики доповнити їх перелік суспільно значимими інститутами, такими як банки, страхові компанії, установи ринку фінансових послуг, лістингові компанії, державні компанії. За основу можна взяти норми ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та Порядок подання фінансової звітності КМУ, які чітко встановлюють перелік звітуючих за МСФЗ компаній.

Вважаємо за необхідне долучення до процесу формування порядку складання і подання нефінансової інформації та звітності зі сталого розвитку українськими компаніями та фінансовими установами ключових регуляторів – Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку та Національної комісії, що здійснює регулювання ринків фінансових послуг, які б зі свого боку створювали імпульс та формували конкретні вимоги для розкриття нефінансової інформації підзвітними їм суб'єктами господарювання.

Список використаних джерел

1. 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/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32013L0034>
2. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non financial and diversity information by certain large undertakings and groups, Official Journal of the European Union L 330/1, Available at: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32014L0095>.
3. EU-Ukraine Association Agreement 27.06.2014, Available at: http://eeas.europa.eu/archives/delegations/ukraine/eu_ukraine/association_agreement/index_en.htm
4. Makarenko I. Sirkovska N. Transition to sustainability reporting: evidence from EU and Ukraine // Business ethics and Leadership. – 2017. – Volume 1, Issue 1. – p. 17-24.
5. Vasilieva T. A., Makarenko I. O. Convergence of European and Ukrainian accounting system challenges and prospects // Austrian Journal of Humanities and Social Sciences. – 2017. – 1–2 2017 (January–February). – p. 174-181.

Володіна П.В.
наук. кер. – доцент Кузіна Р.В.
Одеський національний економічний університет
м. Одеса

ПРОЦЕС СКЛАДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Перехід України на міжнародні стандарти фінансової звітності викликано вимогою необхідністю часу, ринкової системи господарювання, а також зумовлена потребою виконання договірних зобов'язань України з метою інтеграції до Європейського Союзу. Таким чином, процеси та ринкові умови призвели до утворення об'єднань підприємств як консолідовані групи, підприємств або холдингових підприємств які в свою чергу формують консолідовану звітність як за національними стандартами так і за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

На сьогодні, більш ніж у 120 країнах світу, незважаючи на відмінності у використовуваних моделях упровадження, для складання фінансової звітності підприємства застосовують саме міжнародні стандарти, які сприяють високому рівню ведення бухгалтерського обліку, формування та зіставлення фінансової звітності суб'єктів господарювання в усьому світі. Таким чином, виникає необхідність дослідження нормативного регулювання, а також порядок складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Питаннями організації і методики складання консолідованої фінансової звітності та напрямками вирішення визначених проблем, що викладені в монографіях і наукових статтях займаються вчені України та зарубіжжя: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутиця, С.Ф. Голова, М.Я. Дем'яненко, Т.В. Картузова, Г.Г. Кірейцева, В.М. Костюченко, І.В. Корчагіна, Я.Д. Крупки, М.М. Коцупатрого, В.Г. Лінника, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря та інш. Але залишається також певний ряд проблемних та відкритих питань стосовно формування консолідованої звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності, що і є метою дослідження.

З 2012 року відповідно до ч. 2 ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV визначено підприємства які зобов'язані надавати фінансову звітність (зокрема консолідовану) за Міжнародними стандартами фінансової звітності [1].

Важливою особливістю МСФЗ – звітності є те, що вона здебільшого ґрунтується на професійному судженні та оцінках, ніж на точних даних. Українським бухгалтерам нелегко усвідомити та прийняти такий підхід при переході на складання фінансової звітності за МСФЗ [2].

Перевагами складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є те, що вони є незаперечними для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розглядати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, що закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її більш адекватною і здатною відобразити реальний майновий стан організації. Виходячи з цього, слід зазначити, що цінність МСФЗ суттєва не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів. У свою чергу, це ще раз висвітлює велику необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

Метою фінансової звітності загального призначення є надання фінансової інформації про суб'єкт господарювання, який звітує, яка є корисною для нинішніх і потенційних інвесторів, та інших позикодавців, кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єкту господарювання.

Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements) це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання [3]. Результатом економічного утворення є групи підприємств - материнське підприємство та всі його дочірні підприємства [4].

Відповідно до П(с)БО та МСФЗ з урахуванням наявності контролю виділяють наступні види залежних компаній (табл. 1):

- спільне підприємство - це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю;
- асоційоване підприємство - це підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив;
- дочірнє підприємство - це підприємство, яке інвестор контролює [5].

Таблиця 1

Види компаній, що залежать від прав участі інвестора

Рівень контролю	Спільний контроль	Суттєвий вплив	Контроль
Статус об'єкта контролю	Спільне підприємство	Асоційоване підприємство	Дочірнє підприємство
Відсоток прав участі інвестора в голосуванні	Менше 20%	20%-50%	Понад 50%
Регулюючий стандарт	НП(с)БО 12 МСФЗ 11	П(с)БО 12 МСФЗ 28	НП(с)БО 2 МСБО 27 МСФЗ 10

Техніка та методологія консолідування досить добре розроблені і описані як у міжнародних, так і в національних облікових стандартах. Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство у терміни встановлені законодавством. Як правило, консолідовану фінансову звітність холдингу представляє фінансову звітність групи підприємств, як єдиного цілого. Також варто зауважити, що консолідація не зводиться до звичайного додавання аналогічних статей, процес консолідації звітності передбачає цілий ряд спеціальних процедур та певних розрахунків. Для формування консолідованої фінансової звітності використовуються різні методики, залежно від цілей консолідації і споживачів консолідованої звітності (табл. 2).

Таблиця 2

Правила складання консолідованої фінансової звітності [3, 4]

№	Зміст	Законодавство
1.	Консолідація об'єкта інвестицій розпочинається після одержання контролю над об'єктом інвестицій	Параграф Б88 додатка Б МСФЗ (IFRS) 10
2.	Консолідована фінансова звітність формується на дату звітності материнської компанії	Параграф Б92 і Б93 додатка Б МСФЗ (IFRS) 10
3.	Консолідована фінансова звітність формують виходячи з єдиної облікової політики групи. При відмінності облікової політики дочірнього підприємства з політикою групи – здійснюються належні коригування	Параграфи 19, 20, Б87 Б МСФЗ (IFRS) 10
4.	На дату придбання дочірнього підприємства проводять визнання і оцінку ідентифікованих придбаних активів, зобов'язань й умовних зобов'язань купленого підприємства	МСФЗ (IFRS) 3
5.	При консолідації слід виключити внутрішньо групові дебіторську й кредиторську заборгованості, капітал, доходи, витрати і погашені потоки.	

№	Зміст	Законодавство
6.	Об'єднують аналогічні статті активів, зобов'язань капіталу, доходів, витрат і грошових потоків материнського підприємства та його дочірніх підприємств	Параграф Б86 Б МСФЗ (IFRS) 10
7.	Обчислюють основні консолідаційні показники: - балансова вартість інвестицій материнської компанії в дочірнє підприємство й частина капіталу кожної дочірньої організації, що належить до материнської елімінується (може виникнути гудвіл); - визначають неконтрольовану частку в прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за звітний період; - неконтрольовану частку в чистих активах консолідованих підприємств зазначають окремо від капіталу акціонерів материнської компанії.	Параграф Б22 Б МСФЗ (IFRS) 10

Відповідно до МСФЗ 10 консолідована фінансова звітність застосовується для: об'єднання подібних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходу, витрат та грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств; також згортанні або виключені балансової вартості інвестицій материнського підприємства у кожному дочірньому підприємстві, а також частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємств; виключені повністю внутрішньогрупові активи та зобов'язання, капітал, дохід, витрати та грошові потоки, пов'язані з операціями між суб'єктами господарювання групи.

Отже, формування консолідованої фінансової звітності в кожній групі підприємств будується індивідуально та залежить від множини таких факторів як: організаційно-правової форми, стандартів, що застосовуються, технічних та інших можливостей підприємств. Також досліджено, що на сьогодні багато компаній функціонують за принципом груп компаній, холдингів і тому подібних утворень, тому консолідована звітність має велику необхідність у її складанні, бо дозволяє таким чином, підприємствам оцінити загальне фінансове становище бізнесу.

Список використаних джерел

1. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.
2. Каменська Т. Консолідація фінансової звітності за МСФЗ: основи. / Т. Каменська // Все про бухгалтерський облік. – 2013, №41 (2038). - С. 4-7.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» від 01 січня 2013 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_065.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01 січня 2012 року [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045.
5. Пирець Н.М. Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами / Н.М. Пирець, Н.А. Мінченко // Економічний простір. - 2013, № 70. – С. 243-251.

Волчек Р.М.,
к.е.н., доцент
Москалюк Г.О.
декан ОЕФ, к.е.н., доцент
Одеський національний економічний університет
м. Одеса

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ЗА ТОВАРИ, РОБОТИ ТА ПОСЛУГИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ЗА СПРАВЕДЛИВОЮ ВАРТІСТЮ

Кожен актив або зобов'язання мають відображатися у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства за умови, що вони достовірно оцінені. На теперішній час актуальною постає проблематика відображення такого фінансового інструменту як дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги за справедливою вартістю. Згідно із вимогами п. 33 Національного стандарту № 1 «Загальні стандарти оцінки майна та майнових прав» [1] для цілей ведення бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги справедлива вартість цього фінансового інструмента дорівнює ринковій вартості. Саме під час розрахунку зазначеного виду вартості виникає низка дискусійних питань, пов'язаних із визначенням прогнозного періоду оцінки та компонентів ставки дисконту.

Питання обліку, контролю та аналізу дебіторської заборгованості вже протягом багатьох років викликають значний інтерес серед науковців та практиків, зокрема, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гуцаленко, О. В. Добровольська, В. П. Завгородній, А. М. Кузьмінський, В. М. Онищук, Б. Ф. Усач та інші.

Проблеми, пов'язані з визначенням та оцінкою дебіторської заборгованості підіймалися авторами і раніше [2; 3], однак в умовах посилення необхідності достовірної інформації у фінансовій звітності постає питання пошуку нових шляхів у методиці визначення справедливої вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги.

Мета дослідження полягає у спробі авторів побудувати методику визначення справедливої вартості дебіторської заборгованості задля її відображення у фінансовій звітності підприємств згідно із специфікою вітчизняної практики господарювання. При цьому враховуються такі умови:

- у даному аспекті йдеться про дебіторську заборгованість за товари, роботи та послуги, терміни сплати якої згідно із умовами угоди, минув;
- не нараховується резерв сумнівних боргів за цією дебіторською заборгованістю;
- не здійснено позов до суду щодо її відшкодування.

Оцінка вартості будь-якого об'єкта повинна здійснюватись із використанням трьох методичних підходів: витратного, дохідного та порівняльного [4]. Разом із тим, керуючись вимогами національних стандартів оцінки щодо визначення ринкової вартості активу чи зобов'язання із обов'язковим врахуванням принципу найбільш ефективного використання, вважаємо за доцільне відмітити, що найбільш прийнятною й документально обґрунтованою є оцінка ринкової вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги завдяки дохідному підходу. Така думка обумовлена тим, що інші два підходи (витратний та порівняльний) у контексті оцінки дебіторської заборгованості не зовсім доречні і ось чому.

Витратний підхід заснований на оцінці витрат підприємства-кредитора, обумовлених старінням дебіторської заборгованості. За цим підходом по відношенню до первісної вартості дебіторської заборгованості оцінюється її, так би мовити, «залишкова» вартість. Під час розрахунку ураховується такі втрати підприємства-кредитора, зумовлені

необхідністю підтримання рівня дебіторської заборгованості від моменту її виникнення до дати оцінювання: втрати від інфляції та втрати, пов'язані із необхідністю пошуку джерел оборотних активів у зв'язку із «заморожуванням» фінансових ресурсів у дебіторській заборгованості. Саме другий вид втрат найбільш проблематично документально підтвердити, і тому витратний метод ускладнений у використанні під час оцінки дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги для відображення у фінансовій звітності підприємства.

Порівняльний підхід доцільно використовувати, коли борги дебітора продаються на ринку. Але у вітчизняній практиці господарювання він поки-що не набрав широкого розповсюдження, оскільки коректне використання зазначеного методу передбачає не визначення ліквідаційної вартості активу (вартості вимушеного продажу), яка застосовується під час оцінки для цілей застави, а ринкової вартості активу. Використання ринкової вартості передбачає, що у випадку, якщо борги оцінюваного підприємства не котируються на ринку, то виконується аналіз його діяльності. Цей аналіз дозволяє зробити висновок про схожість фінансового стану дебітора із фінансовим станом тих підприємств, борги яких мають ринкові котирування. З початку оброблюються дані ринку та розраховуються середні коригування пропозицій на купівлю та продаж дебіторської заборгованості, а потім згідно із отриманими коригуваннями визначаються середньоринкові ціни за галузевою ознакою. Отриманий результат розповсюджується на дебіторську заборгованість конкретного підприємства, яка включає у себе борги різних дебіторів. Вважаємо, що на цей час оприлюднення таких конфіденційних даних не здійснюється в Україні, тому розрахунки, отримані за порівняльним підходом, є недоречними.

Дохідний підхід базується на розрахунку можливих витрат покупця, пов'язаних із придбанням дебіторської заборгованості, із урахуванням ризиків інвестора, які виникають під час вкладання фінансових ресурсів у цей вид активів. Розрахунок ринкової вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги із використанням дохідного підходу виконується виходячи із умови, що покупець зможе у судовому порядку відшкодувати дебіторську заборгованість за номіналом [5, с. 407-409].

Використання дохідного підходу під час оцінки справедливої вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги згруповано за такими етапами:

1. Визначення прогностного періоду оцінки.

Керуючись пп.14.1.11 п.14. ст.14 Податкового кодексу України [6], згідно однієї з ознак «безнадійності» заборгованості є термін більше ніж 180 днів. Тому, вважаємо, що саме цей термін слід прийняти задля визначення періоду, протягом якого можливо відшкодувати прострочену за договором дебіторську заборгованість, й відповідно може бути збережено ліквідність цього фінансового інструменту.

Зазначимо, що за умов використання витратного підходу з загального періоду, що дорівнює 180 днів, оцінювач враховує термін від моменту виникнення дебіторської заборгованості до моменту проведення розрахунків її справедливої вартості.

За умов дохідного підходу оцінювач повинен враховувати термін, що залишився до настання 180 днів. Робиться припущення, що протягом цього залишку часу покупець дебіторської заборгованості забезпечить її відшкодування. В якості майбутньої вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги, яку придбає інвестор, приймається первісна вартість дебіторської заборгованості.

2. Визначення прогностичних значень інфляції та обґрунтування видів ризиків інвестора, які виникають під час вкладання фінансових ресурсів у дебіторську заборгованість.

Прогнозні рівні інфляції доцільно визначати, базуючись на прогностичних оцінках Національного банку України. Зокрема, за оцінками вітчизняних фахівців прогноз інфляції на 2017 рік дорівнює 9,1%, а на 2018 рік – на рівні 6% [7]. Тож вкрай важливим є переведення річних та місячних рівнів інфляції у добові задля отримання більш

коректного значення ринкової вартості дебіторської заборгованості. Щодо видів ризиків, які бере на себе інвестор, що має намір придбати на ринку дебіторську заборгованість, то у вітчизняній практиці зазвичай під час оцінки справедливої вартості цього активу виділяють два види ризиків: ризик якості управління активами; ризик диверсифікації мережі споживачів продукції, робіт та послуги, які надаються підприємством.

Ці компоненти є складовими ставки дисконту, на основі якої й буде визначено ринкову вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги. У сукупності обидва види ризиків складають 10%. Взаємозв'язок між номінальною (із урахуванням інфляції) та реальною (без урахування інфляції) ставками дисконту здійснюється за допомогою формули Фішера.

Розрахунок справедливої вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги за дохідним підходом здійснюється за формулою:

$$\text{Первісна вартість дебіторської заборгованості} \times 1 / (1 + \text{ставка дисконту})^t, \quad (1)$$

де: t – інтервал часу, який залишається до погашення дебіторської заборгованості.

Відображена у фінансовій звітності справедлива вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги є меншою за її первісну вартість. Отриманий результат є коректним, враховуючи принцип обачності під час складання фінансової звітності. Різниця між первісною й справедливою вартістю дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Отже, аналіз ситуації на підприємствах України свідчить про необхідність широкого впровадження дієвої методики визначення справедливої вартості дебіторської заборгованості за товари, роботи для забезпечення достовірності фінансової звітності в умовах сучасного бізнес-середовища.

Список використаних джерел

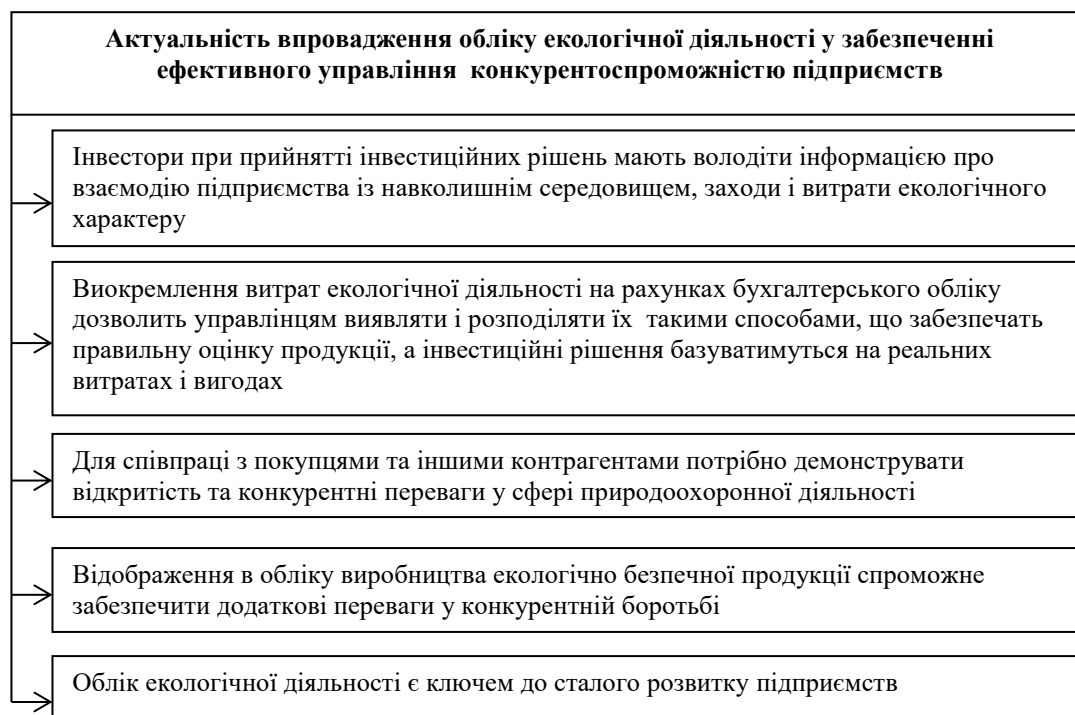
1. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». — Офіц. текст із змінами станом на 4 травня 2013 року. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>. — Назва з екрану.
2. Москалюк Г. О. Система внутрішнього контролю дебіторської та кредиторської заборгованості: напрямки удосконалення і розвитку / Г. О. Москалюк // Ефективна економіка. — 2013. — № 3. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1899>.
3. Волчек Р.М. Реалії застосування методик оцінювання вартості українських підприємств // Аграрний інформаційний науково-виробничий журнал «Агроінком». — Київ, 2012. — № 1-3. — С. 95-103.
4. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» – Офіц. текст із змінами станом на 20 лист. 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
5. Иванов И. В. Финансовый менеджмент: стоимостной поход : учеб. пособ. / И. В. Иванов, В. В. Баранов. — Москва : Альпина, 2008. — 504 с.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI станом на 20.11.2016. – [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/%202755-17>. — Назва з екрану.
7. Прогноз НБУ щодо інфляції на 2017-2018 роки залишається в межах оголошених цільових орієнтирів. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=43401289. — Назва з екрану.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНА МОДЕЛЬ АДАПТАЦІЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДО ЗАПИТІВ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ У ЧАСТИНІ ЕКОЛОГІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Екологічна діяльність в сьогоденні умовах виступає важливою соціально-економічною задачею підприємств, яка сприяє появі нових конкурентних переваг. Саме тому забезпечення ефективності системи управління конкурентоспроможністю суб'єктів господарювання можливе лише за умови врахування екологічного чинника. Інформаційним підґрунтям даної системи виступає обліково-аналітичне забезпечення.

Дослідження концептуальних засад обліково-аналітичного відображення екологічної діяльності підприємств представлено у працях вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких В.А. Дерій, В.М. Жук, І.В. Замула, З.Б. Колісник та ін. Однак, в Україні формування обліку та аналізу екологічної діяльності поки знаходиться на початковому етапі становлення. Відсутність належної нормативно-правової бази та методики відображення інформації щодо екологічної діяльності на бухгалтерських рахунках та у звітності значно обмежує можливості використання обліково-аналітичного забезпечення як інструменту формування інформаційної бази для управління конкурентними позиціями суб'єкта господарювання та обґрунтовує необхідність подальших досліджень зазначеної проблематики.

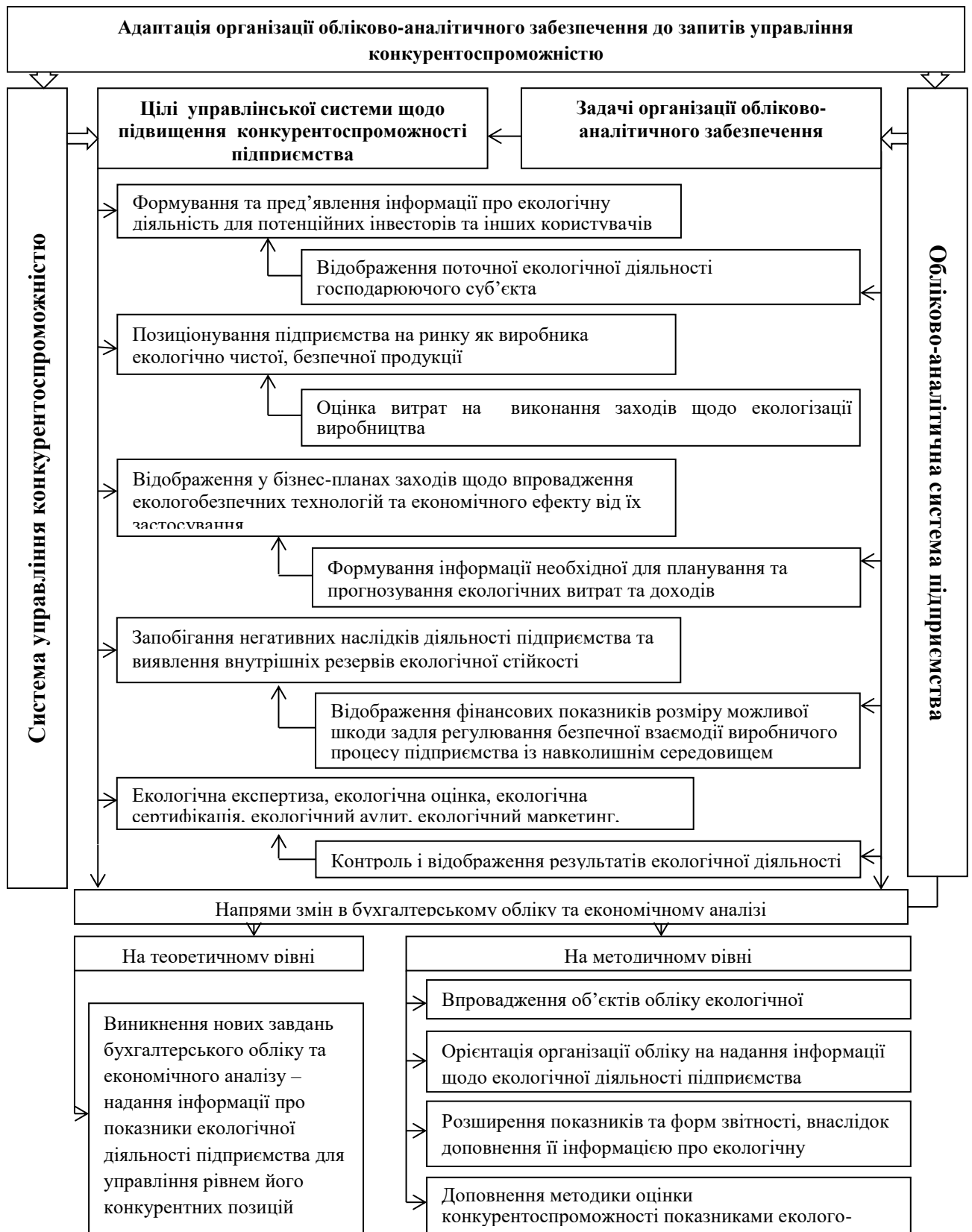
Актуальність впровадження бухгалтерського обліку екологічної діяльності у практику вітчизняних підприємств пояснюється причинами, представленими на рис. 1.



Джерело: узагальнено автором за [1; 2; 3; 4]

Рис. 1. Актуальність впровадження обліку екологічної діяльності як інструменту управління конкурентоспроможністю підприємств

Взаємозв'язок систем управління конкурентоспроможністю та задач організації обліково-аналітичного забезпечення у частині екологічного обліку представлені на рис.2.



Джерело: розроблено автором

Рис. 2. Теоретико-методична модель адаптації організації обліково-аналітичного забезпечення до запитів управління конкурентоспроможністю підприємств у частині екологічної діяльності

Представлена модель адаптації організації обліково-аналітичного забезпечення до запитів управління конкурентоспроможністю в частині екологічної діяльності дозволяє удосконалювати і розвивати бухгалтерський облік і економічний аналіз: на теоретичному рівні – у напрямі виникнення нових завдань щодо надання інформації про показники екологічної діяльності з метою реалізації цілей управлінської системи; на методичному рівні – вирішення зазначених завдань на основі впровадження об'єктів обліку екологічної діяльності, розширення структури та складу форм звітності, удосконалення методики оцінки конкурентоспроможності.

Отже, на сучасному етапі розвитку світової економіки екологічна діяльність агропромислових підприємств сприяє появі нових конкурентних переваг і позитивного соціального, економічного та екологічного ефекту діяльності як окремого виробника, так і національної економіки. Формування і реалізація ефективної екологоорієнтованої стратегії господарювання можлива лише за умови якісного обліково-аналітичного забезпечення системи екологічного менеджменту підприємства. Впровадження запропонованої моделі адаптації організації обліково-аналітичного забезпечення до запитів управління конкурентоспроможністю у практику діяльності підприємств дозволить забезпечити необхідні теоретичні і методичні трансформації бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності з метою генерування у даних системах якісної інформації, що відповідає цільовим потребам менеджменту.

Список використаних джерел

1. Дерій В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку / Василь Антонович Дерій // 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. – No 2. – С. 193-200.

2. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві / В. М. Жук // Агроекологічний журнал. – 2012. – No 2. – С. 18-23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1408/93>.

3. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / І. В. Замула. – Житомир, 2010. – 36 с.

4. Колісник З. Б. Зростаюча роль екологічної відповідальності у діяльності промислових компаній / З. Б. Колісник // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2014. – Вип. 24.6. – С. 85-95.

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ЗА БУДІВЕЛЬНИМИ КОНТРАКТАМИ ЗГІДНО З НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Господарська діяльність будівельних підприємств характеризується складною системою документообігу, великими обсягами грошових потоків, тривалістю виробничого циклу. Значна тривалість процесу будівництва впливає на специфіку, яка існує у визнанні доходів та витрат в обліку основної діяльності будівельних підприємств. Загальний порядок визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку передбачено нормами П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати», однак будівельні підприємства при формуванні у бухгалтерському обліку інформації щодо визнання й оцінки доходів і витрат впродовж виконання будівельних контрактів використовують норми П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Специфіка діяльності підрядних організацій полягає в тому, що на практиці дата початку виконання робіт за будівельним контрактом і дата завершення робіт припадають на різні облікові періоди. Підприємство, яке виконує будівельний контракт, визнає доходи і витрати не після закінчення контракту, а поетапно, внаслідок чого загальний прибуток контракту розподіляється на звітні періоди, протягом яких виконуються будівельні роботи. Тому найбільш важливим питанням бухгалтерського обліку будівельних контрактів є розподіл доходів і витрат між звітними періодами.

Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом. А також оцінюється за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню [2]. На оцінку доходу від будівельного контракту протягом періоду його виконання впливає ряд обставин, які можуть призвести як до збільшення суми доходу, так і до його зменшення.

Згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контракти» доходи та витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений [1]. Тому, питання відносно того, за якою оцінкою визнаються доходи на дату балансу, залежить від можливості достовірної оцінки фінансового результату контракту.

Голов С.Ф. та Костюченко В.М. зазначають, що витрати, які віднесено до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт, розподіляються на конкретні контракти за допомогою систематичних і раціональних методів, які послідовно застосовується до всіх витрат з подібними характеристиками. Їх розподіл базується на нормальному рівні виконання робіт за будівельним контрактом, а не на теоретично максимальних можливостях [3, с. 380]. Нормальний рівень виконання робіт за контрактом – це рівень виконаних робіт, який може бути досягнутий у середньому протягом кількох періодів в процесі здійснення звичайної діяльності [4, с. 12].

Відповідно до п. 20 МСБО 11 «Будівельні контракти», витрати, які не можна віднести до діяльності за контрактом або не можна розподілити на контракт, виключаються з витрат за будівельним контрактом [2].

Порівняльний аналіз альтернативних методик визнання доходів і витрат, а також визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та МСБО 11 «Будівельні контракти» наведено в таблиці 1.

Порівняльний аналіз положень за будівельними контрактами згідно з національними та міжнародними стандартами

Таблиця 1

№	П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	МСБО 11 «Будівельні контракти»
1.	Визнання доходів і витрат:	
	Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахування ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.	Якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати, відповідно, як доходи і витрати з посиланням на ступінь завершеності робіт за контрактом на кінець звітного періоду.
2.	Дохід не визнається, якщо відсутня ймовірність відшкодування витрат.	Подібної норми не містить.
3.	Визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом:	
	А) вимірювання та оцінка виконаної роботи;	А) огляд виконаних робіт;
	Б) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;	Б) завершення фізичної частини робіт за контрактом;
	В) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.	В) співвідношення витрат за контрактом, понесених при виконанні робіт на певну дату, і суми попередньо оцінених сукупних витрат за контрактом.
4.	Відсутні приклади обставин, за яких відшкодування понесених витрат за контрактом не є ймовірним	Дана норма присутня в стандарті.

Дані таблиці свідчать про те, що П(С)БО і МСБО регламентують ступінь завершеності як єдиний метод визнання доходів і витрат впродовж виконання будівельного контракту.

Відповідно до п. 3 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [1], що дублює п. 22 МСБО 11 «Будівельні контракти» [2], доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений, що, в свою чергу, є можливим за наявності певних умов. Умови визначення достовірної оцінки кінцевих фінансових результатів встановлюються окремо в розрізі будівельних контрактів із фіксованою ціною та будівельних контрактів за ціною «витрати плюс».

Дослідження алгоритму визнання доходу та витрат згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [1] дозволяє стверджувати, що до тих пір, поки у будівельного підприємства немає достовірної оцінки кінцевого фінансового результату, дохід має вимірюватись величиною понесених фактичних витрат, що унеможливує отримання позитивного фінансового результату за звітний період.

Відповідно до П(С)БО 18 «Будівельні контракти» дохід не визнається, якщо відсутня ймовірність відшкодування витрат. МСБО 11 «Будівельні контракти» подібної норми не містить. У п. 32 зазначеного документу описано випадок, коли кінцевий результат виконання будівельного контракту достовірно оцінити не можливо [2]. У такому разі дохід потрібно визнавати лише у розмірі витрат, понесених за контрактом, для яких існує

ймовірність їх відшкодування. Витрати за контрактом слід визнавати як витрати періоду, у якому вони були понесені. Можна констатувати, що за умови відсутності таких витрат дохід буде дорівнювати нулю, тобто визнаватись не буде.

Значною перевагою МСБО 11 «Будівельні контракти» є те, що у п. 34 зазначеного стандарту наведено приклади обставин, за яких відшкодування понесених витрат контракту не є ймовірним, і за яких витрати контракту, можливо, доведеться негайно визнати як видатки:

- контракти, що не повністю мають юридичну силу, тобто їхня чинність викликає серйозні сумніви;
- контракти, завершення яких залежить від незавершеного судового розгляду або законодавчих актів;
- контракти, що стосуються нерухомості, яка, ймовірно, буде конфіскована або експропрійована;
- контракти, за якими замовник не здатний виконати свої зобов'язання;
- контракти, в яких підрядник не здатний завершити роботи або не може виконати інші свої зобов'язання за контрактом [2].

Стосовно застосування того чи іншого методу ступеня завершеності робіт, то це залежить від строків, порядку, умов проведення розрахунків за виконані будівельно-монтажні роботи, що обумовлені у контракті. Розрахунки можуть здійснюватись за комплекси робіт і послуг, а також за виконані роботи за конструктивними елементами.

Отже, питання розробки чіткого алгоритму визнання доходів та витрат будівельного підприємства за довгостроковим контрактом має велике значення, оскільки від цього залежить фінансовий стан підприємств будівельної галузі. Фінансовий стан будівельної організації є основним важелем факту своєчасного завершення будівельних робіт підприємством і відповідно отримання замовником необхідного об'єкта.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: офіційний текст станом на 10.01.2012 р. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>. — Назва з екрану
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти»: офіційний текст станом на 10.03.2015 р. – [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://minfin.kmu.gov.ua>. – Назва з екрану
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартам / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Харків. – 2008. – С. 378-385.
4. Костюченко В.М. Облік будівельних контрактів за П(С)БО / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001 – №6. – С. 10-19.

СПЕЦИФІКА ОБЛІКУ ВИТРАТ В БУДІВНИЦТВІ ЗАЛІЗНИЧИХ ДОРІГ

Будівництво само по собі є специфічною та відокремленою галуззю для дослідження. Але будівництво залізничних доріг та виконання монтажу заслуговує окремої уваги. Чому ж ця галузь є особливою? По-перше, це пов'язано з тим, що вантажні перевезення невід'ємна складова діяльності будь-якого підприємства неважливо мале воно чи велике. Якщо розглядати важливість залізничних перевезень з точки зору досить масштабних підприємств, яким вкрай необхідно транспортувати вантажі на велику відстань, то використання послуг саме цього виду транспорту є пріоритетним. Проте особливість будівництва тих шляхів, по яким мають проходити різноманітні вантажі, полягає в лінійному характері самого об'єкта будівництва, повторенні даних робіт та виконанні різноманітних додаткових послуг такими будівельними компаніями. Відповідно до цього виникає питання раціонального та достовірного обліку витрат під час виконання замовлення.

Так як будівельними об'єктами є ділянки доріг, що простягаються на велику відстань є необхідність у значних витратах з переміщення як робітників, що виконуватимуть будівельно-монтажні роботи, так і забезпечення їх всією необхідною для цього технікою. Тобто, мова йде про надання відповідних умов праці, а саме проведення доплат за роботу в складних умовах, оплата понаднормових годин праці, преміювання та бонуси за своєчасне виконання плану. Ще однією статтею витрат вважаємо збереження та транспортування техніки. Специфіка даної галузі будівництва проявляється і в тому, що спорудження об'єктів відбувається на відкритому повітрі і в різних природно-кліматичних умовах. Це зумовлює різний рівень витрат на 1 км доріг. Тому ставиться перед обліком завдання організувати групування виробничих витрат з розподілом за ділянками шляху. Лінійний характер доріг накладає свій відбиток на об'єкти обліку і об'єкти калькулювання транспортного будівництва. Об'єктами калькулювання тут, як правило, виступають дистанції (ділянки) доріг, а об'єктами обліку витрат – технологічний етап робіт в межах такої ділянки [4, с. 25]

Але незважаючи на одноманітність таких ділянок, слід враховувати специфіку місцевості, тобто, рельєф, величина нахилу, підтопленість доріг їх протяжність та глибину, швидкість водяних потоків та інше. Відповідно до різних умов й обсяги робіт будуть значно різнитися, а тому слід брати до уваги унікальність кожної ділянки.

Значне місце посідають витрати на перевезення ґрунту, матеріалів, робітників і механізмів. В транспортному будівництві вартість перевезень складає 30-40 % всього об'єму будівельно-монтажних робіт. Тому в аналітичному обліку, для оптимізації ведення обліку, їх виокремлюють. Частіше за все це автомобільні перевезення, на які припадає близько 33% всіх вантажних перевезень. Ці витрати можна прямо включати до собівартості виконаних будівельних робіт. Підвищенню витрат активно сприяє відсутність матеріалів та як наслідок необхідність їх вироблення на базі власного підприємства. Деякі особливості є у відображенні витрат матеріалів в залізничному будівництві, де особливе місце займають рейки, шпали, кріплення. Ці матеріали надходять на збірні бази, в яких виготовляють рейкошпальну решітку і доставляють її на місце встановлення [4, с. 25].

Таким чином процес доставки та перевезення допоміжних матеріалів необхідно відображати у складі матеріальних витрат на рахунку 23 «Виробництво», що дозволить більш точно встановити та відобразити всі ключові фактори формування собівартості

об'єктів. Дохід від надання та виконання такого виду послуг знайде своє відображення за кредитом рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт (далі БМР) ведуть також на рахунку 23 «Виробництво», до якого в підрядних будівельних організаціях можуть бути відкриті субрахунки за видами виробництв: 231 «Основне виробництво» (облік витрат за контрактами); 232 «Допоміжні виробництва» (ремонтні майстерні, власний автотранспорт, столярний цех, цех з виготовлення металевих конструкцій тощо); 233 «Експлуатація будівельних машин і механізмів» та ін.

Згідно з П(С)БО 18 [5] витрати за будівельним контрактом включають:

Витрати	Відображення в обліку
1. Витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту	Д 231 — К 20, 22, 66, 65, 63 та ін.
2. Загальновиробничі витрати	Д 231 — К 91
3. Адміністративні витрати	Д 231 — К 921

Витрати на укладання контракту, не підписаного до дати балансу, вважаються витратами звітного періоду без їх віднесення на витрати за таким контрактом в наступних звітних періодах. Особливістю формування витрат за будівельним контрактом є те, що до їх складу не включають витрати на утримання незадіяних будівельних машин і механізмів та інших необоротних активів, не використаних при виконанні будівельного контракту. Такі витрати обліковують окремо і відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності») [6, С.14-15].

Отже, розглянувши лише деякі особливості цієї галузі, стає зрозумілим значення та важливість розуміння всіх будівельних процесів для повного відображення витрат з їх подальшим розподілом та включенням до собівартості послуг.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України № 996-ХІV від 16 липня 1999р. зі змінами та доповненнями
2. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Мінфін України [Електронний ресурс] // 31.12.1999 № 318 – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. — Назва з екрану.
3. Правила обслуговування залізничних під'їзних колій (статті 12, 64 - 77 Статуту) Мінтранс України [Електронний ресурс] // 21.11.2000 № 644 – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0875-00>. — Назва з екрану.
4. Облік в підгалузях будівництва [Електронний ресурс] // Конспект лекцій. — Тернопіль. — 25 с. — Режим доступу: http://dSPACE.tneU.edu.ua/bitstream/316497/9079/1/foam_kovs_opb_oa_LEK.pdf. Назва з екрану.
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти" Мінфін України [Електронний ресурс] // 28.04.2001 № 205 – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>— Назва з екрану.
6. Атамас П. Й. А 92 Бухгалтерський облік у галузях економіки. 2-ге вид. Навч. посіб./П. Й. Атамас. — Київ: Центр учбової літератури, 2010. — 392 с.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Підприємницькі структури економічної сфери в процесі своєї діяльності стають учасниками конкурентної боротьби за споживача і можливість їх виживання залежить від здатності ефективно та в комплексі використовувати усі свої переваги над конкурентами. В умовах трансформаційних змін ринкової економіки для забезпечення економічної стабільності функціонування торговельних підприємств важливе значення набуває достовірність формування облікової інформації щодо отриманих ними доходів у результаті фінансово-господарської діяльності.

Питанням організації обліку доходів торговельних підприємств присвячені праці вітчизняних науковців та практиків, а саме їх розглядали: Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, В.В. Сопко, Н.М. Грабова, С.В. Князь, Н.П. Ілюхіна та інші.

В умовах сьогодення однією з головних проблем обліку на багатьох торговельних підприємствах є низький рівень релевантності й оперативності інформації про доходи, витрати та фінансові результати, що необхідна керівнику підприємства для прийняття управлінських рішень

Облік доходів торговельних підприємств здійснюється у відповідності до П(С) БО 15 «Дохід» [1], з використанням рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», а саме на відокремленому рахунку 70 «Доходи від реалізації» із подальшим відкриттям субрахунків 702 «Доход від реалізації товарів», та 704 «Вирахування з доходу» згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [2]. Проте цієї інформації недостатньо для задоволення потреб користувачів облікової інформації різних рівнів управління, яким необхідно визначати та обліковувати доходи від реалізації товарів за окремими напрямками (формами) торговельної діяльності, групами та асортиментом товарів, а також категоріями покупців та каналами збуту товарів. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю. Виходячи з цього для деталізації інформації з відповідного виду діяльності торговельних підприємств доцільним є відкриття наступних субрахунків 70211 – для реєстрації доходів від торгівлі оптом (з вітчизняними покупцями); 70212 – для реєстрації доходів від торгівлі оптом (на експорт); 7022 – для реєстрації доходів від роздрібною торгівлі [3].

На підприємствах роздрібною торгівлі деталізацію рахунків обліку доходів від реалізації товарів варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами товарів за методами активізації продажу товарів. Управлінські рішення щодо того, за допомогою яких методів продажу здійснювати торговельну діяльність, які методи активізації продажу при цьому застосовувати, які види дисконтних карток вводити, за яких умов їх видавати і які знижки надавати власникам дисконтних карток, проводити розпродаж шляхом уцінки чи запровадження знижок має базуватися на аналізі оперативної бухгалтерської інформації. За допомогою додаткових аналітичних субрахунків з'являється можливість виділити з усього виторгу підприємства доходи від реалізації товарів із застосуванням різних методів активізації продажу, що дає змогу проводити поглиблений аналіз товарообороту та вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструменту [4].

З метою деталізації інформації за методами активізації продажу товарів на підприємствах роздрібною торгівлі доречно ввести до рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» наступні субрахунки:

- 7021 «Дохід від реалізації товарів»;
- 7022 «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картками»;
- 7023 «Дохід від реалізації товарів зі знижками»;
- 7024 «Дохід від реалізації товарів у період розпродажу»;
- 7025 «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів».

До рахунку 704 «Вирахування з доходу» необхідно ввести такі рахунки третього порядку:

- 7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»;
- 7042 «Сума знижок, наданих покупцям»;
- 7043 «Інші вирахування з доходу».

Застосування окремих субрахунків для відображення сум, що зменшують дохід підприємства, допоможе підвищити аналітичність даних для визначення їх впливу на фінансові результати. Зокрема, виділення окремих субрахунків для накопичення інформації щодо наданих знижок забезпечить керівників інформацією про загальний обсяг наданих покупцям знижок та дозволить без додаткових вибірок мати дані для аналізу ефективності маркетингової та цінової політики підприємства.

Таким чином, аналітичну деталізацію інформації щодо продажу товарів для визначення фінансових результатів на торговельних підприємствах з урахуванням специфіки їх діяльності пропонується здійснювати за такими критеріями:

1) аналітичні рахунки за формою торгівлі: реалізація товарів в оптовій торгівлі; реалізація товарів в роздрібній торгівлі;

2) аналітичні рахунки (для підприємств оптової торгівлі) за категоріями покупців: реалізація товарів вітчизняним покупцям; реалізація товарів іноземним покупцям;

3) аналітичні рахунки за товарними групами: реалізація продовольчих товарів; реалізація непродовольчих товарів;

4) *аналітичні рахунки (для підприємств роздрібною торгівлі) за методами активізації продажу товарів: реалізація товарів за дисконтними картками; реалізації товарів зі знижками; реалізації товарів у період розпродажу.*

Зазначені розрізи аналітичної інформації з урахуванням специфіки діяльності торговельних підприємств дозволять в оперативному порядку отримати інформацію про обсяг товарообороту за різними формами торгівлі, товарними групами та методами активізації продажу товарів. Отже, удосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування доходів торговельних підприємств в аспекті деталізації інформації щодо отриманих доходів є необхідним напрямком як в обліковій системі, так і в системі управління підприємства в цілому, що в свою чергу створює сприятливі умови для підвищення їх прибутковості.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

2. Інструкція „Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції з його застосування" Наказ МФУ від 30.11.99. №291 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

3. Князь С.В. Проблеми обліку доходів та витрат торговельних підприємств / С.В. Князь, В.П. Залуцький, Н.П. Яворська //Ефективна економіка – 2017. – №2 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5425>

4. Ілюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н. П. Ілюхіна // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2014. - Вип. 2. - С. 61-64. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2014_2_12

Дудко М.В.
наук. керівник – д.е.н., доцент, професор кафедри
бухгалтерського обліку та аудиту
Слободяник Ю.Б.
Одеський національний економічний університет
м. Одеса

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РЕЄСТРАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ НАКЛАДНОЇ

На сьогоднішній день реформування податкової системи України обумовлене необхідністю змін системи управління державними фінансами для забезпечення економічного росту в державі. У процесі реформування податкової системи важливе місце відводиться податку на додану вартість (ПДВ), який в Україні є одним з основних бюджетоутворюючих податків. Разом з тим через наявність суттєвих проблем адміністрування ПДВ цей податок може перетворитися на бюджетовитратний. Щороку значна сума коштів незаконно виводиться з бюджету шляхом відшкодування ПДВ, яке формується за рахунок «ризикового податкового кредиту». Для того, щоб це упередити, Верховна Рада щороку ухвалює законопроекти, за допомогою яких мало б відбутися вдосконалення системи справляння ПДВ. Головним кроком для підвищення ефективності адміністрування ПДВ стало затвердження порядку зупинення та відновлення реєстрації податкової накладної та розрахунку коригування до Єдиного реєстру податкових накладних (ЄРПН) [1].

Як відомо, система електронного адміністрування ПДВ передбачає реєстрацію податкових накладних в ЄРПН. Відповідно, якщо податкова накладна не зареєстрована в ЄРПН, то покупець не має можливості включити суму ПДВ до податкового кредиту, при цьому продавець не може зняти з себе обов'язок віднесення суми ПДВ до податкових зобов'язань за відповідний період. Основна ідея полягає у боротьбі з тіншовим сектором економіки і одним з найшкідливіших її проявів – торгівлею податковим кредитом з ПДВ. Необхідно відмітити, що період з 1 квітня 2017 року по 30 червня 2017 року є перехідним для процедури зупинення реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування, яка протягом цього часу не буде застосовуватись, що дає змогу підготуватись платникам податку до такого нововведення.

Причиною припинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування у платника ПДВ буде наявність сукупності ознак оцінки рівня ризиків, що встановлюватимуться Міністерством фінансів України окремо. Контролювати відповідність податкових накладних за ступенем ризику буде вищезазначений орган за допомогою спеціального програмного забезпечення, тобто автоматично. Наразі невідомо, як визначатимуться критерії ризикових операцій, тому платникам податків слід дуже уважно поставитися до оформлення цих документів. У зв'язку з цим, платникам податків, які здійснюють придбання товарів або послуг, слід ретельно відбирати своїх контрагентів, насамперед з'ясувавши яким видом діяльності вони займаються, що допоможе упередити неочікуване зупинення реєстрації податкової накладної. Водночас існують випадки, коли «ризиковий податковий кредит» формується навмисно, задля зменшення сплати податку до бюджету, отже, і для маніпулювання фінансовим результатом.

Про припинення реєстрації податкової накладної платник податків буде повідомлений відповідною квитанцією, яка надсилатиметься протягом робочого дня, в який податкова накладна надійшла на реєстрацію згідно постанови Кабінету Міністрів України. У цій квитанції будуть зазначатися причини зупинення, а також в ній включатиметься вимога надати підтвердження платником податку даних, що включаються в податковій накладній / розрахунку коригування та запит платнику податку про надання копій первинних документів, що засвідчують здійснення операції, на яку складено податкову накладну / розрахунок коригування. Вірогідно, що найбільший ризик

втратити податковий кредит мають підприємства, у яких дохід від реалізації товарів та послуг протягом року сягає більше 20 мільйонів гривень та / або, які здійснюють операції з постачання / отримання товарів та послуг з підприємствами державного сектору.

У платника податку буде можливість відновити процес реєстрації податкової накладної за допомогою подачі заяви про припинення процедури зупинення реєстрації податкової накладної / розрахунку коригування в ЄРПН. Є можливість подати вказану заяву протягом 365-ти календарних днів, після виникнення податкових зобов'язань.

Дана заява розглядатиметься комісією Державної фіскальної служби України (ДФС). За результатами аналізу поданої заяви платником податку надсилається рішення такому платнику протягом 5-ти календарних днів, наступних за днем отримання такої заяви. Таким чином, за цей термін, комісія ДФС повинна розглянути суттєві питання та затвердити відповідне рішення. Отже, підприємства мають підготуватися до того, як правильно відобразити тимчасово скасований податковий кредит у бухгалтерському обліку або навіть списати неповернутий податковий кредит.

Розглянемо цю ситуацію:

1. Відображено отримання податкової накладної, що зареєстрована в ЄРПН – Дт 641 Кт 644.

2. Списання суми ПДВ, щодо якої припинили реєстрацію податкової накладної в ЄРПН – Дт 949 Кт 644.

Таке бухгалтерське проведення необхідно буде зробити на підставі рішення ДФС про припинення реєстрації податкової накладної в ЄРПН, що означатиме, що операція не є дійсною, за результатом чого, платнику податку-покупцю доведеться збільшити фінансовий результат.

Варто звернути увагу на те, що з 1 січня 2017 року час для реєстрації податкових накладних і розрахунків коригування в ЄРПН збільшено до 365-ти календарних днів, з дня виникнення податкового зобов'язання, відображених у податкових накладних і розрахунках коригування. Це є перевагою для платників податку, так як строк реєстрації подовжено вдвічі, що дає змогу для підприємців включити ті податкові накладні або розрахунки коригування, які були помилково не зареєстровані і відповідно відкоригувати фінансовий результат.

Отже, за результатами аналізу запропонованих змін основною метою ДФС є запобігання безпідставної реєстрації податкових накладних в тому випадку, якщо постачальник за фактом не здійснює ніякої господарської операції, натомість складає і реєструє податкову накладну тільки задля надання необґрунтованої податкової вигоди покупцю у вигляді неправомірно сформованих сум з ПДВ та віднесених до податкового кредиту. В окремих випадках несумлінні платники податків досі підробляють первинні документи з придбання товарів і послуг, внаслідок чого безпричинно збільшують суми податкового кредиту, а, отже, і суми бюджетного відшкодування. Щоправда, механізми відповідних махінацій ускладнила система електронного адміністрування.

Не вирішеним питанням залишається використаний податковий кредит, що підлягає бюджетному відшкодуванню за заявою підприємства у перехідному періоді. Це обумовлено тим, що лише з 01.07.2017 р. буде використовуватись припинення реєстрації ризикової накладної, що автоматично не дасть змогу платнику податку претендувати на неправомірне бюджетне відшкодування. Станом на 01.03.2017 р. сума залишку невідшкодованих сум становить 16 180,0 млн. грн, що підлягає перевірці [6]. Існує ризик неповернення його далі, але ДФС повинна приймати рішення у визначені строки, а несвоєчасне прийняття рішення органами ДФС призводить до збільшення збитків державі, так як це карається штрафними санкціями. Також несвоєчасне прийняття рішення щодо правомірного бюджетного відшкодування несе шкоду і самим підприємствам, що може призвести до призупинення здійснення діяльності через відсутність обігових коштів.

Загалом, якщо оцінювати механізм зупинення реєстрації податкових накладних, можна підсумувати, що відповідні зміни можуть помітно ускладнити життя добросовісним платникам податків, тим часом не розв'язавши проблеми з махінаціями із ПДВ. За допомогою цих змін буде узаконено додатковий важіль тиску на платників, що супроводжується чималими корупційними ризиками.

Таким чином, система електронного адміністрування ПДВ потребує подальших удосконалень і спрощення для запобігання зловживанням у цій сфері та захисту інтересів добросовісних платників податків.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями внесеними Законом України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо покращення інвестиційного клімату в Україні)». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>.

2. Порядок заповнення податкової накладної, затверджено наказом Міністерства фінансів України 22.09.2014р. №957. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1235-14>.

3. Лист Державної фіскальної служби України від 10.02.2017 № 3262/7/99-99-01-03-02-17 «Про проведення роз'яснювальної роботи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://poltava.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-288271.html>.

4. Лист Державної фіскальної служби України від 10.03.2017 № 5953/7/99-99-15-03-02-17 «Про податок на додану вартість». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/listi-dps/288747.html>.

5. Лист Державної фіскальної служба України від 23.12.2016 № 40753/7/99-99-15-03-01-17 «Щодо формування податкового кредиту з ПДВ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/zagalnoderjavni-podatki/podatok-na-dodanu-vartist/listi-dps/279460.html>.

6. Інформація про обсяги відшкодування податку на додану вартість з державного бюджету. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-vidshkoduvannya-pdchv/informatsiya-pro-obsyagi-vidshkoduvannya/>

7. Безверхий К. Схеми формування проблемного податкового кредиту з податку на додану вартість / К. Безверхий, О. Юрченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №8-9. – С.44-51.

8. Русанова Г. Нова податкова накладна: правила складання та практичні приклади заповнення [Електронний ресурс] / Г. Русанова // Дебет-Кредит. – Режим доступу : <http://news.dtkr.ua/ua/taxation/pdv/37461>.

9. Коваленко О. Основні правила заповнення ПН, які перекочували до Порядку №1307. [Електронний ресурс] / Коваленко О. // Все про бухгалтерський облік. – Режим доступу : www.vobu.com.ua/ukr/news/view/53827.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНІСТІ ВІДПОВІДНО ДО П(С)БО 10 «ДЕБІТОРСКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ» ТА МСБО 39 «ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ»

Нині в господарській діяльності кожного підприємства виникає дебіторська заборгованість. На сьогодні нестабільна економічна ситуація на ринку України призводить до високих ризиків при продажу товарів, робіт або послуг з відстрочкою оплати. Зростання дебіторської заборгованості в оборотних активах підприємства це проблема, яка призводить до пошуку нових методів мінімізації заборгованості, вдосконалення облікової політики підприємства щодо дебіторської заборгованості.

Проблемам обліку дебіторської заборгованості присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як Ф. Бутинець, С. Грей, С. Голов, Н. Гура, О. Коблянська, Д. Кізо, Б. Нідлз, Л. Ловінська, М. Чумаченко та інші. Однак окремі аспекти обліку заборгованості в Україні та за кордоном залишаються дискусійними та потребують подальших наукових досліджень.

Метою дослідження є проведення порівняльного аналізу ведення бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Порядок обліку дебіторської заборгованості в українських стандартах визначається П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», а в міжнародних стандартах – МСБО 39 «Фінансові інструменти» (International Accounting Standard 39 «Financial Instruments»).

Об'єктом дослідження виступає дебіторська заборгованість як фактор впливу на фінансову стійкість підприємства з огляду на вітчизняні та міжнародні стандарти фінансової звітності. Предмет дослідження – основні теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку дебіторської заборгованості, що практикуються у вітчизняній та міжнародній практиці.

Найважливішим вітчизняним нормативно-правовим документом, який регулює процес відображення в бухгалтерському обліку дебіторської заборгованості, є П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [1]. Згідно з ним дебіторська заборгованість визначається як сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Дебітори - це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів [1]. У зарубіжних країнах не існує окремого стандарту щодо регулювання дебіторської заборгованості. У МСБО 32 дебіторська заборгованість тлумачиться як фінансовий актив, але конкретного визначення цього поняття міжнародні стандарти не містять.

Рахунки, на яких ведеться облік дебіторської заборгованості в Україні та за кордоном, наведено в таблиці 1.

Порядок обліку дебіторської заборгованості відбувається залежно від її класифікації. П(С)БО 10 класифікує її на поточну та довгострокову, МСБО – на короткострокові (оборотні) активи, які відповідають будь-якому з критеріїв:

- 1) актив передбачається реалізувати або він призначений для використання при звичайних умовах операційного циклу;
- 2) актив призначений для продажу або його передбачається реалізувати протягом 12 місяців після звітної дати [2].

Рахунки обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці

Вітчизняна практика	Зарубіжна практика
18 «Довгострокова дебіторська заборгованість»	«Рахунки до отримання» «Знижки за оплату в строк»
34 «Короткострокові векселі одержані»	«Втрачені знижки за оплату в строк»
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	«Витрати на сумнівну заборгованість»
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	«Резерв сумнівних боргів»
38 «Резерв сумнівних боргів»	

У вітчизняній практиці 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 проводиться на дату її виникнення, дату погашення або на дату складання балансу. Проте на дату утворення 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.

На відміну від вітчизняного обліку, коли безнадійні борги списуються за рахунок резерву, в окремих країнах, незважаючи на списання безнадійної дебіторської заборгованості на витрати, вона продовжує обліковуватися в дебеті рахунків, на яких відображається короткострокова дебіторська заборгованість, а також відображається в активі балансу (рядки "Не отримані від покупців рахунки", "Векселі покупців") з одночасним відображенням безнадійної заборгованості в окремому рядку зі знаком мінус [2]. На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що облік дебіторської заборгованості в Україні чітко регулюється П(С)БО 10, положення якого певною мірою відрізняються від запропонованих у міжнародних стандартах. Ці відмінності викликані, в першу чергу, національними та економічними особливостями, що склалися в Україні. У МСБО зазначені лише загальні правила класифікації, оцінки, визнання дебіторської заборгованості, проте не відображена конкретизація цих аспектів. Відмінності між вітчизняним і зарубіжним обліком: в Україні оцінка дебіторської заборгованості відбувається за первісною вартістю, у зарубіжних країнах – за справедливою. Також в Україні величина резерву сумнівних боргів визначається із розрахунку абсолютної суми сумнівної заборгованості або з використанням коефіцієнта сумнівності. У міжнародній практиці, крім того, ще у відсотковому відношенні від виручки при можливому розподілі дебіторів на декілька груп. Для вдосконалення вітчизняного обліку на сучасному етапі актуальним є приведення цих протиріч у відповідність. Найважливішою відмінністю українського обліку дебіторської заборгованості від міжнародної практики є те, що він чітко регламентований і не передбачає альтернативи для підприємства, а також те, що МСБО розглядають дебіторську заборгованість більш широко з урахуванням тривалого досвіду співпраці з іноземними контрагентами.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерством фінансів України від 08.10.1999 № 237. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>
2. Белокоз О. Відмінності між вітчизняними та міжнародними підходами до оцінки дебіторської заборгованості торговельних підприємств / О. Белокоз // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 3. – С. 197 – 201.

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Підприємницькі структури економічної сфери в процесі своєї діяльності стають учасниками конкурентної боротьби за споживача і можливість їх виживання залежить від здатності ефективно та в комплексі використовувати усі свої переваги над конкурентами, що значною мірою забезпечується раціональним використанням виробничо-ресурсного потенціалу. Виробничі запаси є значною частиною активів підприємства, раціональна структура і підвищення ефективності використання яких є гарантією забезпечення безперервності виробничого процесу, а отже, й одним з факторів рентабельного виробництва. Тому належним чином організований облік виробничих запасів має суттєве значення у виробничій діяльності.

Сучасні реалії міжнародної економічної інтеграції є стимулом для вітчизняних суб'єктів господарювання щодо необхідності якісних змін у системі обліку. Відповідно до цього, стратегією багатьох підприємств галузей промисловості у європейському напрямку є перехід на європейські методи роботи. Для залучення інвестицій, вітчизняні організації прагнуть надавати інформацію щодо результатів своєї діяльності згідно з міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). У зв'язку з цим, актуалізується проблема узгодженості окремих норм П(С)БО та МСФЗ щодо порядку оцінки виробничих запасів, що сприятиме достовірності інформації для прийняття управлінських рішень.

Тематиці удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку виробничих запасів присвячена велика кількість праць. Зокрема, ці питання розглядалися у роботах багатьох учених-економістів, таких як: Афанас'єва І.І., Дарманська Г.О., Костирко І.Г., Бутинець Ф.Ф., Губачова О.М., Швець В.Г., Пархоменко В.М., Петраченко О.А., Соколов Я.В., Новодворська В.В., Кужельний М.В., Рудницький В.С. Окремі аспекти проблем гармонізації та стандартизації обліку запасів та звітності відповідно до міжнародних стандартів були представлені в роботах Нищенко Н.П., Бойчук А.А., Охрамович О.Р. та ін.

У сучасних умовах інтеграції вітчизняної системи бухгалтерського обліку в міжнародний законодавчий 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.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 запаси це 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].

План рахунків бухгалтерського обліку передбачає рахунок 20 «Виробничі запаси» який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів (в т.ч. сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), 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.

Відповідно до МСФЗ 2 запаси (inventories) - це активи, які:

а) утримуються з метою подальшого продажу під час звичайної діяльності (тобто товари);

б) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу виготовлюваного продукту (тобто промислова продукція, а також роботи/послуги у стадії незавершеного і завершеного виробництва);

в) утримуються як сировина і матеріали, призначені для виробничого споживання з метою подальшого продажу виготовлюваного продукту або виконаних з їх допомогою/ви користанням робіт або наданих послуг (це запаси, що перебувають на складах до передачі їх у виробництво, сировина і матеріали) [3].

Отже, проведемо порівняльний аналіз П(с)БО 9 та МСБО 2 наведений у табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика П(с)БУ 9 та МСБО 2

№з /п	П(с)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	2	3
	Оцінка запасів	
	<p>1.Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> -суми, що сплачується згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати та інші. <p>2. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається П(с)БО16 «Витрати».</p> <p>3. Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.</p> <p>4.Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.</p> <p>5. Первісною вартістю одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.</p> <p>6. Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів. Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):</p> <ul style="list-style-type: none"> 1)понаднормовані втрати і нестачі запасів; 2)проценти за користування позиками; 3)витрати на збут; 4)загальногосподарські та інші витрати. 	<p>1.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.</p> <p>Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.</p> <p>2. Витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію.</p> <p>3. Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан.</p> <p>До собівартості не включаються такі витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1) понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; 2)витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; 3) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; 4)витрати на продаж.

1	2	3
	Методи оцінки вибуття запасів	
	1. Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів 2. Середньозваженої собівартості 3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) 4. Нормативних затрат 5. Ціни продажу	1. Метод стандартних витрат 2. Метод роздрібних цін 3. Середньозваженої собівартості 4. Формула «Перше надходження-перші видаток» 5. Конкретної ідентифікації
	Оцінка вартості на дату балансу	
	Найменшою з двох оцінок: первісною вартістю чи чистою вартістю реалізації.	Найменшою з двох оцінок: первісною вартістю чи чистою вартістю реалізації.

Проведена порівняльна характеристика основних положень щодо відображення виробничих запасів згідно П(с)БО 9 та МСБО 2 свідчить про ідентичність основних аспектів, проте спостерігаються і деякі відмінності.

Слід зазначити, що визначення запасів у П(с)БО 9 майже ідентичне визначенню у МСБО. Проте у П(с)БО 9 є доречним доповнення щодо можливості споживання запасів під час управління підприємством. 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 [4].

На основі проведеного дослідження можна дійти висновку, що забезпечення ефективної діяльності підприємства залежить від раціонального використання виробничих запасів з урахуванням правильно обраного методу їх оцінки, що безпосередньо впливає на фінансові результати. Гармонізація та стандартизація національних стандартів до міжнародних призведе до покращення обліку запасів на підприємстві. Іноземні інвестори, аналізуючи звітність надану згідно з міжнародними стандартами, краще можуть оцінити статус та майбутні вигоди від співпраці з компаніями. Звичайно існують і деякі проблемні аспекти ведення міжнародної звітності. Так, МСФЗ не регулюють складання звітності некомерційними організаціями (благодійні, бюджетні організації та інші). Отже, це питання все ще вимагає визначення додаткових підходів стосовно впровадження МСФЗ в діяльність окремих підприємств.

Список використаних джерел

1. Положення(стандарт)бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://dtk.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/>
4. Коробко І., Пікінер В. Облік запасів за МСФЗ та П(С)БО: порівняльний аспект [Електронний ресурс].-Режим доступу http://www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98401.doc.htm.

Крижанівська Я. Л. ст., Сливка А. А.
наук. кер. – к.е.н., доцент Ясишена В. В.
Вінницький навчально-науковий інститут
Тернопільського національного економічного університету
м. Вінниця

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Облік є однією із функцій управління, оскільки він забезпечує достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, зовнішніх та внутрішніх користувачів. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку розпочинається на підприємстві з формування його облікової політики.

Облікова політика у загальному розумінні являє собою сукупність прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, щодо яких чинним законодавством дозволені альтернативні варіанти, а підприємствам надано право їх самостійного вибору з урахуванням особливостей діяльності та вибраної стратегії розвитку.

Значення облікової політики переоцінити неможливо. Воно полягає в упорядкуванні облікового процесу та лібералізації обліку на підприємстві, формуванні методики обліку окремих об'єктів, фактів та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил, забезпеченні порівнянності облікових даних, наданні обліку плановірності та послідовності, підвищенні ефективності організації обліку. Це зумовлює необхідність та актуальність дослідження сучасного стану і проблем формування облікової політики підприємства з метою уточнення окремих теоретичних положень та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення Наказу про облікову політику.

Питання формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях таких вчених, як: Ю. А. Кузьмінського, Ф. Ф. Бутинця, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацької, М. Т. Білухи, В. А. Кулик, В. А. Лінника, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, В. Г. Швеця. Незважаючи на вагомість здобутків, все ще залишаються невизначені деякі питання.

За Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [1].

У практиці українських бухгалтерів термін «облікова політика» набув поширення у кінці 80-х років минулого століття як переклад поданого в міжнародних стандартах, а з 1999 року цей термін був офіційно запроваджений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2]. Окремого єдиного нормативного документа з питань регулювання, обрання, застосування, оформлення, внесення змін, відображення у фінансовій звітності щодо облікової політики в Україні немає.

У чинних документах державного регулювання відсутні чіткі вимоги щодо змісту облікової політики, ступеня деталізації інформації, форми її документального оформлення. Як наслідок, розкриття облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності в повній мірі не відображає її суті.

Визначена облікова політика оформлюється документально у вигляді Наказу про облікову політику, який передбачає в основному такі розділи: організація роботи бухгалтерської служби; методика бухгалтерського обліку; організаційно-технічні аспекти організації обліку.

Але законодавчо затвердженої форми Наказу про облікову політику не існує. Наказ складається в довільній формі, відповідно до діяльності підприємства, форми власності, цілей підприємства [3].

На сьогоднішній день вітчизняним підприємствам слід спрямовувати розробку облікової політики, орієнтовану на максимальне наближення до принципів положень міжнародних стандартів фінансової звітності. Також, для досягнення оптимальної та обґрунтованої облікової політики необхідно враховувати специфіку ведення господарської діяльності, стратегічні плани розвитку підприємства та застосовувати системний підхід. Насамперед, провести ґрунтовну підготовчу роботу, що включає підготовку фахівців бухгалтерських та фінансових служб.

Накази про облікову політику вітчизняних підприємств містять типові помилки, частина з яких пов'язана з формальним ставленням до формування облікової політики на практиці та нерозумінням її впливу на прийняття рішень, а частина – з недосконалістю чинного законодавства та необґрунтованою частотою змін у ньому [4, с. 37].

Найістотнішими недоліками чинних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику підприємства, є недоречність застосування окремих елементів облікової політики, не розкриття або поверхневе розкриття сутності і методики застосування окремих елементів облікової політики, не розкриття сфери застосування альтернативних прийомів і способів для конкретних об'єктів обліку і відсутність характеристики їх переваг та недоліків, суперечливість окремих елементів облікової політики принципам обачності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, відсутність чіткої межі між поняттями «облікова політика» і «облікова оцінка», відсутність чітких вимог щодо строків, порядку формування та внесення змін в облікову політику підприємства.

Усунути зазначені недоліки можна, узгодивши вимоги окремих нормативних документів; докладніше розкривши в нормативних документах сутність, особливості застосування, переваги та недоліки окремих елементів облікової політики; встановивши чітко визначені вимоги до змісту, порядку складання та затвердження Наказу про облікову політику на законодавчому рівні. Міністерство фінансів України має розробити типову форму Наказу про облікову політику із обґрунтуванням переліку статей, що мають розкриватися у ньому.

Отже, формування облікової політики – непростий процес, що вимагає наявності організаційних, технічних, кадрових можливостей та він не закінчується після затвердження Наказу про облікову політику, а продовжується аж до моменту припинення діяльності підприємства.

На сьогодні не всі власники приділяють належну увагу формуванню облікової політики, що негативно впливає на обліковий процес і визначення фінансових результатів. Окрім того, з метою вдосконалення облікової політики на підприємстві при її розробці необхідно керуватися плановими обліковими проектними документами та розробляти її поетапно, оптимізуючи процес.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929020>

2. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.

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

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА У ВІДПОВІДНОСТІ ДО ВИМОГ МСФЗ

На початкових етапах застосування МСФЗ необхідно правильно розробити облікову політику будь-якого підприємства, адже підсумкові показники фінансової звітності залежать безпосередньо від того, наскільки грамотно організована система обліку на підприємстві. Якщо облікові дані суб'єкта господарювання сформовані за національними стандартами, а потім трансформовані в міжнародний формат, потрібно розмежувати принципи відображення в звітності активів і зобов'язань за правилами МСФЗ від принципів, визначених П(с)БО [1].

Вибір і застосування облікової політики підприємств повинні ґрунтуватися на відповідних міжнародних стандартах фінансової звітності. При використанні різних активів необхідно з метою визначення порядку їх відображення у фінансовій звітності звертатися до відповідних стандартів. Облікова політика за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) має значний вплив на характер розкриття інформації щодо елементів обліку (основних засобів, витрат, фінансових активів, зобов'язань тощо). Тому вибір і реалізація економічно обґрунтованої облікової політики дозволяє впливати на ефективне використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства при застосуванні МСФЗ з метою складання фінансової звітності.

Формування та обґрунтування облікової політики за міжнародними стандартами досліджувала велика кількість вітчизняних та іноземних науковців, серед яких: К.В. Безверхий, Ф.Ф. Бутинець, П.Є. Житний, С.Ф.Легенчук, Л.В. Жолнер, Д. Хоптинський, А.В. Шайкан, В.Г. Швець, О. Хендриксен, М. Ван Бреда і багато інших дослідників. Більшість науковців підкреслює, що облікова політика повинна охоплювати теорію, методологію, технологію, організацію обліку. Такий погляд є виправданим, оскільки це впливає з трактування облікової політики як інструменту управління обліком з метою підготовки звітності у міжнародному форматі.

Поява МСФЗ викликала безліч проблем, пов'язаних з регулюванням бухгалтерського обліку, який традиційно розуміється як наявність жорстких і ясних приписів, включених в нормативні документи, видані, в основному, Міністерством фінансів України - це так зване державне регулювання. До недавнього часу в Україні здійснювався «облік за правилами», при якому від бухгалтера було потрібне знання і чітке виконання інструкцій і вказівок, що розробляються на державному рівні. При цьому бухгалтер розглядався як виконавець, що володіє технікою ведення бухгалтерського обліку, як бухгалтер-обліковець. Зміни у бухгалтерському обліку за останні роки привели до істотних змін порядку речей, що склався раніше. Нині «облік за правилами» витісняється «обліком за принципами». Фундаментальною відмінністю цього підходу до регулювання бухгалтерського обліку є те, що ухвалення рішень про те, як відбити той або інший факт господарського життя організації, покладене на бухгалтера. Він виступає вже бухгалтером-аналітиком, що має знання і досвід не лише в області бухгалтерського обліку, але в суміжних областях, таких як: право, аудит, економіка та ін. Такий підхід припускає опис загальних підходів і принципів до формування фінансової звітності, і лише потім регулювання обліку окремих об'єктів і операцій. Більше того, основна увага приділяється не веденню бухгалтерського обліку, а формуванню фінансової звітності, корисної для ухвалення економічних рішень користувачами. Таким чином, професійне судження бухгалтера є ключовою складовою «обліку по принципах» [2].

Тепер на перше місце стала висуватися нова і малозрозуміла вимога, суть якої – це професійне судження. У міжнародній системі обліку і звітності велика увага приділяється професійному судженню бухгалтера, тобто самостійному вибору тактичних методів обліку, але в межах альтернативно дозволених, тому саме облікова політика стає офіційним полем заявок цього вибору. Це дуже важливо, тому що вона має дуже важливе значення і входить до складу обов'язкової зовнішньої звітності підприємства. Її особливості визначаються в МСФЗ (IAS) 1 і МСФЗ (IAS) 8 [3]. Термін «професійне судження» не так давно увійшов до вживання українських бухгалтерів.

Професійне судження можна вважати основою формування фінансової звітності по МСФЗ. У документах системи МСФЗ викладаються загальні принципи і підходи до формування звітності і відображення окремих об'єктів і операцій. Тексти стандартів написані досить стисло, оскільки вони не містять чітких вказівок по обліку і відображенню в звітності усіх можливих ситуацій. Більше того, в системі документів МСФЗ відсутній План рахунків, немає вказівок відносно первинної документації і техніки ведення бухгалтерського обліку. Ця особливість МСФЗ багато в чому є «камнем спотикання» при вивченні і застосуванні міжнародних стандартів українськими бухгалтерами. В той же час в міжнародних стандартах містяться підходи до рішення практично усіх облікових завдань. Від бухгалтера потрібно, спираючись на тексти документів МСФЗ і керуючись професійним судженням, знайти це рішення в конкретній ситуації.

В системі міжнародних стандартів, на відміну від українського обліку, не існує єдиного плану рахунків. Більш того, міжнародні стандарти взагалі не вимагають, щоб фірма його мала. Тому при веденні обліку за МСФЗ компаніям надається можливість скласти такий план рахунків, який буде максимально відповідати специфіці їх діяльності. Українські бухгалтери ж продовжують застосовувати звичний план рахунків, але з урахуванням специфіки діяльності підприємства та необхідності отримання облікової інформації для різних цілей. Все це знаходить своє відображення у Наказі про облікову політику та додатках до нього.

Що стосується додатків до наказу про облікову політику, то міжнародні стандарти також не вимагають їх складати. Але, як і в ситуації з планом рахунків, будь-яка більш-менш велика компанія розробляє такі документи. Адже їх відсутність значно ускладнює не тільки ведення обліку і складання звітності, а й роботу підприємства в цілому. МСФЗ безпосередньо не наказують розробляти ці документи, так як вони відносяться не стільки до області фінансової звітності, скільки до системи внутрішнього контролю, і є комерційною таємницею.

Таким чином, основна інформація, яку містить облікова політика, - це опис принципів й методики ведення обліку в організації. Їм необхідно слідувати, щоб скласти фінансову звітність. Перш за все, мова йде про вибір одного з можливих методів обліку, які передбачені стандартами. Методи можуть бути рівноправними. Але існують і альтернативні - основний і допустимий.

В даний час з двох можливих методів обліку за МСФЗ - основного і допустимого - в поточному періоді можна застосовувати тільки один, обраний підприємством. Наприклад, відсотки за всіма позиками можна або відносити на витрати звітного періоду (основний метод), або частково капіталізувати їх в частині вартості необоротних активів (допустимий метод). Вибір - за бухгалтером з розрахунку «що вигідніше в цьому випадку компанії»; в обліковій політиці обов'язково слід зробити наголос на зроблений вибір. Відповідно і витрати в Звіті про прибутки і збитки можна групувати або по функціональному методу, тобто виходячи з економічної суті, або за методом характеру витрат (це рівноправні методи).

Крім того, потрібно мати на увазі, що МСФЗ дають дуже загальні визначення деяким принципам (не по принциповому підходу, а за складом). Наприклад, інформацію про групи основних засобів міжнародні стандарти вимагають розкривати в примітках.

Однак ніякої конкретної класифікації основних засобів вони не містять - робити подібну класифікацію повинні самі бухгалтери виходячи з реальних даних кількості і якості основних засобів свого підприємства.

МСФЗ містять досить повне і докладне керівництво з відображення у звітності господарських операцій, враховують стандарти і специфіку деяких галузей. Незважаючи на це, на практиці можуть виникати ситуації, які МСФЗ не регламентують. В такому випадку відображати операції в обліку слід виходячи з логіки професійного судження і досвіду роботи з бухгалтерськими документами. Отримана в результаті цього інформація повинна відповідати двом критеріям. це:

- 1) відповідність потребам користувачів;
- 2) надійність.

Виробляти професійне судження потрібно на основі положень МСФЗ за схожими питань. Якщо нічого схожого на конкретну операцію стандарти не містять, необхідно звернутися до Принципів підготовки фінансової звітності - це перший розділ книги МСФЗ. У цьому документі викладені критерії обліку та способи оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат, які і слід використовувати.

Виникає природне запитання: а чи можна міняти облікову політику при зміні ситуації на підприємстві? Згідно МСФЗ, фірма може змінити свою облікову політику в двох випадках:

- 1) якщо був прийнятий новий стандарт або внесені зміни в існуючий;
- 2) за власним бажанням, але при певній і обґрунтованій необхідності.

При цьому самостійно змінювати облікову політику можна тільки для того, щоб підвищити коректність і надійність звітних даних. Вимоги досить жорсткі, оскільки застосовувати облікову політику потрібно послідовно. Надалі це дозволить зіставити фінансову інформацію за різні періоди. В результаті звітність стане легшою для сприйняття різними групами користувачів. Якщо підприємство вирішило змінити облікову політику, необхідно перерахувати показники минулих періодів, які увійшли в поточну звітність. Це викликано необхідністю порівнювати підсумки останніх років для подальшого аналізу успішності підприємства. Порівнянність - це теж одна з обов'язкових якостей інформації в системі МСФЗ [3].

Облікова політика за МСФЗ орієнтована на підготовку і представлення фінансової звітності (кінцевий результат), тоді як в системі бухгалтерського обліку України облікова політика більшою мірою призначена для цілей ведення бухгалтерського обліку (процес). Тому, облікова політика в МСФЗ - це система, яка має сприяти формуванню достовірної, повної, об'єктивної фінансової інформації про фінансове положення і фінансові результати діяльності організації, корисної широкому колу зацікавлених користувачів для ухвалення відповідних управлінських та інвестиційних рішень.

Список використаних джерел

1. Ветрова Н. Требования МСФО к учетной политике [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://eck.ru/blog/buhgalterskij-uchet/trebovaniya-msfo-k-uchetnoj-politike/>
2. Генералова Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО. – Бухгалтерский учет. - № 23, 2005.- С. 54-61.
3. Щадилова С. Н. Учетная политика как часть финансовой отчетности по МСФО – Бухгалтерская газета № 13. – 2015, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dis.ru/library/annotation/668/29893/>

ОБЛІК КОМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ В КОМІСІОНЕРА: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ

Успішна діяльність підприємств, які здійснюють комісійну торгівлю залежить насамперед від якості інформації, яка відображає економічну суть таких операцій. Розвиток сучасних економічних відносин зумовлює доцільність перегляду підходів до облікового забезпечення системи управління з метою підвищення ефективності господарювання та розв'язання існуючих проблемних аспектів.

Проблемні питання з організації та методики обліку операцій, пов'язаних з комісійною торгівлею, у своїх працях досліджували науковці О. Г. Дроздова [2], П. О. Куцик [1], В. І. Бачинський, Ю. І. Осадчий [4], В. О. Іваненко, та ін. Проте, в сучасних умовах розвиток такого виду торгівлі залежить від системи менеджменту, яка базується на інформації бухгалтерського обліку. Зазначене засвідчує про необхідність подальшого дослідження та удосконалення організації обліку комісійних операцій. За діючою методикою бухгалтерського обліку та планом рахунків комісійні товари після надходження від комітентів, з метою їх реалізації, оприбутковуються у підзвіт матеріально-відповідальних осіб за прибутковою квитанцією (накладною) за ціною, узгодженою з комітентом, але в балансі ці товари відображення не знаходять, так як вони оприбутковуються на позабалансовому рахунку 024 "Товари, прийняті на комісію". На вказаному рахунку товари обліковуються, крім зазначених первинних документів, на підставі договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.

На наш погляд, ведення обліку товарів прийнятих на комісію на позабалансових рахунках, є нелогічним, оскільки товарно-матеріальні цінності (комісійні товари), не зазначаються в балансі підприємства, яке надає послуги з комісійної торгівлі, хоча матеріальну відповідальність, і не тільки, несе. Враховуючи результати проведеного дослідження такі товари доцільно обліковувати на балансовому рахунку 288 "Товари, прийняті на комісію" і одночасно відображати зобов'язання за ними перед комітентами. У подальшому доходи відображати на рахунку 707 "Доходи від реалізації товарів, прийнятих на комісію", а витрати (вартість товарів і витрати пов'язані з наданням послуг) – на рахунку 907 "Собівартість реалізованих товарів, прийнятих на комісію".

Така методика обліку комісійних операцій в комісiонера дає змогу контролювати рух товарів, результати його діяльності та розрахунки з комітентами.

Список використаних джерел

1. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навчальний посібник / П. О. Куцик, Л. І. Коваль, Ф. Ф. Макарук – Львів : Видавництво ПП "Магнолія 2006", 2010. – 504 с.
2. Дроздова О. Г. Особливості формування облікової політики на підприємствах комісійної торгівлі / О. Г. Дроздова // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2014. – № 1. – С. 120-127.
3. Осадчий Ю. І. Проблемні питання організації та методики бухгалтерського обліку, документального оформлення й оцінки товарів, прийнятих на комісію : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/SocGum/Menedzhment/2008_10/osadch1.htm

ОБЛІК У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ

Результати аналізу основних показників діяльності сільськогосподарських підприємств України у 2014-2016 роках свідчать про те, що незважаючи на вагомі проблеми у вигляді недостатнього матеріально-технічного забезпечення, колізій зі змінами умов оподаткування та оренди землі, підприємства аграрної галузі відіграють суттєву роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку країни (табл. 1). Сільськогосподарські підприємства забезпечують робочими місцями близько п'ятої частини зайнятого населення України, швидкими темпами залучають капітальні інвестиції, збільшують обсяги випущеної продукції, в тому числі на експорт.

Таблиця 1

Аналіз основних показників діяльності сільськогосподарських підприємств
України у 2014-2016 роках

№ з/п	Показник	2014 рік		2015 рік		2016 рік	
		Сума	У % до загального підсумку показника*	Сума	У % до загального підсумку*	Сума	У % до загального підсумку*
1	Кількість зайнятого населення, тис. осіб	3091,4	17,1	2870,6	17,5	3176,2	18,1
2	Капітальні інвестиції, млн. грн	18796,0	8,6	30155,0	11,0	356198,0	13,1
3	Валова додана вартість, млн грн	161145,0	11,7	236003,0	14	225178,0	12,2
4	Фінансові результати до оподаткування	21677,4	-	103455,7	-	121349,7	-
5	Випуск продукції, млн грн	371189,0	-	544193,0	-	554018,1	-

* Загальний підсумок показника - сума за конкретним показником по усім видам діяльності в Україні

Джерело: складено автором за [1].

Незважаючи на позитивні зміни та зростання економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств, більшість їх власників використовують застарілі методи управління, контролю та обліку. Дослідження особливостей організації обліку на підприємствах сільського господарства надасть можливість розробити рекомендації щодо модернізації облікового процесу у подальшому. Це і зумовлює актуальність даного дослідження. Процес виробництва сільськогосподарської продукції вирізняється певними особливостями, які безпосередньо впливають на організацію та ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Перш за все, особливість організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах зумовлюється специфічним предметом праці, в ролі якого виступають фактори природи. Більша частина виробничого процесу підприємств агропромислової галузі пов'язана з обробкою земельних ділянок, розведенням та вирощуванням біологічних активів тощо.

Метою дослідження є визначення та характеристика особливостей організації бухгалтерського обліку підприємств сільськогосподарської галузі.

До основних особливостей сільськогосподарського виробництва, які впливають на організацію бухгалтерського обліку, належать:

1. Земля виступає найважливішим засобом праці. Земельні ділянки потребують додаткових фінансових вкладень для підвищення її якісних характеристик, але не підлягають амортизації.

2. Сезонність сільськогосподарських робіт призводить до нерівномірного використання виробничої техніки та робочої сили, що впливає на процес розподілу витрат виробництва. Продукцію оприбутковують і списують на витрати протягом року за плановою собівартістю; коригують за фактичною собівартістю лише після складання звітних калькуляцій по завершенню року. Корми та насіння з врожаю поточного року також списують на витрати за плановою собівартістю із подальшим коригуванням за фактичною собівартістю [2, с. 96].

3. Частина необхідних засобів виробництва виробляється сільськогосподарськими підприємства власними силами. Тому ведеться окремий облік витрат на капітальне складення, з наступним переводом молодняка худоби до основного стада. Також існують особливості обліку насіння та кормів власного виробництва.

4. Доходи від сільськогосподарської діяльності поділяються на три групи: дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, дохід від зміни справедливої вартості біологічних активів, дохід від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень. Відповідно ці види доходів формують на сільськогосподарських підприємствах аналогічні групи фінансових результатів [3].

5. Залежність результатів діяльності сільськогосподарських підприємств від природних умов, що досить часто призводить до виникнення надзвичайних доходів і витрат. Інформація про це у системі бухгалтерського обліку повинна формуватися з урахуванням причин їх виникнення, відповідно має бути організований аналітичний облік. Також поділ надзвичайних доходів і витрат за групами необхідний при визначенні класу ризику і відшкодуванні збитків страховими компаніями [4].

Отже, раціональним та інформативним на сільськогосподарських підприємствах може бути лише облік, побудований з урахування специфіки даної галузі. На підприємствах агропромислового сектору має проводитись контроль за збереженням продуктів праці, зокрема тварин і рослин. Бухгалтерський облік повинен характеризуватися еластичністю, тобто мати змогу підлаштовуватися під зміну погодних умов, показників врожаю, кон'юнктури ринку збуту тощо. З цією метою необхідно деталізувати та автоматизувати облік на всіх сільськогосподарських підприємствах та налаштувати його не лише на відтворення фінансової інформації, а й для забезпечення оперативних управлінських потреб.

Список використаних джерел

1. Статистичний збірник «Сільське господарство України» / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]: офіційний сайт. — Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm.

2. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України : підручник для сільськогосподарських вузів / В. Я. Плаксiєнко, Л. М. Пiсьмаченко, Є. І. Рябий та ін. ; під ред. В. Я. Плаксiєнко. – Дніпропетровськ, 2010. – 210 с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790 // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05>

4. Перчук О.В. Особливості обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах / Економічний вісник університету. – 2015. – № 27/1. – С.57-65.

ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ – ЗМІНИ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКУ

Одними із найбільш цікавих і складних об'єктів бухгалтерського обліку як у вітчизняній, так і в міжнародній практиці є фінансові інструменти. Невипадково, що нормативне регулювання їх обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності завжди викликало безліч питань. 24.07.2014 р. був випущений цілком оновлений Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти», який повністю замінив МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Мета полягає в дослідженні змісту змін в оновленому МСФЗ 9 стосовно класифікації, оцінки, рекласифікації й знецінення фінансових інструментів, їх критичній оцінці і визначенні пропозицій щодо впорядкування й оновлення вітчизняного П(С)БО 13 для приведення його у відповідність з нормами міжнародних стандартів.

Первісна оцінка фінансових інструментів відповідно до вимог п.5.1.1 МСФЗ 9 здійснюється за справедливою вартістю, при тому враховуються в плюс або мінус витрати по угоді у тому випадку, якщо придбається фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю із відображенням змін через прибуток або збиток. Що стосується подальшої оцінки фінансових інструментів, то вона залежить від їх виду, тобто класифікації. Цікаво, що саме зміна в класифікації фінансових інструментів відбулася ще в першій версії МСФЗ 9 (2009 року). Але остаточне її впорядкування представлено в оновленому стандарті версії 2014 року. Вважаємо, що саме ці положення МСФЗ 9 є найбільш теоретично і практично важливими, оскільки визначають всю подальшу методику обліку фінансових інструментів. Основоположний принцип класифікації фінансових інструментів полягає в тому, що в її основі - наміри компанії стосовно фінансових інструментів. Тобто для того, що віднести окремі фінансові активи і фінансові зобов'язання в певну класифікаційну групу, треба визначитися, що саме компанія планує робити із ними? Тобто для класифікації важливою є стратегія володіння і роботи із фінансовими інструментами. Стосовно фінансових активів стратегії можуть бути різними і, зокрема, компанія може:

- купити і утримувати фінансові активи для отримання фінансового доходу у вигляді відсотків і дивідендів;
- купити фінансові активи, щоб їх продати для отримання доходу від перепродажу у вигляді коливань ціни (отримання спекулятивного доходу);
- купити, щоб знизити ризики для забезпечення збалансованого інвестиційного портфелю, або управління ліквідністю, або хеджування;
- купити, щоб змішати всі вище перелічені цілі в будь-якій комбінації [1].

Ув'язка класифікації фінансових активів і стратегій компанії є в повній мірі логічною і була закладена ще в 2009 році в МСФЗ 9 Радою з МСФЗ. При тому в термінах стандарту стратегії компанії були названі «бізнес-моделями» – наміри і дії компанії відносно тих чи інших фінансових активів. У версії стандарту 2009 року у складі бізнес-моделей, що можуть застосовуватися для класифікації фінансових активів, було відокремлено дві, тоді як в оновленій версії стандарту – їх вже три [1; 2]. І, на нашу думку, підхід з розмежуванням трьох бізнес-моделей є більш коректним. Отже, передбачено розмежування таких трьох бізнес-моделей компанії відносно фінансових активів, тобто намірів підприємства стосовно них:

1. отримання контрактних грошових потоків від фінансового активу;
2. отримання контрактних грошових потоків і епізодичний продаж активів;
3. будь-які інші стратегії, у тому числі трейдингові спекуляції.

Важливість відповідної класифікації бізнес-моделей зрозуміла, оскільки відповідно до обраної стратегії володіння і використання фінансових інструментів вони по-різному

відображаються в обліку. Порядок подальшої оцінки фінансових активів на дату балансу цілком залежить саме від того, до якої класифікаційної групи вони віднесені.

Рекомендації щодо удосконалення П(С)БО 13 «Фінансові інструменти». У зв'язку з прийняттям оновленого МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» суттєво змінилися правила обліку фінансових інструментів, а, отже, необхідні відповідні коригування (оновлення) й на рівні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме в П(С)БО 13. Аналіз положень діючого національного П(С)БО 13 і оновленого МСФЗ (IFRS) 9 свідчить про неузгодженість між ними. З метою удосконалення національного П(С)БО 13 пропонуємо переглянути передбачену ним класифікацію фінансових інструментів і привести її у відповідність до МСФЗ (IFRS) 9. Це у свою чергу передбачає, по-перше, введення до стандарту терміну "бізнес-модель" компанії, по-друге, чітке окреслення умов його застосування під час класифікації фінансових інструментів, по-третє, обумовлення порядку практичного застосування стосовно визначення класів фінансових інструментів тестів "бізнес-моделі" і "виплат по договору", по-четверте, введення методики обліку фінансових інструментів із відображенням змін у справедливій вартості у складі прибутків/збитків звітного періоду або іншого сукупного доходу.

З метою полегшення практичного застосування П(С)БО 13 рекомендуємо внести уточнення до його змісту і конкретизувати умови, за яких підприємству доцільно обирати метод обліку за справедливою вартістю із віднесенням різниці в її змінах на інший сукупний дохід. Так, у тексті П(С)БО 13 бажано передбачити набір ситуацій, коли доцільно застосовувати метод обліку фінансових інструментів за справедливою вартістю із віднесенням змін на інший сукупний дохід, як це зараз передбачено в оновленому МСФЗ 9. Також зазначимо, що важливою складовою частиною організації обліку фінансових інструментів є облікова політика компанії, при тому до складу положень облікової політики, на які обов'язково має бути звернута увага при її розробці, на наш погляд, відносяться такі конкретні елементи, як: порядок віднесення фінансових активів до категорій із урахуванням обраної бізнес-моделі з розмежуванням тих, що враховуються за методом справедливої або амортизованої вартості і у випадку застосування справедливої вартості з відображенням змін через фінансові результати - прибутки та збитки, або через інший сукупний дохід; методи визначення справедливої вартості фінансових активів, що враховуються за відповідною методикою, методи обліку фінансових зобов'язань (за справедливою вартістю або за амортизованою вартістю); механізми відображення знецінення фінансових інструментів, а також врахування ризиків по операціях із ними та інші.

Таким чином, можна зробити такі основні висновки:

1. Оновлений варіант МСФЗ 9 частково змінив існуючу класифікацію і уточнив порядок оцінки фінансових інструментів, чітко передбачив умови використання тестів бізнес-моделі і виплат по договору. Внесені зміни дозволяють полегшити практичне застосування стандарту для коректної оцінки і відображення у фінансовій звітності різноманітних фінансових інструментів.

2. Найближчим часом доцільно забезпечити внесення змін до національного П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» з метою його приведення у відповідність з МСФЗ 9.

3. Особливо важливим здається внесення змін і доповнень в П(С)БО 13 із подальшим застосуванням на практиці підходів щодо обліку знецінення фінансових інструментів відповідно до методики, що передбачена в оновленому МСФЗ 9.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 9 «Фінансові інструменти». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_016.

2. IFRS 9 «Financial Instruments» – Overview [Електронний ресурс] / Deloitte. – 2014. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs9>

Лучко М.Р.
доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку у державному секторі економіки
та сфері послуг Тернопільського національного
економічного університету

КОНСОЛІДОВАНИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА КОРПОРАТИВНИХ СТРУКТУР

Особливість управління фінансовою системою консолідованої групи підприємств полягає в обліку фінансових потоків, що циркулюють між центрами фінансового управління. Для дочірніх товариств ці потоки будуть зовнішніми, для всього холдингу – внутрішньогруповими, що й обумовлює застосування різних методів консолідування операцій холдингу. Контур консолідування ніби окреслює структуру, і в даному варіанті схеми фінансових потоків мають вигляд єдиного цілого.

Вказаний методичний підхід спрощує управління консолідованими компаніями групи. Фінансове керівництво корпоративними структурами припускає опрацювання формальних бухгалтерських документів для окремих структурних підрозділів та всієї компанії.

Складність процесів формування консолідованих груп підприємств і характер розрахунків між учасниками цих груп, специфіка яких полягає у виникненні внутрішньогрупових оборотів та внутрішньогрупового сальдо, необхідність забезпечення користувачів інформації консолідованих фінансових звітів достовірними даними потребує окремого ведення консолідованого обліку як специфічного розділу фінансового обліку.

Цей крок визначили кілька обставин:

1. Консолідований облік охоплює нову для бухгалтерського обліку сферу застосування – консолідовану групу юридично самостійних осіб – і розглядає її як єдине економічне утворення.

2. Консолідована група підприємств реально виражається тільки через консолідовану фінансову звітність, а інструментом відображення фінансових взаємин підприємств групи є консолідований облік.

3. Як і кожний розділ будь-якої науки, консолідований облік, використовуючи сукупність загальноприйнятих прийомів, застосовує й специфічні, властиві тільки йому, прийоми й способи бухгалтерського обліку: елімінування і трансформацію бухгалтерських записів.

Отже, консолідований облік – специфічний розділ фінансового обліку, процес виявлення, реєстрації, вимірювання, нагромадження, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність консолідованої групи з метою надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів консолідованої групи підприємств.

Бухгалтерський облік, як технологічний процес, організаційно формує послідовну систему стадій – первинного, поточного і підсумкового обліку. Кожна така структурна одиниця – стадія – є самостійним об'єктом організації.

На першій стадії консолідованого обліку, що ведеться в материнській компанії, складаються (надходять) первинні документи як уніфікованих систем документації, так і внутрішні (довідки бухгалтерії, меморіальні ордери, розрахункові документи тощо), формуються докази для бухгалтерських записів на синтетичних і аналітичних рахунках, здійснюється обробка первинних документів, організація документообігу, організація зберігання первинних документів у поточному архіві й архіві постійного зберігання.

Друга стадія охоплює операції з реєстрації господарських фактів у системі рахунків на відповідних носіях облікової інформації – облікових регістрах (книгах, картках, машинограмах тощо), розрахунки підсумкових даних, їх розподіл і перерозподіл.

Цю стадію називають поточним обліком, і вона є базою для складання звітності.

На стадії поточного консолідованого обліку інформація переноситься з первинних документів до облікових реєстрів (робочих таблиць для складання консолідованої фінансової звітності, журналів регульовальних записів, перехідних таблиць, таблиць складу учасників консолідованої групи), визначаються гудвіл і частки меншості, проводиться розподіл прибутків (збитків) учасників консолідації між часткою меншості і часткою групи, коригуються інвестиції за методом участі у капіталі. На цій стадії застосовуються специфічні прийоми обробки облікової інформації – елімінування і трансформації бухгалтерських записів.

Складником обох стадій облікового процесу є контрольні функції апарату бухгалтерії. До них включають попередній, поточний і послідуєчий контроль.

За сукупністю операцій третя стадія – це складання різних зведених даних облікового характеру – кінцевого бухгалтерського балансу, звітних форм.

На стадії підсумкового консолідованого обліку складаються консолідовані фінансові звіти: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до консолідованої фінансової звітності.

Малишкін Олександр,
д.е.н., професор,
Процепова Анастасія,
студентка

Київська державна академія водного транспорту

ПАСИВ БАЛАНСІВ ПІДПРИЄМСТВА УКРАЇНИ І ПОЛЬЩІ НА ТЛІ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС

Аналіз пасивної частини балансів підприємства України і Польщі у порівнянні з вимогами Директиви 2013/34/ЄС вказує на різні підходи до його побудови за законодавством України, Польщі і Євросоюзу. Назви статей в більшості співпадають, проте наявні особливості у назвах і, відповідно, змісту окремих статей.

Пасив в усіх балансах починаються з інформації про статутний (зареєстрований) капітал підприємства. Слід відзначити, що в українському форматі балансу капітал підприємства представлений більш розгалужено. Спільними є позиції щодо зареєстрованого (статутного) капіталу, капіталів у дооцінках, додаткового і резервного. Проте, специфічно українськими є статті щодо неоплаченого і вилученого капіталів (від'ємне значення). В польському і європейському балансах такі статті показують в активній частині.

Дивує назва розділу А пасиву польського балансу – «Статутний капітал (фонд)», саме слово «фонд». Адаже, сучасна теорія бухгалтерського обліку розділяє поняття «капітал» і «фонд». Перша вважається надбанням теорії збереження капіталу і відповідає концептуальній основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (для недержавного сектора), а друга – теорії соціалістичного обліку, коли підприємства наділяються фондами основних і оборотних засобів від імені держави. Останній підхід не протирічить концептуальній основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора. Тому розглянута особливість за законодавством України не протирічить побудові балансу державної установи (табл.).

У підрозділі про фінансові результати в українському балансі зазначена лише одна позиція - нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Останній враховує дані попередніх періодів і результат звітного року - дані рахунків 79 і 44 об'єднуються. Натомість в польському балансі фінансовий результат представлено трьома позиціями – прибуток/збиток минулих років, прибуток/збиток (за звітний рік), відрахування від чистого прибутку протягом фінансового року (від'ємне значення) [1]. До речі, така структура балансових статей нагадує колишній радянський баланс – старші покоління бухгалтерів пам'ятають ті часи, коли фінрезультат за рік і наростаючий підсумок групували на рахунку 80 «Прибуток/збиток» і однією статтею відображали в пасиві балансу. Там же показували суми використання прибутку протягом фінансового року (від'ємне значення). Перевагою такого формату є більш аналітичне подання інформації про прибуток підприємства.

В євроформаті балансу фінансові результати представлені двома статтями - прибуток або збиток, перенесені на наступний період і прибуток або збиток за фінансовий рік [2]. Отже, польський і євро формат однаково подають результати – окремо за звітний рік і наростаючим підсумком. Крім того, баланс польського підприємства додатково подає відрахування від чистого прибутку протягом фінансового року (від'ємне значення).

Статті довгострокових та поточних зобов'язань та забезпечень також є схожими. У розділі В польського балансу зобов'язання і резерви за зобов'язаннями представлені більш детально, ніж в українському балансі. Проте, українські розділи II та III пасиву балансу більш детально розбивають статті за призначенням. Також український пасив окремо виділяє активи, що утримані для продажу та групи вибуття, що відповідає міжнародним

вимогам. Натомість Директива 34 вимагає окремо подавати витрати та доходи майбутніх періодів, що не представлено в польському балансі.

Таблиця 1

Порівняння складових капіталу балансів підприємств України та Польщі
за Директивою 2013/34/ЄС (горизонтальний поділ)

ПАСИВ		
ПОЛЬЩА	УКРАЇНА	ДИРЕКТИВА 34/2013/ЄС
А. Статутний капітал (фонд)	I. Власний капітал	А. Капітал та резерви
І. Статутний капітал (фонд)	1) Зареєстрований	І. Зареєстрований капітал
ІІ. Статутний капітал (фонд), в тому числі:	(пайовий) капітал	ІІ. Рахунок емісійного доходу
- додаткової вартості продажів (вартість випуску) за номінальною вартістю акцій (часток)	2) Капітал у дооцінках	ІІІ. Резерв переоцінки
ІІІ. Статутний капітал (фонд) від переоцінки, у тому числі:	3) Додатковий капітал	ІV. Резерви
- Переоцінка справедливої вартості	4) Резервний капітал	V. Прибуток або збиток, перенесені на наступний період
ІV. Інший капітал (фонди), в тому числі:	5) Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	VI. Прибуток або збиток за фінансовий рік
- Створений відповідно до угоди (Статут) компанії	6) Неоплачений капітал	
- На акції	7) Вилучений капітал	
V. Прибуток (збиток) минулих років		
VI. Прибуток (збиток)		
VII. Відрахування від чистого прибутку протягом фінансового року (від'ємне значення)		

Слід відзначити різні підходи до назви розділу «пасив». Його не застосовано в Директиві 34/2013/ЄС, що відповідає формату балансу, який рекомендовано Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Бухгалтери, що працюють за МСБО/МСФЗ вже звикли, що цей розділ предсталений як статті капіталу і зобов'язань. Проте, з дидативною, навчальною метою зручніше називати його як «пасив». Сутність статей від цього не змінюється.

Отже, за даними проведенного аналізу можна зробити висновок, що статті пасиву балансів українського, польського підприємств та підприємства ЄС, що складає звітність за Директивою 34/2013/ЄС, мають аналогічний склад, однак структура і аналітика пасивних статей за польським і європейським законодавством є більш широкою.

Список використаних джерел

1. Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, Dz.U. 2002 Nr 76, poz. 694, ze zm.
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. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).

Малишкін Олександр,
д.е.н., професор,
Київська державна
академія водного транспорту
м. Київ

ОБЛІКОВІ ПОЛІТИКИ І ОБЛІКОВІ ОЦІНКИ В КОНТЕКСТІ ВИМОГ МСФЗ ТА П(С)БО

У спеціальній літературі і на практиці часто не приділяється уваги диференціації понять «облікова політика» і «облікова оцінка». Як правило, автори посібників [1, с. 49, 58] і бухгалтери-практики подають ці поняття разом або об'єднують. Проте, відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»), *облікові політики* – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [2]. Аналогічне, але дещо відмінне визначення, подано у національному законі про бухгалтерський облік і фінансову звітність та в національному НП(С)БО 1 [3]. Це – сукупність *принципів, методів і процедур*, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. На наш погляд, вітчизняне формулювання є більш читким.

Щодо терміну «облікова оцінка», за визначенням доводиться звертатися до національного стандарту 6. У П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікова оцінка визначена як попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою *розподілу витрат і доходів* між відповідними звітними періодами. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація [4].

МСБО припускають випадки, коли необхідно провести зміни в облікових оцінках. Так, за п. 32 МСБО 8 такі ситуації виникають у наслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а лише попередньо. Попередня оцінка пов'язана з судженням, що базується на найостаннішій наявній достовірній інформації. Наприклад, можуть бути потрібні попередні оцінки:

- а) безнадійних боргів;
- б) старіння запасів;
- в) справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань;
- г) строків корисної експлуатації активів, що амортизуються чи очікуваної моделі споживання економічних вигід, втілених в них;
- г) гарантійних зобов'язань.

Натомість, у П(С)БО 6 відсутні аналогічні пояснення і приклади щодо оцінок, тому вітчизняному бухгалтеру доводиться звертатись до МСБО або роз'яснень експертів. Нижче наведемо найбільш вживані у практиці приклади застосування облікових оцінок (табл. 1). Крім впливу на майбутні витрати і доходи підприємства важливо оцінити вплив оцінок на активи і зобов'язання. Такий аспект є важливим, адже ці балансові елементи звітності синхронно зв'язані з елементами звіту про прибутки/збитки. Наприклад, якщо відбувається збільшення ставки резерву сумнівних боргів (РСБ), то збільшуються природньо витрати підприємства, що тягне з собою і зменшення чистої дебіторської заборгованості (зменшення активу).

Отже, облікова оцінка – доволі вузьке поняття. Натомість, облікова політика є ширшим інструментом бухгалтерії і включає в себе принципи, методи і процедури.

Приклади застосування облікових оцінок

Що змінюється (показники діяльності)	Вплив на майбутні:	
	активи, зобов'язання	витрати, доходи
Ставка РСБ	Дебіторська заборгованість зменшується/збільшується	Витрати з сумнівної заборгованості збільшуються/зменшуються
Ставка амортизації основного засобу	Основний засоб збільшуються/зменшуються	Витрати з амортизації основного засобу збільшуються/зменшуються
Строки корисної експлуатації активів, що амортизуються	Актив збільшуються/зменшуються	Витрати з амортизації активу збільшуються/зменшуються
Уцінка запасів	Актив (товар, матеріал) зменшується	Витрати з уцінки активу збільшуються
Ставки заробітної плати збільшується	Збільшується зобов'язання з заробітної плати	Витрати з сумнівної заробітної плати збільшуються
Розцінки на види робіт (послуг) наданих	Дебіторська заборгованість зменшується/збільшується	Дохід від реалізації збільшуються/зменшуються

Принципи (у кількості 10) сформульовані у розділі 1 вітчизняного закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність. Зазначимо, що в МСБО/МСФЗ такі визначення відсутні. Міжнародний документ містить поняття «якісні характеристики фінансових звітів», які дещо схожі на принципи, але не є тотожними [5; 6]. Зрозуміло, що при розробці законодавства України законотворці використовували арсенал МСБО/МСФЗ «творчо, без сліпого копіювання».

Методи обліку, які потрібно засовувати конкретному підприємству, занотовано в окремих стандартах за розділами обліку або за видами діяльності. До методів можна віднести, зокрема, метод обліку (списання) запасів за П(С)БО 9 (ФІФО, середньозважена тощо), метод створення резерву сумнівних боргів за П(С)БО 10 (періодизації або по окремих дебіторах), метод амортизації основних засобів за П(С)БО 7 (прямолінійний, зменшення залишку тощо), метод консолідації звітів за НП(С)БО 2 (дольовий, пропорційний) тощо.

З цього зрозуміло, що по одному і тому ж розділу обліку підприємства можуть застосовувати як облікову політику, так і облікову оцінку. Наприклад, по дебіторської заборгованості, як об'єкту обліку, до арсеналу облікової політик відноситься метод створення РСБ (періодизації чи за окремим дебіторами), а до облікової оцінки – розмір ставки РСБ. Тому доволі часто практикам важко розрізнити ці поняття. У таких випадках п. 35 МСБО 8 радить: якщо важко розрізнити зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, зміна вважається зміною облікової оцінки. А наш погляд, такий підхід спрощує класифікацію цих складних понять і орієнтує практиків на конкретні дії.

Різні підходи до розглянутих понять можна продемонструвати на прикладі обліку основних засобів (табл. 2). Щодо процедур обліку, під ними варто розуміти технології обліку і звітності, у т.ч. застосування форми бухгалтерського обліку (як сукупності і побудови реєстрів), комп'ютерних програм, форми організації обліку тощо.

Приклади різних підходів до облікових політик і облікових оцінок
щодо основних засобів

Вид змін	Зміна облікової оцінки	Зміна облікової політики	Зміна через помилку
1. Зміна методу амортизації		+	
2. Зміна ліквідаційної вартості	+		
3. Зміна строку корисного використання (експлуатації)	+		
4. Зміна амортизованої вартості	+		
5. Зміна суми амортизації через невірний розрахунок			+
6. Зміна способу отримання вигоди від об'єкта		+	

Отже, в ієрархії бухгалтерської інформації облікові оцінки входять складовою частиною до облікових політик підприємства, як правило, в частині методів обліку. Щодо принципів і процедур (в редакції національного закону і стандартів), можна стверджувати про відсутність застосування оцінок, як елементу обліку, в цих складових облікової політики. Такий факт підкреслює підпорядкований статус облікових оцінок в рамках облікової політики підприємства.

Список використаних джерел

1. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / за ред. В.М. Гаврилюка, В.М. Жука, М.Г. Михайлова. – Н.: Юр. АгроВеста, 2007. – 326 с.
2. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2015. Зі змінами та доповненнями станом на 01.01 2016. – IASB. 2017. Ел. ресурс: www.minfin.gov.ua
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99 № 137 (зі змінами і доповненнями). Ел. ресурс: www.minfin.gov.ua
5. Голов С.Ф., Костюченко В.Н. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам. Х.: Фактор.– 2008. – 1012 с.
6. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія / Л.Г Ловінська. Вид-во КНЕУ. – 2004. – 307 с.

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ДОГОВОРА КОНЦЕССИИ: ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ОБЪЕКТОВ УЧЕТА

Концессия не является новой формой хозяйствования. Она в различных видах существует, возможно, примерно столько же, сколько существует государство. Это объясняется тем, что государства всегда делегировали управления своей собственностью тем или другим субъектам хозяйственной деятельности и государства были обязательной стороной концессионного договора. Во Франции концессионная практика насчитывает более чем столетнюю историю. Еще в 1882 году был заключен контракт муниципальной власти на 15 лет с братьями Перрье, которые обязались поставлять воду в Париж, в настоящее время около 70% населения французской столицы обеспечивают водой частные фирмы на условиях концессий.

В последнее время при реализации проектов общегосударственного уровня немаловажное значение приобретает развитие государственно-частного партнерства на основе концессионных соглашений. Расширение практики вовлечения частного бизнеса в создание и реконструкцию объектов экономической и социальной инфраструктур содействует привлечению инвестиций в экономику страны. Реализация инвестиционных проектов на основе концессионного соглашения позволяет государству сохранять или приобретать право собственности на объекты, привлекая внебюджетное финансирование и используя развитый менеджмент частного инвестора. На законодательном уровне вопросы, связанные с подготовкой, заключением, исполнением, изменением условий и прекращением концессионных соглашений, установлением гарантии прав и законных интересов сторон, регулируются Законом Республики Беларусь от 12.07.2013 №63-3 «О концессиях».

Неопределённость понятия «концессия» связана с широкой сферой его применения. Крупнейший исследователь и теоретик концессий Ж. Ведель отмечает, что термин «концессия» — «один из самых расплывчатых терминов в административном праве. Его употребляют для обозначения операций, имеющих весьма мало общего, если не считать, что в их основе лежит разрешение, выданное администрацией» [1, с. 74].

Таблица 1

Трактовка категории «концессия» в законодательстве различных стран

Характеристика	Трактовка в законодательстве	Страна
Концессия	Договор	Беларусь, Россия, Молдова
	Деятельность	Казахстан
	Право	Латвия, Украина
	Разрешение	Узбекистан, Кыргызтан
	Соглашение	МСФО

Концессия – это сложное и многостороннее понятие; её можно рассматривать и как договор, и как систему отношений, и как механизм, и как право. В наиболее общем плане под концессией понимается акт публичной власти, посредством которого орган государственной власти или орган местного самоуправления передаёт частному лицу права на управление и пользование государственным или муниципальным имуществом

или на выполнение отдельных видов деятельности органа государственной власти или органа местного самоуправления.

Для определения концессии как договора обычно используется понятие «концессионное соглашение». Долгое время в Республике Беларусь отсутствовала определённость в отношении этого понятия. Ясность в данный вопрос внёс Закон Республики Беларусь «О концессиях» № 63-З, вступивший в силу 12.07.13г. определяет концессию как «основанное на концессионном договоре право владения и пользования объектом концессии или право на осуществление вида деятельности» [4].

Концедент – Республика Беларусь или ее административно-территориальная единица, от имени которых выступают концессионные органы в соответствии с настоящим Законом, заключившие концессионный договор с концессионером [4].

Концессионеры – инвесторы, за исключением государственных юридических лиц, заключившие концессионный договор с Республикой Беларусь или ее административно-территориальной единицей [4].

Исходя из положения статьи 3 можно выделить две основные группы объектов, представляемых в концессию[4]:

В первую группу включаются объекты, составляющие в соответствии с Конституцией Республики Беларусь исключительную собственность государства (недра, воды, леса), а также объекты, которые в соответствии с законом могут находиться только в собственности государства – в соответствии с утвержденным перечнем объектов, предлагаемых для передачи в концессию, утвержденным Президентом Республики Беларусь[2].

Указом Президента Республики Беларусь от 28 января 2008 г. №44 (ред. от 16 января 2014 г. № 494) утвержден перечень объектов, предлагаемых в концессию: месторождение гипса "Бриневское", Петриковский район Гомельской области, месторождение бентонитовых глин "Острожанское", Лельчицкий район Гомельской области, месторождение железных руд "Околовское", Столбцовский район Минской области, месторождение железных руд "Новоселковское", Кореличский район Гродненской области, месторождение мела "Добрушское", Добрушский район Гомельской области [2].

Исходя из вышеизложенного и Закона Республики Беларусь «Об объектах, находящихся только в собственности государства, и видах деятельности, на осуществление которых распространяется исключительное право государства» потенциально в сферу применения концессионных договоров можно включить: полигоны, здания, сооружения и оборудования предназначенные для захоронения химических, промышленных и бытовых отходов, автомобильные дороги, коммуникации железнодорожного транспорта, объекты инженерной инфраструктуры общего назначения, капитальные строения, метрополитен и т.д. [3].

Виды деятельности составляют **вторую группу** концессионных объектов на которые в соответствии с Конституцией Республики Беларусь закреплено исключительное право собственности государства.

Определить перечень видов деятельности, а, следовательно, дать им характеристику в настоящий момент достаточно проблематично, поскольку на законодательном уровне Республики Беларусь не закреплены виды деятельности, за которыми государство закрепило исключительное право собственности.

Говоря об объектах концессионных договоров, следует отметить, что в нормативных правовых документов Республики Беларусь, Российской Федерации нет четкого описания концессионного механизма. Отсутствует описание затрат, которые несут стороны в момент заключения договора, на момент строительства объектов концессии, эксплуатации и на момент расторжения/окончания срока действия договора. Так как нет установленного механизма очень сложно определить объекты учета, которые присутствуют как со стороны концессионера, так и со стороны концедента.

Вся экономическая деятельность в Республике Беларусь делится на три вида согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов №102. Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы и расходы по операционной текущей деятельности;
- доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- доходы и расходы по финансовой деятельности [5].

В Инструкции № 102 приведены следующие определения текущей, инвестиционной и финансовой деятельности [5]:

текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности. Расходы по текущей деятельности включают в себя затраты, формирующие:

- себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг;
- управленческие расходы;
- расходы на реализацию;
- прочие расходы по текущей деятельности [5].

инвестиционная деятельность – деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее – инвестиционные активы), финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

финансовая деятельность – деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации.

Так как жизненный цикл договора концессии это сложный механизм, все этапы его работы можно разбить на виды деятельности.

Список использованной литературы

1. Ведель Ж. Административное право Франции. / Ж.Ведель под ред. М.А. Крутоголова // М.: Прогресс, 1973. 512 с.
2. Об утверждении перечня объектов, предлагаемых для передачи в концессию [Электронный ресурс]: Указ Президента Республики Беларусь от 28 января 2008 г. №44 (ред. от 16 января 2014 г. № 494). – Режим доступа: <http://pravo.newsby.org/belarus/ukaz1/uk853.htm>. – Название с экрана
3. Об объектах, находящихся только в собственности государства, и видах деятельности, на осуществление которых распространяется исключительное право государства [Электронный ресурс]: Закон Республики Беларусь от 15 июля 2010 г. N 169-3 (ред. от 4 января 2014 г. №106-3). – Режим доступа: <http://pravo.newsby.org/belarus/zakon0/z347.htm>. – Название с экрана
4. О концессиях: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 №63-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2015
5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс]: утв. Постановление Министерства Финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/document/?guid=3871&p0=W21224697>. – Название с экрана

Мілько Л.В.,
викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Хотенчук Я.А.
викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеський національний економічний університет
м. Одеса

ПИТАННЯ НОРМАТИВНО-ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ОСББ

На сьогоднішній день, на рівні держави відсутні не тільки окремі П(С)БО для неприбуткових організацій, серед яких і ОСББ, але й методичні рекомендації з їхнього обліку. Тому, актуальністю теми стало дослідження й узагальнення питань організації й методології бухгалтерського обліку доходів і витрат в ОСББ, беручи до уваги діючу нормативну базу.

Законом України «Про особливості здійснення права власності в багатоквартирному будинку» від 14.05.2015р. № 417-VIII уведений ряд нововведень, спрямованих на забезпечення співвласників багатоквартирних будинків діючим механізмом для прийняття рішень відносно утримання й керування спільним майном, внесена безліч змін у Закон України «Про особливості здійснення права власності в багатоквартирному будинку» від 29.11.2001 р. № 2866-III (далі — Закон про ОСББ) [2].

До того ж внесені зміни в ст. 133 ПКУ [3]. У зв'язку із цим з'явилися важливі питання для ОСББ — формування облікової політики, графік документообігу, правильність ведення бухгалтерського обліку (особливості визнання витрат і доходів у бухгалтерському обліку).

Оскільки ОСББ — юридична особа, ведення бухгалтерського обліку є обов'язковим згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) та діючим П(С)БО [1].

На сьогоднішній день немає спеціального П(С)БО для неприбуткових організацій, до яких відносяться ОСББ. Тому при веденні бухгалтерського обліку ОСББ застосовують усі діючі П(С)БО.

Кожне ОСББ зобов'язано сформуванню свою облікову політику, у якій будуть відбиватися всі питання організації ведення бухгалтерського обліку.

При формуванні облікової політики слід урахувати Методичні рекомендації відносно облікової політики підприємства, затверджені приказом Мініфіна від 27.06.2013 р. № 635.

Відзначимо, ОСББ може вибирати:

- користуватися Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затвердженим наказом Мініфіна від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [4];

- спрощеним планом рахунків бухгалтерського обліку, затвердженим наказом Мініфіна від 19.04.2001 р. № 186 (зі змінами та доповненнями).

Організація обліку в ОСББ має свої особливості:

- ведення рахунків класів 0-7 є обов'язковим для ОСББ;
- використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності» необов'язково для ОСББ, оскільки їх діяльність не спрямована на здійснення комерційних операцій.

Враховуючи специфіку діяльності ОСББ, зокрема, статус неприбуткової організації, варто відзначити, що основою організації бухгалтерського обліку й звітності є фінансове планування доходів і витрат, тобто розробка бюджетів (кошторисів).

Відповідно до вимог Закону про ОСББ, використовувати кошти й розпоряджатися ними необхідно за статутом і затвердженому кошторису.

Порядок складання й затвердження кошторису, як правило, визначається в статуті.

ОСББ, здійснюючи діяльність відносно утримання, обслуговування й ремонту будинку, може одержувати наступні надходження:

- внески й платежі співвласників;
- кошти, отримані об'єднанням у результаті здачі в оренду допоміжних приміщень і іншого спільного майна багатоквартирного будинку;
- кошти державного або місцевого бюджетів, отримані на підставі спільного фінансування для утримання, реконструкції, реставрації, проведення поточного та капітального ремонтів, технічного переоснащення багатоквартирного будинку; тощо.

Надходження в процесі діяльності об'єднання не є доходами від реалізації готової продукції, товарів, робіт або послуг. Основну діяльність ОСББ забезпечують насамперед цільове фінансування й цільові надходження. Методологічні основи формування доходів ОСББ визначені П(С)БО 15 «Дохід»[4].

Основні норми, які можуть стосуватися ОСББ:

- безкоштовно отримані необоротні активи визначаються доходом протягом періоду їх корисного використання, пропорційно нарахованій амортизації (п. 21 П(С)БО 15);

- пасивні доходи (відсотки банків і небанківських фінансових установ, у тому числі по депозитах), визначаються доходом у тому періоді, до якого вони відносяться (п. 20 П(С)БО 15);

- отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування (п. 17 П(С)БО 15);

- орендна плата визнається доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди (п. 17 П(С)БО 14 «Оренда»).

Відносно обліку внесків на утримання, обслуговування й ремонт будинку виникає питання: чи відбивати внески в доходах і витратах ОСББ?

Оскільки кошти, аналізує автор Л. Пантелійчук, що надходять в ОСББ як внески, є цільовим фінансуванням, то відповідно до п. 17 П(С)БО 15 «Дохід» отримане цільове фінансування визнають доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування [7].

Згідно з рішенням загальних зборів об'єднання, можуть створюватися спеціальні фонди для накопичення коштів на ремонт спільного майна й термінового усунення збитків, витрати по яких здійснюють з метою, передбаченою статутом. Порядок створення спеціальних фондів визначений КМУ в постанові від 11.10.2002 р. № 1521 [6].

Спеціальні фонди ОСББ створюються для виконання заходів, пов'язаних зі значною витратою коштів, зокрема, для:

- обладнання будинку засобами обліку і регулювання теплової енергії, холодної і гарячої води, впровадження енергозберігаючих заходів;

- проведення робіт з удосконалення експлуатації внутрішньобудинкових інженерних систем;

- капітального ремонту будинку;

- інших заходів, визначених загальними зборами (п. 2 Порядку створення спецфондів).

Так, джерелами формування спеціальних фондів ОСББ можуть бути:

- щомісячні внески членів об'єднання;

- одноразові цільові внески членів об'єднання;

- цільове фінансування за рахунок місцевих бюджетів;

- кошти, отримані об'єднанням у результаті здачі в оренду допоміжних приміщень;

- інші не заборонені законодавством джерела фінансування.

Серед витрат ОСББ виділяють:

- платежі комунальним підприємствам за тепло-, газо-, водопостачання й водовідведення тощо;
- витрати на ремонт;
- плату за санітарне очищення території;
- послуги банку;
- матеріальні витрати (зокрема, витрати на пально-мастильні матеріали, МШП, канцтовари);
- оплату праці працівників (голова правління, бухгалтер, двірники, прибиральниці тощо) та відрахування на соцстрахування;
- амортизацію основних засобів;
- сплату податків, зборів, обов'язкових платежів.

Витрати ОСББ формуються відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [5].

Враховуючи особливості здійснення діяльності, ОСББ можуть вести аналітичний облік витрат по елементах. При цьому ОСББ рекомендується використовувати рахунки класу 8.

Наприкінці місяця витрати списуються на фінансовий результат — рахунок 79 «Фінансові результати» і на рівні витрат (крім витрат по амортизації) визнаються доходи неприбуткової організації (ОСББ).

Таким чином, в обліку ОСББ не може бути прибутку або збитку (Кт або Дт рахунку 441), оскільки доходи визнаються на рівні витрат відповідно до П(С)БО 15 і при амортизації основних засобів доходи визнаються на рівні амортизації.

На підставі проведеного дослідження, аналізу діючої нормативної бази, були зроблені наступні висновки.

Витрати ОСББ необхідно класифікувати на поточні (обов'язкові платежі за газ, водопостачання, тепlopостачання, тощо) і непередбачені (виникаючі внаслідок надзвичайних ситуацій). Така класифікація витрат дасть можливість співвласникам будинку, у випадку не використання коштів фонду непередбачених витрат, направити їх на поліпшення житлового фонду будинку. Наприклад: утеплення, установка енергозберігаючого обладнання, установка лічильника тепла – інвестувати в те, що потім дозволить значно знизити витрати.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 № 996-XIV в редакції Закону від 30.09.2015, підстава 675-19 // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Закон № 2866 — Закон України від 29.11.2001 г. №2866-III «Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку».
3. Податковий Кодекс України № 2755-17 (Відомості Верховної Ради України, 2011 р. (зі змінами та доповненнями)
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 в редакції Положення від 09.08.2013, підстава z1242-13 // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 підстава z1242-13 // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
6. Постанова Кабінету Міністрів України від 22.09.04 р. № 1242 "Про реалізацію Закону України" Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку" від 11.10.02 р. № 1521
7. Л. Пантелейчук. Облік доходів та витрат в ОСББ: особливості організації та ведення./ Л. Пантелейчук // Київ – 2015. - OSBB-inform, [Електронний ресурс]

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ЗВІТНОСТІ ПРО СТАЛІЙ РОЗВИТОК В УКРАЇНІ

Сьогодні в Україні відбуваються якісні зміни у процесах корпоративного управління, про що свідчить процес приєднання до Глобальної угоди ООН. З'являється нове розуміння корпорації не тільки як юридичної та фізичної структури, а й організації, що взаємодіє з природою, спілкується з соціумом завдяки створеним нею матеріальним, фінансовим та інформаційним потокам.

Глобальна угода ООН є найкрупнішою у світі добровільною ініціативою, що об'єднує тисячі компаній із більш ніж 100 країн світу. Приєднуючись до Глобальної угоди, компанія заявляє, що бажає вести свій бізнес згідно з десятьма принципами, признаними світовою спільнотою в галузі прав людини, трудових відносин, екології, боротьби з корупцією.

Глобальна ініціатива зі звітності (GRI) направлена на те, щоб усі організації на постійній основі надавали економічну, екологічну та соціальну звітність, яка буде співпадати з фінансовою звітністю.

На наш погляд, GRI є практичним вираженням Глобальної угоди. Глобальна угода ООН та Глобальна ініціатива зі звітності є добровільними ініціативами, які взаємно доповнюють одне одного у справі розповсюдження універсальних принципів через удосконалення організаційної звітності та підвищення результативності.

Нефінансова звітність згідно GRI – розкриття інформації та звітування щодо результатів діяльності компанії у галузі сталого розвитку перед внутрішніми та зовнішніми користувачами. Головне завдання нефінансових звітів у галузі сталого розвитку – надати повну картину щодо впливу діяльності компанії на три сфери – екологічну, економічну і соціальну – та охарактеризувати конфлікти між цілями користувачів, можливі взаємозв'язки між зазначеними областями.

Нефінансова звітність має різні назви та формати підготовки – від форми і змісту, визначеними різними міжнародними стандартами, до складених за власними уявленнями: звіт про сталий розвиток, звіт про корпоративну соціальну відповідальність, соціальний звіт, звіт про прогрес у реалізації принципів Глобального договору, інтегрований звіт тощо [1]. Звіт про сталий розвиток (Sustainability report) використовується для відображення корпоративної соціальної відповідальності та надає інформацію про економічну, екологічну і соціальну діяльність компанії [2].

Розкриття інформації про екологічні, соціальні та економічні аспекти діяльності компанії призводить до досягнення більшої прозорості, реалізації мотивів неекономічного характеру – покращення репутації, моральний обов'язок або тиск з боку конкурентів і суспільства та мотиви економічного характеру, такі як підвищення інноваційної спроможності та мотивації співробітників, зниження бізнес-ризиків, поліпшення відносин з контрагентами, вихід на нові ринки та збільшення ринкової вартості компанії. Не дивлячись на складнощі впровадження нефінансової звітності частка компаній, які готують звіти в галузі сталого розвитку, постійно зростає.

Українські компанії почали долучатися до Глобальної угоди в 2006 році. Для новачків існували м'які правила. Перший звіт (він називається «Комунікація про прогрес») компанія повинна була надати тільки через два роки після вступу. Якщо вона цього не робила, то потрапляла в число так званих «некомунікуючих компаній». Ще через рік, якщо звіту так і не надходило, вона виявлялася в переліку «неактивних підприємств», і тільки після цього її виключали. В Україні прецеденту з виключенням ще не було.

З 140 компаній, членів української мережі Глобальної угоди, близько десяти можуть бути виключені з-за порушення обов'язкової умови - надання звіту про виконання принципів цієї міжнародної ініціативи. Вступаючи в Глобальну угоду, компанії зобов'язуються дбати про екологію, захищати права людини, протидіяти корупції і будувати справедливі трудові відносини.

Зараз на сайті Глобальної угоди в списку «неактивних» нараховується вісім компаній (і українських, і міжнародних, які працюють в Україні). Ще п'яти-шести найближчим часом загрожує потрапити сюди зі списку «некомунікуючих» [3].

Але, попри все, зустріч учасників Глобальної угоди у 2016 році відбулася в Україні – що свідчить про зацікавленість, яка зберігається з боку українських компаній.

В останні роки корпоративна звітність компаній стає все складнішою, поряд з довгими за обсягами річними звітами компанії публікують різноманітну інформацію у формі додаткових звітів, які часто за змістом не пов'язані між собою. У цьому випадку паралельно співіснують фінансовий звіт, звіт керівництва, звіт про корпоративне управління та компенсацію менеджменту, а також звіт про сталий розвиток. Цей факт зумовив необхідність створення інтегрованої звітності, метою якої є об'єднання цих окремих звітів у єдиному звіті.

Впровадження інтегрованої звітності принесе багато переваг компанії, оскільки більш ефективна співпраця з усіма зацікавленими сторонами, більш низький репутаційний ризик та розуміння того, як розподіл ресурсів створює вартість для компаній, призводить до підвищення ефективності менеджменту.

До причин низького рівня впровадження нефінансової звітності вітчизняними компаніями можна віднести: недостатню обізнаність у концепціях корпоративної соціальної відповідальності, сталого розвитку та нефінансової звітності; недостатню імплементацію принципів і положень парадигми сталого розвитку на рівні держави, невізнання сталого розвитку як категоричного імперативу державної політики; низьку участь і представлення у різного роду глобальних та міжнародних ініціативах; слабкий тиск з боку громадянського суспільства щодо відповідальності компаній за сталий розвиток; низький рівень розвитку екосистеми сталого розвитку на рівні фінансового ринку: організаційно-інфраструктурна, нормативно-методологічна, інституціональна, інструментальна складові; нерозуміння компаніями фінансових вигід від неекономічних видів діяльності за напрямками сталого розвитку – екологічної та соціальної, сприйняття їх як витрат компанії, що не створюють вигід; недооцінку ризиків і витрат неучасті у корпоративній соціальній відповідальності; низький рівень корпоративної культури та кваліфікації менеджменту компаній [4, с. 53].

Проведені дослідження підтвердили, що сьогодні питання вибору оптимального формату звіту для різних компаній є принципово важливим для інтеграції їх у світову спільноту.

Список використаних джерел

1. GRI (2014): G4.1 and G4 Guidelines [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.globalreporting.org/reporting/G4andG4-1/Pages/default.aspx>
2. KPMG/GRI. Carrots and sticks. Sustainability reporting policies worldwide – today's best practice, tomorrow's trends. [Electronic resource]. – Mode of access : <https://www.globalreporting.org/resource/library/carrots-and-sticks.pdf>
3. Источник: <https://delo.ua/lifestyle/globalnyj-dogovor-oon-kandidat-131464/> © delo.ua
4. Костирко Р.О. Інтегрована звітність – інструмент соціально-відповідального бізнесу / Р.О. Костирко // Часопис економічних реформ. – 2014. – № 1(13) – С. 49–54.

ВИБІР МЕТОДУ ОЦІНКИ ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ІНФЛЯЦІЇ

В умовах стрімких глобалізаційних процесів, розвитку міжнародної економіки та збільшення потреби в іноземному інвестуванні постає питання гармонізації вітчизняного обліку з міжнародним. Обмеженість кількості ресурсів завжди викликає необхідність порівняння дохідної та витратної частин діяльності підприємства. Облікова політика стала обов'язковим елементом формування нової концепції бухгалтерського обліку в Україні, у якій закріплюються обрані форми та методи обліку та їх узагальнення для формування фінансової звітності. Положення, що висвітлені в МСФЗ та П(С)БО, майже не суперечать одне одному, проте існують деякі протиріччя.

Однією з найважливіших складових активів підприємства є запаси, без яких неможливий процес виробництва. Разом з тим ціни на запаси постійно змінюються, під впливом попиту та пропозиції та інших ринкових чинників. Підприємства змушені купувати запаси численну кількість разів за різними цінами, що вимагає правильної їх оцінки при вибутті, а також на кінець звітного періоду. Важливу роль в цьому процесі відіграє інфляційний чинник. Так, останніми роками в Україні спостерігається значне коливання інфляції (рис. 1) [6].

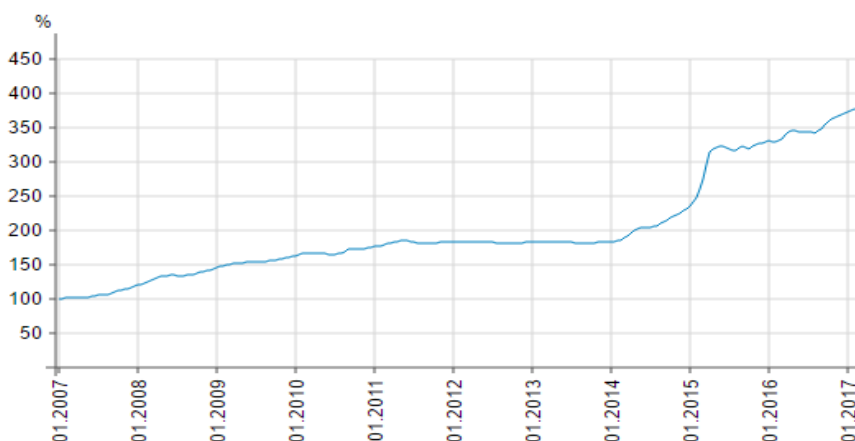


Рис. 1 Динаміка індекса інфляції в Україні з 2007 – 2016 рр.

Під дією інфляції ціни на запаси постійно зростають. Так, на рис. 1 ми бачимо, що за період з 2007 – 2016 рр. підсумковий показник інфляції склав 376,2%, що вплинуло на значне зростання закупівельних цін на запаси. Тому й виникає необхідність вибору оптимального методу оцінки вибуття запасів для їх максимально точного відображення в активах підприємства, що впливатиме на фінансову привабливість підприємства для інвесторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій показав, що питанню оцінки запасів приділяють значну увагу такі науковці, як П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинець, Н. Р. Домбровська, Л. Г. Ловінська, Н. М. Малюга, Н. Б. Мельник, С. Г. Михалевич, Т. Ф. Плахтій, К. І. Посилаєва, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, О. І. Степаненко, О. А. Чабанюк та ін. Автори намагаються показати переваги та недоліки методів оцінки списання запасів, проте наближення національних стандартів до міжнародних потребує нового підходу до оцінки їх вибуття, і тому ця проблема досі залишається актуальною.

Метою дослідження є вибір ефективного методу оцінки вибуття запасів в умовах інфляції.

Важливе значення має оцінка запасів при їх вибутті, бо це впливає на фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання. Зокрема, відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси», підприємство може обрати один із нормативно визначених методів оцінки запасів при їх вибутті або декілька одночасно, проте необхідно враховувати, що для запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу [2].

У зарубіжній практиці використовують як вище зазначені методи вибуття запасів, так й інші, що не застосовуються в Україні:

- облікова ціна визначається як продажна за винятком деякої норми прибутку (Португалія);
- запаси оцінюються за загальною фіксованою ставкою, якщо вони постійно оновлюються, а їх загальна вартість і структура змінюються несуттєво (Іспанія);
- запаси оцінюються на основі фактичних поточних витрат, відновлювальної вартості або на основі аналогічних витрат (Швейцарія);
- метод ЛІФО (більшість Європейських країн, за результатами дослідження Л. М. Очеретько) [5].

Не зважаючи на нормативне закріплення певних методів оцінки вибуття запасів, О. В. Лишиленко пропонує ще два методи: ЧІФО (cheapest – in – first – out), тобто списання за найнижчою вартістю, та ЕІФО (expensive – in – first – out), тобто списання за найвищою вартістю. Автор висловлює думку, що використання на практиці лише зазначених методів оцінки вибуття запасів в системі управлінського обліку не в повній мірі забезпечує керівництво підприємств необхідною інформацією в системі оптимізації ціноутворення на власну продукцію, роботи і послуги, та визначення точки безбитковості.

Оцінка вибуття запасів за методом ЧІФО базується на припущенні, що першими відпускаються запаси з найнижчою ціною (продажу та іншому вибутті). Перевагою цього методу над попередніми методами списання запасів, на думку науковця, є те, що використання того чи іншого методу передбачає автоматичний розподіл вартості спожитих запасів на різні види створюваної окремими підрозділами підприємства продукції без урахування конкурентоздатності тієї чи іншої продукції на ринку. Цей метод надає можливість вкрай мінімізувати вартість використаних запасів у собівартості окремої продукції за рахунок віднесення запасів із більшою закупівельною ціною до собівартості продукції, яка має більш вигідне становище із реалізацією на ринку [4].

На нашу думку, варто звернути увагу на такий метод вибуття запасів в умовах інфляції, як ЛІФО, який вже знайомий економіці України. Так, Наказом Мінфіну України від 22.11.2004 р. № 731 [7] було ліквідовано даний метод оцінки вибуття запасів. Водночас ЛІФО доступний до застосування в інших країнах відповідно до Директиви 2013/34/ЄС від 26 червня 2013 року, у якій зазначається, що держави-члени можуть дозволити проводити обчислення ціни придбання або собівартості виробництва товарних запасів однієї категорії, а також усіх взаємозамінних статей, у тому числі інвестицій, або на основі середньозваженої ціни, або за методом ФІФО, чи за методом ЛІФО, або за методом, що відображає загальноприйнятую найкращу практику [1]. Таким чином, можна взяти до уваги, що використання ЛІФО в умовах інфляції на практиці забезпечує відображення вартості запасів, що найбільш наближена до реальної. Крім того, оцінка вибуття запасів за ринковою вартістю дає змогу підприємству в умовах зростання цін

поповнювати свої запаси, не вдаючись в пошуки резервних джерел поповнення оборотних активів.

Водночас слід враховувати і негативну сторону використання даного методу у країнах із нестабільною економікою. Так, професійні організації не рекомендують країнам-членам ЄС передбачати такий варіант оцінки вибуття на національному рівні [3]. Причиною цього є завищення цін на готовий виріб через завищену собівартість, що призводить до зниження конкурентоздатності підприємства під дією закону попиту-пропозиції та неточне відображення залишків запасів у Звіті про фінансовий стан підприємства.

Враховуючи вищевикладене, ми дійшли висновку щодо необхідності подальшого вдосконалення існуючих методів оцінки вибуття запасів, або, можливо, розробки нових, які б дозволили суб'єктам господарювання в країнах із нестабільною економікою достовірно відображати інформацію про фінансовий стан підприємства, а також дозволили б йому покращити конкурентоспроможність продукції, що користується меншим попитом.

Необхідно зауважити, що вибір методу списання залежить від інтересів та цілей кожного підприємства окремо. У наш час можна застосовувати також різні комбінації методів оцінки вибуття запасів, де кожен має свої недоліки та переваги. Саме тому важливим питанням є вибір такого методу, який би дозволив найточніше (з урахуванням специфіки діяльності та інтересів власників підприємства) провести оцінку вибуття запасів, зокрема в умовах інфляції. Однак, в бухгалтерському обліку важлива не кількість методів, а достовірність і точність відображення вартості запасів у формуванні ціни на готовий виріб (послугу).

Список використаних джерел

1. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>.
2. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>
3. 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.
4. Лишиленко О. В. Напрямки покращення методів оцінки списання виробничих запасів в системі аналізу беззбитковості виробництва продукції аграрних підприємств / О. В. Лишиленко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>
5. Очеретько Л. М. Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів / Л. М. Очеретько. // Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2014. – №24. – С. 141–147.
6. Офіційний сайт Міністерства Фінансів України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://index.minfin.com.ua/index/infl/>.
7. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку № 731 від 22.11.2004р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1560-04>

ОБЛІК ВИТРАТ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

Глобалізація економічних процесів та інформаційних технологій, розвиток всесвітнього ринку інвестицій сприяє розробці загальних принципів обліку та звітності, тобто впровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Саме за умови загострення економічної кризи облік витрат набуває стратегічного значення для підприємства. Достовірно оцінити результати діяльності підприємства можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти і достовірності отриманої керівництвом інформації залежить прийняття управлінських рішень. Отже, правильність їх оцінки на дату операції та дату звітності впливає на достовірність інформації про фінансові результати роботи підприємства.

У травні 2011 року Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] визнав сферу і порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. В Україні 2012 рік став початком переходу на ведення обліку та складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності для окремих суб'єктів господарювання. На сьогодні в системі обліку здійснюється постійна орієнтація національних стандартів обліку на загальноприйняті – міжнародні стандарти фінансової звітності. Оскільки, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва у сфері управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами: для публічних акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, банків та фінансових організацій залучення додаткових джерел капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і подальший розвиток підприємства.

Крім того, витрати є важливим об'єктом при формуванні фінансової звітності та при прийнятті господарських рішень у діяльності підприємства, то актуальними є питання адаптації, визнання та визначення витрат відповідно до вимог МСФЗ.

Проаналізувавши нормативно-правові та законодавчі документи України та МСБО, які регламентують процес формування, визнання та оцінку витрат, насамперед було виявлено, що поняття «витрати» мають певні відмінності у трактовці. Так, у п.1 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати визначаються як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок вилучення або розподілення власниками) [2]. Відповідно до Податкового кодексу України витратами є сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності [3]. Так, спостерігається відмінності у трактуваннях, це пояснюється різними цілями систем: бухгалтерського обліку та податкового.

В міжнародній практиці витратам не присвячено окреме МСБО. Певні основи даного поняття розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», [4] МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. [5]. Однак, відповідно до п. 4.25 Концептуальної основи складання і подання фінансових звітів (яка не є міжнародним стандартом бухгалтерського обліку), витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є

зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам [6]. Це означає, що національний та міжнародний підходи до оцінки та визначення витрат ідентичні. МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендує 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) [5]. Це відповідає класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції у вітчизняній практиці, що передбачено ПБО 16 «Витрати» [7].

Також було виявлено, що у визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 «Витрати» та в МСБО 2 «Запаси» немає жодних відмінностей. Лише в П(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік складу загальновиробничих витрат, що значно полегшує працю бухгалтера зі складання їх класифікації на підприємстві. Водночас різниця полягає в тому, що згідно з П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 «Запаси» – до оцінки запасів, а саме до витрат на їх переробку [5,7].

Узагальнюючи викладений вище матеріал, розглянемо відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку витрат підприємства згруповано та представлено нами у (табл. 1).

Таблиця 1

Відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку витрат підприємства

Вітчизняна практика		Міжнародна практика	
Назва		Назва	
П(С)БО 16	«Дохід»	МСБО 1	«Подання фінансових звітів»
П(С)БО 1	«Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 2	«Запаси»
П(С)БО 3	«Звіт про фінансові результати»	МСБО 16	«Основні засоби»
		МСБО 23	«Витрати на позики»
		МСБО 38	«Нематеріальні активи»

Отже, між системами звітності є багато спільного, це зумовлено тим, що в основі П(с)БО Україна використала міжнародні стандарти. В МСФЗ в останні періоди були внесені численні зміни, але зміни в П(с)БО вносяться повільно, тому з роками і віддаляють їх від МСФЗ. Для повноти відображення у звітності витрат підприємства необхідно переглянути структуру звітності, яку необхідно складати та надавати за міжнародними стандартами, а також внести зміни до діючої форми звітності «Звіт про фінансові результати», так як її сучасна форма більш орієнтована на задоволення інформаційних потреб статистичних органів. Важливою умовою при удосконаленні діючих національних стандартів є конкретизація певних понять та термінів, зближення діючих стандартів обліку витрат з податковим законодавством, розробка єдиного підходу до оцінки, обліку, визнання та відображення витрат суб'єктів господарювання. Застосування МСФЗ як для складання фінансової звітності є запорукою прозорості інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил складання звітності та численними поясненнями до неї.

Список використаних джерел

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12.05.2011 р. № 3332-УІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3332-17>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : положення: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI // Голос України. – №229-230 (4979-4980) від 04.12.2010 року.
4. 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
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000: Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р. / за ред. С. Ф. Голова; пер. з англ. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
6. Conceptual Framework Financial Reporting 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.aasb.com.au/admin/file/content102/c3/Oct_2010_AP_9.3_Conceptual_Framework_Financial_Reporting_2010.pdf
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв.наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 року № 318. – Режим доступу : minfin.gov.ua

ОСОБЛИВОСТІ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ В УКРАЇНІ

Обов'язковою умовою функціонування будь-якої держави є наявність бюджету країни, що, як відомо, являє собою фінансовий план видатків держави та джерел їх покриття. Основною ж статтею доходів бюджету є надходження від сплати податків. Достатньо питому вагу в цій структурі складає надходження від податку на прибуток підприємств. Однак, завжди існує ряд суб'єктів господарювання, що намагаються зменшити розмір сплати податку на прибуток через заниження бази оподаткування. Держава ж, в свою чергу, прагне захистити бюджет країни та уникнути надходження коштів не в повному обсязі, і тому використовує ряд регулюючих заходів та певні інструменти контролю задля запобігання подібних ситуацій. Одним із таких важелів управління виступає встановлення правил трансфертного ціноутворення, що являє собою процес визначення ціни (ринкового діапазону цін) порівняння неконтрольованої операції та розрахунок обсягу оподаткованого прибутку платника податку, який бере участь у контрольованій операції, відповідно до принципу "витагнутої руки". Ці правила справляють значний вплив на діяльність підприємств, які протягом року приймали участь у контрольованих операціях (критерії визначення наведені в ст. 39.2 ПКУ) та знаходять своє відображення у бухгалтерському обліку, адже дані платники податків зобов'язані подавати звіт про контрольовані операції центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, до 1 жовтня року, що настає за звітним. Саме на даному етапі виникає ряд проблем та складнощів з підготовкою даних до складання цього звіту, бо механізм обліку недостатньо налагоджений, прямим доказом чого виступають щорічні зміни до податкового кодексу в частині визначення підстав для визнання операцій контрольованими та їх вартісних критеріїв.

Питання трансфертного ціноутворення зайшли відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених: К. Друрі, Е.А. Аткінсона, Р.С. Каплана, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, В.С. Лень, та інших. Але, не зважаючи на актуальність аспектів практичного застосування та адаптації рекомендацій щодо функціонування трансфертного ціноутворення для вітчизняних підприємств залишається важливим. Тому, вважаю за необхідне, розглянути особливості трансфертного ціноутворення в Україні, які і будуть в свою чергу алгоритмом підготовки даних до складання звіту про контрольовані операції.

Першим і одним із найважливіших етапів є визначення контрольованих операцій. До них відносяться господарські операції, що впливають на об'єкт оподаткування, між платником податку і пов'язаною особою нерезидентом (нерезиденти-посередники в тому числі) та з нерезидентами, що зареєстровані в низькоподатковій юрисдикції чи звільнені від оподаткування. Щодо вартісних критеріїв, то в 2017 році вони збільшуються: річний дохід – з 50 до 150 млн грн., обсяг операцій з одним контрагентом – з 5 до 10 млн грн. На даному етапі виникають складнощі з визнанням пов'язаних осіб, так як існує поняття опосередкованого володіння частками компаній і визначенням переліку господарських операцій, що вважаються контрольованими. Наприклад, бартерні операції та виплата відсотків по кредиту підпадають під ці критерії, а саме тіло кредиту – ні. Розрахунок частки володіння в прихованому ланцюжку відбувається шляхом перемноження часток (участь А в Б – 80%, Б в С – 40%, А в С = $80 \cdot 40 / 100 = 32\%$ - більше 20% - пов'язана особа).

Наступним етапом є, напевно найскладніший, пошук зіставних операцій. Дані операції повинні відповідати критеріям визнання згідно ПКУ, які настільки вимогливі, що

за умов обмеження у джерелах інформації, стають за часту перешкодою для формування ринкового діапазону цін і рентабельності. Тому, цим питання займається не тільки бухгалтерія підприємства, а й усі функціональні відділи або стороння спеціалізована організація. Так як вивчається не просто внутрішній ринок країни, а й зовнішні ринки. Встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу "витагнутої руки" здійснюється за одним із таких методів: порівняльної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; "витрати плюс"; чистого прибутку; розподілення прибутку [1]. Підприємство в праві самостійно обирати той чи інший метод, в залежності від виду його діяльності та який є найбільш доцільним до фактів та обставин здійснення контрольованої операції. Пріоритетним методом вважається метод порівняльної неконтрольованої ціни, загальні положення застосування передбачають, що контрольовані операції визнаються зіставними з неконтрольованими, тільки за умов, що немає значних відмінностей між ними, що можуть істотно вплинути на фінансовий результат під час застосування відповідного методу трансфертного ціноутворення або такі відмінності можуть бути усунені шляхом коригування умов та фінансових результатів неконтрольованої операції для уникнення впливу таких відмінностей на порівняння. Щодо джерел інформації, то можна використовувати два типи інформації про ціни за умови встановлення зіставності операцій: внутрішні зіставні ціни – ціни в операціях, які здійснені будь-якою зі сторін КО за умови, що такі операції є НКО і зовнішні зіставні ціни – ціни в операціях, які здійснені третіми особами з продажу аналогічних товарів в рамках НКО.

Після обрання методу трансфертного ціноутворення та його застосування, за результатами визначається: якщо ціна в контрольованій операції або відповідний показник рентабельності контрольованої операції перебуває в межах діапазону, вважається, що умови контрольованої операції відповідають принципу "витагнутої руки", поза межами діапазону цін (рентабельності), розрахунок податкових зобов'язань платника податків у контрольованій операції проводиться відповідно до ціни (показника рентабельності), яка (який) дорівнює значенню медіани такого діапазону (крім випадків проведення платниками податків самостійного коригування [1]. Таким чином завершальним етапом є коригування прибутку в контрольованій операції до розміру прибутку в такі заставній неконтрольованій операції, якщо умови контрольованої операції не відповідають принципу «витагнутої руки».

Отже, розглянувши особливості трансфертного ціноутворення в Україні, бачимо, що це достатньо складна ділянка в обліку, супроводжується обмеженнями в інформаційній базі, постійними змінами в законодавчому регулюванні цього процесу, необхідністю збору великої і достатньої доказової бази для обґрунтування всіх дій по контрольованим операціям, потребує подання окремого звіту та тягне за собою відповідальність у вигляді штрафних санкцій. Тому питання вдосконалення механізму трансфертного ціноутворення є актуальним вже на протязі останніх років та потребує подальшого вдосконалення.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>. — Назва з екрану.
2. Управлінський облік: : навч. посіб. / [Атамас П.Й.]. — Київ : Центр учбов. літ., 2009. — 440 с.
3. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка / П. Дзюба // Економіка України. — 2006. — № 1. — С. 14-22.

СУЧАСНА ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Витрати – одна з найважливіших категорій господарювання. Без витрат неможливе здійснення виробництва, оскільки вони є його передумовою. Одночасно витрати виступають як базис конкуренції: в умовах конкурентної боротьби виграє той, хто постійно знижує свої витрати. Тобто витрати суттєво впливають на те, чи залишиться підприємство на даному ринку взагалі, чи буде змушене покинути його.

У процесі господарської діяльності підприємство проводить безліч фінансово-господарських операцій і постійно несе витрати, пов'язані з їх проведенням. Одні групи витрат безпосередньо пов'язані зі здійсненням конкретної операції (із конкретним об'єктом витрат), інші — мають загальний характер і необхідні для забезпечення функціонування підприємства в цілому. Усі витрати — і матеріальні, і трудові, і фінансові — підприємство здійснює для забезпечення своєї виробничої діяльності [1, с. 52].

Витрати можна розглядати з двох позицій. З одного боку, витрати – це витрачена на що-небудь сума, з другого – вартісна оцінка використовуваних у процесів виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат. Витрати означають закінченість процесу виробництва, виражають ту частину витрат, що відноситься до готової продукції.

Проблемним питанням обліку витрат операційної діяльності присвячено багато робіт. Втім, у процесі обліку операцій формування витрат і на сьогодні залишаються проблемні питання, що робить дану тему актуальною для подальшого дослідження.

Національні стандарти бухгалтерського обліку НП(С)БО 1 та П(С)БО 16 визначають витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [2, с. 55]. В даному визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово – майнового стану підприємства. Ряд економістів, зокрема, А.М. Турило, С.М. Капелюєш, Л.П. Петров, А.М. Фрідман, А.А. Макарова [3, с. 83] та інші головну увагу приділяли витратам обігу під якими розумілись суспільно – необхідні витрати живої праці. Таке тлумачення витрат було зумовлено тим, що витрати розглядалися у зіставленні з витратами виробництва з одного боку, та витратами споживання з іншого, а також з домінуванням економічної теорії К. Маркса щодо економічної природи витрат.

У своїх працях Ф.Ф. Бутинець, Т.П. Остапчук, Т.П. С.І. Якименко, Л.М. Янчева, [4, с. 15] при розгляді витрат визначають їх як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання.

Якщо розглядати роботи іноземних авторів, то особливостями вирішення проблеми розкриття сутності витрат є:

- наявність однакового підходу до розглядання витрат підприємств, що здійснюють різні види діяльності із зазначенням галузевих особливостей;
- розглядання витрат як елемента всієї системи управління у нерозривному зв'язку з іншими важливими показниками фінансово-господарської діяльності;
- створення умов для практичного впровадження наукових робіт до системи управління підприємством.

Відповідно до національних стандартів обліку, зокрема П(С)БО 16 «Витрати», в бухгалтерському обліку витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства, крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками.

2. Визнання на підставі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів тощо).

3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів тощо).

4. Можлива достовірна оцінка суми витрат. Дотримання цієї умови означає, що оцінка витрат відбувається на підставі положень національних стандартів [5].

Як свідчать літературні джерела, основною проблемою формування витрат є проблема повноти і своєчасності відображення їх в системі обліку. В наш час більшість вітчизняних підприємств відображають їх неповністю, проте більш точно ніж доходи, адже витрати складніше приховати, тому що їх легше проконтролювати. Найбільший відсоток витрат, що залишається поза обліком, відноситься до витрат на оплату праці.

Також важливою проблемою є забезпечення оперативності і достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. У разі недотримання цих вимог інформація про витрати може на деякий час загальмувати процес первинної обробки інформації, що призведе до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, знизити або завищити деякі витрати тощо.

Третьою проблемою обліку витрат підприємства є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства. Створення такої бази сприятиме наведенню порядку і дисципліни в підприємстві. Тому законодавчій та виконавчій владі цьому питанню слід приділяти більше уваги з метою скорочення сум невиробничих витрат підприємства тощо.

Отже, розглянувши економічний зміст поняття «витрати», що подаються у нормативних джерелах та в спеціальній літературі, ми бачимо, що різні автори трактуючи це поняття, не розкривають всіх його аспектів, не враховують всіх особливостей функціонування підприємства як самостійного суб'єкта господарювання. Так, при визначенні економічної сутності витрат необхідно знайти єдине найбільш повне тлумачення, що в кінцевому результаті допоможе зрозуміти сутність витрат та приймати раціональні та правильні рішення щодо управління витратами на підприємстві. А для вирішення проблем витрат доцільно вести витратно-дохідну політику на підприємстві, спрямовану на мінімізацію своїх витрат і максимізацію власних доходів за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій і врахування ряду основних суспільних вимог.

Список використаних джерел

1. Бірюкова О. Особливості обліку загальногосподарських витрат / О. Бірюкова // Бібліотека «Баланс»: Виробництво і собівартість продукції. – 2011.

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73.

3. Турило А.М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

4. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – № 1 (22).

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА СФЕРИ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Підприємницька діяльність постійно спрямована на пошук шляхів підвищення прибутковості та раціональне використання прибутку. Це призводить до того, що питання обліку формування фінансових результатів в різних галузях господарства є завжди актуальним і його дослідженню присвячено чимало наукових досліджень.

Прибуток – це кінцевий результат діяльності підприємства, що характеризує абсолютну ефективність його роботи. Але діяльність підприємства може бути не тільки прибутковою, а й збитковою, і залежить від факторів внутрішнього і зовнішнього економічного середовища. Фінансові результати підприємства залежать від виробничої, постачальницької, маркетингової, збутової, інвестиційної і фінансової діяльності [3, с. 213].

Знання бухгалтерського обліку, принципів його ведення, калькулювання собівартості, розподілу доходів та витрат за статтями, досконале володіння Планом рахунків є основними необхідними моментами для забезпечення точного і достовірного відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

Значну увагу проблемам обліку фінансових результатів у своїх працях приділили такі вітчизняні вчені як М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, В.М. Добровський, В.П. Завгородній, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, Є.В. Мних, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан, В.Г. Швець та інші, але ця проблема потребує більш детального розгляду [5].

Процес аудиторських послуг, що розкривається через методика їх надання, являє собою перелік конкретних методів та процедур, що мають відповідну послідовність застосування. Загальна методика надання аудиторських послуг містить такі етапи (рис. 1) [4].

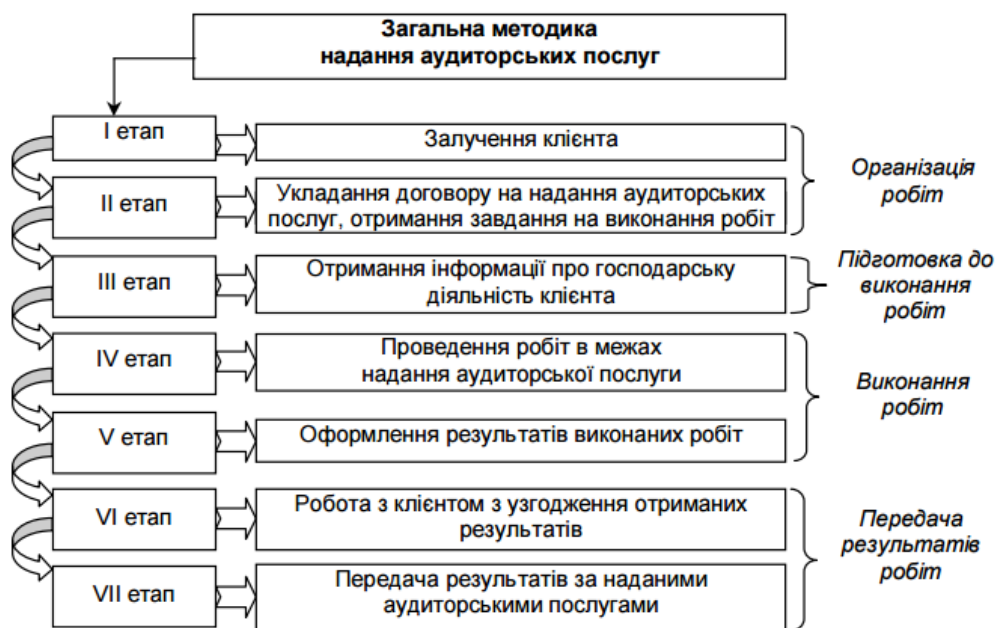


Рис. 1. Загальна методика надання аудиторських послуг

Особливістю обліку аудиторських послуг є те, що фірми цієї сфери, зазвичай, працюють на умовах передоплати.

Варто пам'ятати, що згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [2] сума надходження попередньої оплати послуг не визнається доходами підприємства. Так, відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат [1] не можна визнавати витратами ті затрачені ресурси, які були використані у поточному звітному періоді, але принесуть дохід у наступному, бо це призведе до викривлення фінансового результату звітного періоду.

Також відмітимо, що процес надання аудиторських послуг може переходити з одного звітного періоду до іншого. А отже, виникає необхідність правильного відображення в обліку доходів та витрат, пов'язаних з цією послугою.

Сфера аудиторських послуг передбачає залучення інтелектуальних знань працівників, тобто основну частину собівартості наданої послуги складає оплата праці, пов'язані з нею відрахування та інші нарахування працівникам, залученим до виконання аудиторського завдання. Тому для бухгалтерії аудиторської фірми постає важливим завданням правильно здійснити калькулювання собівартості наданої послуги кожному клієнту. З метою спрощення такої процедури аудиторським фірмам рекомендується впроваджувати автоматизовану систему обліку робочого часу, яка дозволить точно визначити кількість годин, витрачених аудиторською командою на певне завдання.

Вітчизняне законодавство не має чіткої класифікації додаткових послуг, що надаються аудиторами крім аудиту фінансової звітності, тому процес поділу фінансових результатів з метою управлінського обліку на основну операційну діяльність та іншу ускладнюється.

Правильно розрахована собівартість аудиторської послуги дозволить керівництву фірми встановити найбільш вигідну ціну на надану послугу, що призведе до додаткового залучення клієнтів, і / або прийняти міри по раціоналізації використання робочого часу та інших ресурсів з метою підвищення рентабельності основної діяльності.

Підсумовуючи вищесказане, бачимо, що облік фінансових результатів діяльності підприємства сфери послуг залишається відкритим для вдосконалення напрямком розвитку обліку загалом. При чому заходи по реалізації виявлених шляхів повинні прийматись не лише кожним окремим зацікавленим підприємством, а й державою на загальному рівні.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні Закон України №996-ХІV від 16 липня 1999 р. зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затверджено наказом Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

3. Бойко Л.О., Волкова Н.А. та ін.. Організація та методика економічного аналізу: Навч. посібник для бакалаврів всіх напрямків підготовки. – Одеса, ОДЕУ. – 2010 – 348 с.

4. Гаргола Ю.Г. Загальна методика надання аудиторських послуг / Ю.Г. Гаргола // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(17) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 54-60

5. Рибчак Д.М. Проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємства в умовах нестабільності економіки / Д.М. Рибчак // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит в управлінні економічними процесами світової і національної економіки: сучасний стан та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 11 грудн. 2015 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль : Крок, 2015. – С. 85-88.

МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА РАЗВЕДКУ И ОЦЕНКУ МИНЕРАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ

Специфика деятельности добывающих организаций, выраженная высокими рисками, неопределенностью получаемого результата при освоении месторождения, значительной стоимостью поисково-разведочных работ, обуславливает наличие проблемы деления затрат на текущие и капитальные, которая связана, прежде всего, с выбором метода учета затрат, оказывающего прямое влияние на финансовые результаты организации. В этой связи рассмотрим существующие методы учета затрат и определим оптимальный для добывающих организаций Республики Беларусь.

В настоящее время, несмотря на отраслевую специфику деятельности организаций нефтегазо- и горнодобывающей промышленности, в Республике Беларусь отсутствуют специальные стандарты, обеспечивающие комплексный подход к бухгалтерскому учету затрат, связанных с разведкой и оценкой минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). В этой связи рассмотрим стандарты учета, используемые при ведении учета и составлении отчетности в организациях нефтегазо- и горнодобывающей промышленности различных стран. Это имеет особое значение в рамках интеграции Республики Беларусь в мировой рынок геологических услуг и минерального сырья.

По результатам проведенного анализа отметим, что во многих странах разработаны и действуют специальные национальные стандарты учета для добывающей промышленности. Вместе с тем для составления консолидированной отчетности организации самостоятельно выбирают либо Систему общепринятых принципов бухгалтерского учета США (ОПБУ США), либо Систему МСФО.

Кроме того, основные положения применяемых стандартов для добывающей отрасли Великобритании, Австралии, Канады, Индонезии, Нигерии в целом соответствуют положениям ОПБУ США. Национальные стандарты бухгалтерского учета для добывающей отрасли таких стран, как Китайская Народная Республика, Российская Федерация, Украина, коррелируют с МСФО.

На данный момент наиболее детально порядок учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) регламентируют стандарты ОПБУ США и предусматривают несколько альтернативных методов их учета: 1. метод учета полных затрат; 2. метод благополучных усилий (успешных усилий); 3. метод участков, приносящих доход (перспективных территорий); 4. метод ассигнований.

В Международных стандартах финансовой отчетности данные методы учета затрат не описаны, но в то же время их применение не запрещено в отраслевой практике.

Следует отметить, что метод учета полных затрат и метод успешных усилий являются наиболее распространенными. А метод участков, приносящих доход, и метод ассигнований являются частными случаями вышеуказанных методов. В связи с этим рассмотрим особенности применения и характеристики двух основных методов: учета полных затрат и успешных усилий (таблица).

На основании данных таблицы видно, что метод полных затрат и метод успешных усилий предлагают разные подходы к вопросу учета затрат по разведке и оценке. Основными отличительными признаками являются:

- вопрос капитализации затрат или отнесения их в состав затрат текущего периода;
- размер центра затрат.

Следует отметить, что метод учета полных затрат является достаточно противоречивым. Так, капитализация всех затрат на разведку и оценку независимо от результата деятельности может привести к формированию завышенной прибыли и,

следовательно, ухудшить достоверность и объективность бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Крупные центры накопления затрат (географические регионы или отдельные страны), присущие данному методу, приводят к принятию неэффективных управленческих решений.

Таблица 1

Сравнительная характеристика основных методов учета затрат на разведку и оценку применяемых организациями добывающей промышленности

<i>Базис сравнения</i>	<i>Метод успешных усилий</i>	<i>Метод полных затрат</i>
Представление о результате деятельности	Капитализируются только те затраты, которые связаны с будущими экономическими выгодами. Следовательно, в финансовой отчетности организации справедливо и объективно представлены результаты деятельности	Капитализируются все затраты, возникающие в период разведки и оценки независимо от обнаружения запасов. Следовательно, ухудшается достоверное и объективное представление о финансовой отчетности организации
Центры затрат	Отдельный договор аренды минеральных ресурсов, концессия или соглашение о разделе продукции	Накопление затрат производят по отдельным странам или крупным географическим регионам
Амортизация капитальных затрат	Капитализированные затраты амортизируются на тот же процент, на какой известные подтвержденные разработанные запасы центра затрат были выработаны в течение периода. Этот метод известен как метод начисления износа пропорционально добыче	Капитализированные затраты амортизируются по методу начисления износа пропорционально добыче в зависимости от доли известных подтвержденных запасов группы, добытой в течение периода
Рентабельность активов	В связи с тем, что только производственные активы капитализируются, стоимость акции может расти	Капитализируются как продуктивные, так и непродуктивные затраты, что может отрицательно влиять на стоимость акций
Инвестиции и кредиторы	Чистые показатели прибыли, как правило, ниже и значительно колеблются. Это препятствует инвесторам и кредиторам в предоставлении средств	Финансовая отчетность является более стабильной, что способствует привлечению инвесторов и кредиторов
Выживание новых организаций и их рост	Новые участники и растущие компании не могут позволить себе огромное списание потерь по разведке в первые годы, и их экономическая деятельность находится под угрозой	Новые и растущие компании, используя этот метод, развиваются эффективнее, потому что большинство понесенных расходов являются капитализируемыми
Подготовка информации для принятия управленческих решений	Информация об освоении отдельных месторождений более эффективна для принятия управленческих решений	Информация об отдельных скважинах недоступна для внешних пользователей. Следовательно, принятие управленческих решений неэффективно
Сравнение финансовой отчетности	Из-за неустойчивого движения чистых результатов прибыли, смысл сравнения финансовой производительности в течение многих лет ослаблен	Поскольку результаты являются более стабильными, сравнение производительности являются улучшенным
Дивидендные решения	Поскольку все убытки признаются до чистых результатов, то дивидендные решения более разумны	Затраты на разведку не списываются, что может привести к формированию завышенной прибыли и, как следствие, к объявлению сверхдивидендов
Тест на обесценение	Тест на обесценение не является обязательным	Тест на обесценение является обязательным
Соблюдение ОПБУ	Этот метод является более в соответствии с требованиями ОПБУ	Данный метод не строго согласуется с концепций благоразумия и согласования

Источник: собственная разработка на основании [1, 2, 3].

Главный же довод противников метода полных затрат состоит в том, что при его применении многие капитализированные затраты не соответствуют определению «актив», так как в будущем не принесут экономических выгод [4, с. 220].

Вместе с тем метод учета полных затрат допускается стандартами ОПБУ США. Международный стандарт финансовой отчетности также не запрещает использование данного метода. При этом Совет по международным стандартам финансовой отчетности в своем отчете рекомендует использовать метод благополучных усилий, так как он соответствует теории финансового учета [2, с. 68]. Однако его применение в МСФО требует незначительных корректировок.

Определяя оптимальный метод учета затрат для организаций Республики Беларусь, следует отметить, что в условиях развития международных экономических связей, интеграции Республики Беларусь в мировой рынок возникает необходимость гармонизации национального бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности, о чем свидетельствуют положения Директивы Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2010 года № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь». Стратегия дальнейшего применения МСФО в нашей стране определена в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 июля 2013 года № 57-З, а именно выделены два направления: введение обязанности составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО общественно значимыми организациями и совершенствование национальной системы бухгалтерского учета на основе МСФО.

Таким образом, особенности двух основных методов учета затрат, применяемых в международной практике добывающих организаций, и специфика осуществляемой деятельности обусловили выбор метода учета затрат на разведку и оценку минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых) с целью его применения в организациях нефтегазо- и горнодобывающей промышленности Республики Беларусь в пользу метода благополучных (успешных) усилий с учетом требований МСФО.

Список использованных источников

1. Мягких М. А. Необходимость полноты учета затрат на разведку, разработку и эксплуатацию нефтяных месторождений [Электронный ресурс] / М. А. Мягких // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 5. – Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin/2006/5/Mygkih/Mygkih%20.pdf>. – Дата доступа: 16.02.2015.
2. Чая В. Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях / В. Т. Чая, В. В. Панкратова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 1. – С. 59–82.
3. Kabir Tahir Hamid. Oil and gas accounting [Electronic resource] / Kabir Tahir Hamid // Academia. – Mode of access: http://www.academia.edu/8928732/ACC_4203_Oil_and_Gas_Accounting_. – Date of access: 20.01.2015.
4. Райт Ш. Д. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях : пер. с англ. / Ш. Д. Райт, Р. А. Галлан. – М. : Олимп-бизнес, 2007. – XXII, 665 с.

ОБЛІК ДОХОДІВ ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ ТА НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ

Міжнародні стандарти відіграють значну і позитивну роль у вдосконаленні національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності, інтеграції держави у світове співтовариство. МСБО значною мірою сприяють як поліпшенню, так і гармонізації фінансової звітності в усьому світі. Вони застосовуються як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах. Не є винятком і Україна, адже згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним. Проте під час аналізу МСБО і НП(С)БО з питання обліку доходів були виявлені суттєві відмінності між даними стандартами, що носять як позитивний так і негативний характер, що свідчить про необхідність додаткового розгляду та вдосконалення національного законодавства з обліку доходів.

На сьогоднішній день в міжнародній практиці основними нормативними документами, що регулюють порядок визнання і відображення в обліку і фінансовій звітності доходів, постають два основних стандарти – МСБО (IAS) 11 «Договори будівництва» і МСБО (IAS) 18 «Виручка», кожний з яких використовуються з урахуванням галузевої специфіки і особливостей договорів з покупцями (замовниками). Однак, нещодавно, Радою з МСФЗ був представлений новий Міжнародний стандарт фінансової звітності – IFRS 15 «Виручка по договорах з клієнтами» [1; 2], який має замінити обидва названих стандарти, тобто IAS 18 [3] і IAS 11 [4]. IFRS 15 буде застосовуватися, починаючи зі звітних річних періодів з 1 січня 2017 року. Однак, можливе його довгострокове застосування.

Відповідно до чинного законодавства України, Національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним, а це означає, що майже кожному ПСБО відповідає МСФЗ. У вітчизняному бухгалтерському обліку методологічною основою формування інформації про доходи є П(С)БО 15 «Дохід», згідно якого 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 [5].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» має аналогічне визначення поняття «доходи» та зазначає таке поняття, як «сукупний дохід» – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками [6].

Згідно із МСБО 18 «Дохід» – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [3].

У свою чергу в МСФЗ 15 категорія «доходу» тлумачиться в певній мірі подібно, але є незначна відмінність – дохід – це «збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, крім тих, які стосуються вкладу власників» [1]. Як бачимо, у новому тлумаченні вилучено поняття «валове» стосовно надходження вигід, по-друге, вилучено надходження «в ході звичайної діяльності» (воно перейшло в

тлумачення категорії «виручка»), по-третє, конкретизовано, що надходження вигід відбувається у вигляді «надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань»[1].

В національному стандарті дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню. В МСБО 18 – сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством.

Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність багатьох спільних моментів. Це, насамперед, стосується критеріїв визнання доходу, оцінки доходів, порядку відображення звітності тощо. Разом із тим, між цими стандартами існують відмінності:

- визначення поняття “дохід” за МСФЗ не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Отже, поняття доходу є більш ширшим в закордонній практиці, ніж в українській;
- П(С)БО 15 “Дохід” на відміну від МСФЗ (IAS) 18 “Виручка” не визнає доходом суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції; сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- класифікація доходів за П(С)БО враховує види діяльності на відміну від доходів за МСФЗ, які класифікуються залежно від того, що є предметом отримання доходу (товари, послуги). Різні підходи до класифікації зумовлюють розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати та відображенні в ньому інформації про доходи, тобто статті даного Звіту будуть значно відрізнятися і за назвами, і за економічним змістом;

Розглянемо розбіжності між П(С)БО та МСБО стосовно класифікації доходу діяльності підприємства (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» відносно умов класифікації доходів

П(С)БО 15	МСБО 18
а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи;	а) дохід від реалізації товарів; б) дохід від надання послуг; в) 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.

До того ж варто зазначити ще деякі важливі відмінності між національним і міжнародним стандартом:

– на відміну від національних положень за МСФЗ при визнанні доходу враховується не лише юридична сутність господарських операцій (тобто не тільки перехід права власності), але й економічний зміст (ризик та переваги володіння). Зокрема, якщо за МСФЗ 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. МСФЗ розглядає ситуації, коли визнання доходу в момент поставки товару необхідно відкласти;

– невідповідність положень П(С)БО до МСФЗ 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 МСФЗ розглядаються як фінансування діяльності підприємства, тоді як за П(С)БО – це звичайна реалізація, що передбачає отримання доходу.

Дані порівняння міжнародних і національних положень з обліку доходів і відображення їх у звітності дають змогу зробити висновок, що в МСФЗ більш конкретизовано ряд положень, але й національний стандарт містить моменти неповної визначеності та розмежованості доходів з наступним формальним перекрученням інформації при складанні фінансової звітності. Така ситуація обумовлена наслідком дії національних особливостей обліку.

Отже, можна зробити висновок, що незважаючи на те, що національні П(С)БО ґрунтуються на міжнародних стандартах фінансової звітності, вони не тотожні. Тому в процесі роботи користувачів фінансових звітів у світовій практиці актуальним є вирішення проблеми уніфікації української системи з міжнародною системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів сприятиме гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав – членів ЄС, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти; підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів; посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів.

Список використаних джерел

1. «Deloitte». Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 «Виручка по договорах з клієнтами» (2014) - огляд [Електронний ресурс] / Компанія «Deloitte». – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
2. Попадюк К. Вы уже слышали про новый стандарт по выручке? [Электронный ресурс] / К. Попадюк. – Режим доступа: <http://inflexio.ru/vy-uzhe-slyshali-pro-novyyj-standartpo-vyruchke.html>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // Сайт «Законодавство України». – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // Сайт «Законодавство України». – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_017
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 “Дохід”: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЗГІДНО ІЗ П(С)БО ТА МСФЗ

Як показує досвід, українські компанії виходять на світові ринки з метою залучення іноземних інвесторів. При цьому виникає питання правильного формулювання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. Згідно з національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Міністерством фінансів України 07.02.2013 р. №73, власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. В міжнародних стандартах замість «власного капіталу» використовується поняття «чисті активи» [2].

В світовій практиці використовується такий підхід до власного капіталу за джерелами утворення [1]:

- вкладений капітал, що являє собою величину коштів зароблених власниками і вкладеними у діяльність підприємства, він показує наскільки збільшилися чисті активи підприємства і результаті діяльності підприємства за період його існування;
- зароблений капітал, який являє собою величину коштів внесених власниками при організації підприємства, що може змінюватись тільки за рахунок додаткових інвестицій або вилучень коштів власників.

Згідно національних стандартів власний капітал, залежно від джерела формування поділяється на групи:

- вкладений капітал, що являє собою капітал сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки;
- накопичений капітал, що сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Відповідно до МСФЗ 1 "Подання фінансових звітів" у звітності компанії повинна бути розкрита наступна інформація, яка стосується власного капіталу: кількість акцій, що дозволені до випуску, випущені та знаходяться в обігу; частка неоплаченого капіталу; номінальна чи юридично визначена (оголошена) вартість акцій; зміни рахунків акціонерного капіталу за період; права, привілеї та обмеження, що стосуються розподілу дивідендів та оплати капіталу; відстрочені дивіденди за привілейованими кумулятивними акціями; викуплені акції; акції, зарезервовані для майбутніх випусків, відповідно до опціонних та продажних контрактів, включаючи їх умови та суми; додатковий капітал (емісійний дохід); додатковий капітал від переоцінки; резерви та накопичений (нерозподілений) чистий прибуток.

Існуючі розбіжності в фінансовій звітності за МСФЗ та ПСБО розглянемо в табл. 1 [3].

Таблиця 1

Порівняння фінансових звітів згідно П(С)БО та МСФЗ

ПСБО	МСФЗ
Баланс (форма №1)	Звіт про фінансовий стан
Звіт про фінансові результати (форма №2)	Звіт про сукупні доходи за період
Звіт про рух грошових коштів (форма №3)	Звіт про рух грошових коштів
Звіт про власний капітал (форма №4)	Звіт про власний капітал
Примітки до фінансової звітності (форма №5)	Примітки, які містять стислий виклад суттєвих облікових політик

Не дивлячись на те що деякі компоненти фінансової звітності не відрізняються один від одного, та порядок складання і статті дещо відрізняються. Це пояснюється тим, що власний капітал на міжнародному ринку використовується більше для акціонерних компаній. Зміни у власному капіталі відображаються в спеціальному звіті Statement of change sinshare holders' equity. Зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання у період між двома датами балансу відображає збільшення чи зменшення чистих активів протягом періоду. За винятком змін, що є наслідком операцій з акціонерами, що діють згідно з їх повноваженнями акціонерів (таких як внески до власного капіталу, повторні придбання інструментів власного капіталу і дивіденди суб'єкта господарювання), а також витрати на операції, прямо пов'язані з такими операціями, загальна зміна у власному капіталі протягом періоду відображає загальну зміну доходу та витрат, включаючи прибутки та збитки, генеровані внаслідок діяльності суб'єкта господарювання протягом періоду (незалежно від того, чи визнані ці статті доходу та витрат у прибутку або збитку або прямо як зміни власного капіталу) [3].

Відповідно до цих змін, у Плані рахунків Міністерством фінансів були розроблені такі зміни:

- рахунок 40 «Статутний капітал» звучить як «Зареєстрований (пайовий) капітал» що обліковує та узагальнює інформацію про стан і рух статутного капіталу, пайового капіталу, внесків до оголошеного проте не зареєстрованого статутного капіталу;
- рахунок 41 «Пайовий капітал» тепер «Капітал у дооцінках» що призначений для обліку інформації про дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів, які відображаються в складі власного капіталу відповідно до П(С)БО та розкриваються у звіті про фінансові результати.

Роблячи висновки, можна сказати що П(С)БО 5 та МСБО 1 мають багато спільних рис, а саме: назви фінансових документів, спільне їх відображення. Однак, існують і розбіжності у назвах та вигляді деяких фінансових документів, статті мають інші коди рядків, проте спільні коди бухгалтерських рахунків. Фінансова звітність, що складена за МСФЗ має ряд наступних переваг ніж фінансова звітність, сформована за П(С)БО: більш детальне подання даних про реалізацію, чітка економічна логіка, доступність у сприйнятті фінансової інформації зарубіжними інвесторами та партнерами. Узагальнюючи всі відмінності, бачимо, що в МСБО все більш конкретизовано, розширено та зроблено для всесвітнього ринку, тому українським підприємствам які хочуть вийти на міжнародний ринок краще використовувати звітність за МСБО. Кращим варіантом для підприємців була б гармонізація МСФЗ та П(С)БО. Це було б беззаперечною перевагою, оскільки полегшило б співпрацю із закордонними партнерами, щодо здійснення процедур експорту чи імпорту.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №5 «Звіт про власний капітал» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 N 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0399-99>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]:положення : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ

Сільськогосподарське виробництво має технологічні та економічні особливості, які впливають порядок визнання та оцінку біологічних активів. Рослинництво є основною галуззю сільськогосподарського виробництва воно має специфічні особливості у веденні бухгалтерського обліку. Для нього характерний сезонний характер виробництва, розрив між періодами виконання технологічних процесів і одержання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві здійснюються протягом тривалого часу, причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути прискорений за рахунок інтенсифікації. За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання сільськогосподарська продукція поділяється на основну, супутню та побічну.

В сучасних умовах господарювання ефективність управління відтворення біологічних активів значною мірою залежить від якісного, своєчасного і достатнього інформаційного забезпечення щодо визначення їх вартості в обліку. Біологічні активи є новим поняттям для бухгалтерського обліку в Україні, визначення якому наводиться в МСБО 41 і П(С)БО 30. Згідно П(С)БО 30, під біологічними активами розуміють – 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. Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Під біологічними перетвореннями слід розуміти процес якісних і кількісних змін біологічних активів, але згідно Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство», біологічні перетворення – це процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів. Відповідно до норм П(С)БО 30 «Біологічні активи» для цілей бухгалтерського обліку такі активи класифікують за групами: довгострокові; поточні; додаткові.

Важливою класифікаційною ознакою є методика оцінки біологічних активів. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є застосування справедливої вартості, за яким всі біологічні активи і сільськогосподарська продукція при первісному визнанні і на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Методичними рекомендаціями передбачено оцінку біологічних активів у наступному порядку. Біологічні активи відображаються на дату проміжного та річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть визнаватися та відображатися за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Оцінка та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», до періоду, в якому стає можливим визначити справедливую вартість поточних біологічних активів. Поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, якщо їх справедливую вартість можна достовірно визначити, визнаються активом і відображаються у складі поточних біологічних активів.

Інший операційний дохід (витрати) визнається на дату балансу як різниця між сумою справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та сумою понесених витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями.

Відповідно до норм МСБО 18 «Дохід» дохід визнається, коли існує надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід і ці вигоди можна достовірно оцінити. Цей Стандарт окреслює обставини, за яких зазначені критерії будуть дотримані, а отже, дохід буде визнаний в результаті наступних операцій і подій: продаж товарів;

надання послуг; використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди.

Справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. Разом з тим, за відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за ринковою ціною.

Крім того, у разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи доцільно здійснювати оцінку за виробничою собівартістю. Так Моссаковський В. виділяє основні недоліки оцінки біологічних активів за справедливою вартістю, а саме :

- ринкові ціни не стабільні, тому виникають проблеми щодо обґрунтованості визначення результатів діяльності у динаміці;

- можуть бути обтяжливими вимоги оцінки за справедливою вартістю, особливо при поданні проміжних звітів;

- оцінку за собівартістю використовують давно і вона набула поширення;

- ця оцінка дає більш об'єктивні результати, її стабільно застосовують при дослідженнях результатів протягом тривалого часу, вона суперечить принципам МСБО щодо визнання доходу;

- відсутні активні ринки;

- між фактичною ціною реалізації та оцінкою біологічних активів можуть існувати значні розбіжності;

- досить часто теперішня вартість очікуваних грошових потоків потребує незалежної зовнішньої оцінки, що для сільськогосподарських підприємств може бути обтяжливим;

- виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і її якість невідома.

Таким чином, прийняття П(С)БО 30 «Біологічні активи» зумовило зміни в обліковому процесі сільськогосподарських підприємств в частині методу оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції формування доходів та витрат і визначення фінансових результатів діяльності. Застосування його в практичній діяльності підприємств виявило велику кількість суперечливих та дискусійних питань, які доцільно врахувати при внесенні змін та доповнення до стандартів і методичних рекомендацій.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.

4. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.

5. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В.Моссаковський, Т. Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. –2007. – С.17-24.

ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗГІДНО ІЗ ВИМОГАМИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Останнім часом Україна досить активно бере участь у впровадженні Міжнародних стандартів фінансової звітності. Для України це є досить важливим кроком при виході на світовий ринок. Головним чином це дозволяє зробити ведення бухгалтерського обліку відповідним до світових стандартів, звітність українських підприємств стане зрозумілою та зіставною для іноземних користувачів, що призведе до більш тісного та активного співробітництва.

Питання застосування міжнародних стандартів і покладення їх в основу реформованої національної системи бухгалтерського обліку завжди було дискусійним, як в наукових колах, так і серед фахівців-практиків. Найбільш ґрунтовно свої позиції щодо міжнародних стандартів висвітлювали у своїх працях Г.Г. Кірейцев, Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, С.Ф. Голов, В.М. Пархоменко, С.Я. Зубілевич, І.А. Белоусова.

Трансформація бухгалтерської звітності полягає у проведенні аналізу фінансової звітності, прийнятої вітчизняним підприємством, з відповідними внесеннями коригувань рахунків, що необхідні для підготовки повного фінансового звіту підприємства, що має в цілому відповідати міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО) та міжнародним стандартам фінансової звітності (МСФЗ).

Тобто, трансформація є «перекладом» української фінансової звітності в міжнародну шляхом коректування окремих показників, способи отримання яких за національними стандартами відрізняються від МСФЗ. Переважно, застосовуючи цей спосіб, підприємства несуть менші матеріальні та тимчасові витрати. Зазвичай, коли підприємство проходить стадію переходу на МСФЗ, бухгалтерів турбує питання: «Як правильно та достовірно скласти власну звітність за МСФЗ?» Звітність, оформлену відповідно до МСФЗ, можна отримати двома методами: або вести відразу облік за МСФЗ (конверсія), або в кінці періоду трансформувати готову фінансову звітність. Метод трансформації охоплює виключно статті фінансової звітності, а паралельне ведення бухгалтерського обліку забезпечує процес формування фінансової звітності за МСФЗ на основі відповідних бухгалтерських записів, зроблених упродовж усього звітного періоду.

Здатність підприємства утворювати грошові кошти у результаті господарської діяльності є важливим показником його фінансової стійкості. Жодне підприємство не може продовжувати існування тривалий час, не утворюючи грошові кошти у результаті своєї діяльності. Важливим також є для вітчизняних підприємств застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, так як вони надають максимально можливу гармонізацію різних стандартів бухгалтерського обліку та облікових політик країн. Тому дане питання є актуальним саме для України. Вивчення і впровадження міжнародних стандартів є необхідним для розвитку економічних відносин України із зарубіжними країнами. На сьогоднішній день невелика кількість підприємств можуть дозволити паралельний облік по двом системам стандартів. Як приклад, це може бути материнська компанія, яка зацікавлена в постійному контролі за результатами діяльності дочірньої їй компанії, тобто керівництву компанії потрібно регулярно звертатися до звітності у форматі МСФЗ в оперативному режимі і отримувати максимально достовірні відомості. Але, як показує практика, це виняткові випадки. Тому, більшість віддають перевагу методу трансформації по причинам, наведеним нижче у порівнянні методів отримання звітності за МСФЗ.

Процес трансформації фінансової звітності на МСФЗ слід проводити поетапно, перший етап, збір первинної інформації охоплює наступні моменти: визначити загальну інформацію про підприємство; отримати фінансову звітність за всі періоди, що підлягають трансформації, оборотно-сальдову відомість і головну книгу за рік, а також аналітичну інформацію про доходи та витрати. На другому етапі вибору облікової політики необхідно: визначити відповідність політики з П(с)БО вимогам МСФЗ; зрозуміти вплив облікової політики за МСФЗ на фінансову звітність; зробити вибір з альтернатив по МСФЗ; врахувати специфічні галузеві особливості підприємства. Вибір формату фінансової звітності з МСФЗ посідає третій етап. Приклад форматів звітів і мінімальний перелік статей наведений в МСБО 1 (крім звіту про рух грошових коштів). Вимоги до змісту і форми Звіту про рух грошових коштів містяться в МСБО 7, який має аналогічну назву. А примітки необхідно скласти на основі інформації наведеної у МСФЗ та МСБО.

Під час трансформації звітності, необхідно керуватися МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Відповідно до вимог цього, підприємство на дату переходу: визнає всі активи і зобов'язання, визнання яких вимагає МСФЗ; не визнає активи і зобов'язання, якщо МСФЗ не дозволяють цього визнання; проводить рекласифікацію відповідно до вимог МСФЗ; використовує МСФЗ в оцінці активів і зобов'язань.

Отже, вступний звіт про фінансовий стан (вступний баланс) є свого роду відправною точкою, де компанія має право переглянути свої активи і зобов'язання, використовуючи МСФЗ максимально ефективно. Важливо враховувати, що при першому застосуванні МСФЗ існують обов'язкові і додаткові виключення із загальних правил. Дані виключення дозволяють найбільш коректним чином застосувати облікові політики та оцінки, відбивши максимально вірно фінансове становище компанії (або Групи) на дату переходу.

Також, МСФЗ 1 дозволяє організації, яка застосовує МСФЗ вперше, оцінювати актив у вступному балансі, складеному згідно з МСФЗ, використовуючи доцільну собівартість (щодо нижчеперелічених активів): основні засоби; інвестиційна нерухомість (якщо використовується модель обліку за первісною вартістю); нематеріальні активи, які відповідають критеріям визнання, визначеним в МСБО 38.

Отже, баланс на початок, складений відповідно до вимог П(с)БО з врахуванням коригувань, дає нам баланс на початок періоду згідно вимог МСФЗ. Для того, щоб провести трансформацію звіту про фінансові результати та балансу на кінець періоду необхідно: повторити всі коригування залишків на початок періоду (в кореспонденції з рах. 44). Ввести всі коригування залишків на кінець періоду (в кореспонденції з рахунками доходів і витрат).

Таким чином, узгодження П(С)БО до МСФЗ і просування до підходу, заснованого на принципах, повинні відбуватися поступово. Такий перехід вимагає розробки багаторічного плану дій щодо зближення стандартів, в якому будуть викладені кроки, які необхідно зробити у всіх напрямках за участю різних сторін. У міру еволюції встановленої законом звітності, повинна зазнавати зміни і правова база. Процес зближення П(с)БО до МСФЗ можна полегшити, спираючись на досвід професійних бухгалтерів і підвищуючи роль професійного співтовариства в процесі розробки стандартів.

Список використаних джерел

1. Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/perevagi-skladannya-finansovo%D1%97-zvitnosti-za-mizhnarodnimi-standartami/>. — Назва з екрану

2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку: [монографія] / Жук В.М. – К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2016. – 648 с.

ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ: ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ

Нематеріальні активи – об’єкт обліку, який має безпосередній та вагомий вплив на результати діяльності будь-якого суб’єкта господарювання. Ведення бізнесу у розвинутих країнах характеризується тенденцією до все більшого нарощування питомої ваги нематеріальних активів у загальному обсязі майна. Отже, можна зробити висновок про важливість та необхідність коректної побудови бухгалтерського обліку нематеріальних активів, адже вкладення підприємством значних коштів у інтелектуальну власність повинно приносити максимальний розмір економічних вигід.

Окремим проблемним питанням у межах обліку нематеріальних активів виступає їх оцінка. Для того, щоб управляти будь-яким об’єктом, необхідно виміряти його вартість, що стосовно нематеріальних активів на практиці є досить складним завданням, зважаючи на їх невідчутну природу та прогностичний характер щодо визначення розміру майбутніх економічних вигід. Тобто вартість нематеріального активу – одна з ключових його характеристик, яку, на думку Шевчук О.А., можна розглядати двояко: як ознаку витрат на виробництво інтелектуального продукту, що є кількісною характеристикою його споживчої цінності, вираженої в грошах; та як економічну категорію для оцінки корисності результатів суспільного виробництва знань. [1]

Стосовно даної проблематики існує велика кількість напрацювань, що належать видатним вченим-економістам, таким як Р. Рейлі, Р. Швайс, Завгородній В. П., Банасько Т.М., Скоп Х.І., Анохіна К.О., Диба В.М., Дрогобицький І.М. та ін. Все ж є підстави констатувати наявність низки протиріч стосовно оцінки нематеріальних активів, зокрема, визначення їх справедливої вартості в умовах практичної відсутності в Україні активного ринку для значної кількості видів нематеріальних активів.

Перш за все, слід зауважити, що методологічні засади формування вартості нематеріальних активів у розрізі шляхів їх надходження на підприємство викладені у Міжнародному стандарті фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» (далі – МСФЗ 38) та Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі – П(С)БО 8). Існує певне розходження між національним та міжнародним стандартами стосовно переліку варіантів отримання нематеріальних активів та методів їх оцінювання.

Так, міжнародний стандарт, на відміну від національного, регламентує, що нематеріальний актив, отриманий завдяки державного гранту, повинен оцінюватися за справедливою вартістю. Підприємство у даному випадку має альтернативу і може вирішити застосовувати оцінку за номінальною вартістю, враховуючи будь-які видатки, що прямо відносяться до підготовки активу до його використання за призначенням.

З даного приводу Скоп Х.І. стверджує, що оцінка всіх нематеріальних активів, отриманих за рахунок державних субсидій та грантів, обов’язково має бути регламентована обліковою політикою підприємства. Відповідна інформація повинна характеризуватися послідовністю та застосовуватися для всіх нематеріальних активів. Таке твердження засноване на відсутності можливості надійно оцінити абсолютно всі дозволи, які видає держава, адже вони можуть видаватися безкоштовно або можуть не підлягати передачі, купуватися та продаватися лише у складі всієї діяльності підприємства [2].

У свою чергу, національний стандарт обліку нематеріальних активів відрізняється від міжнародного в частині оцінки тих об’єктів права інтелектуальної власності, які надійшли на підприємство шляхом обміну. П(С)БО 8 розділяє обмін на подібний об’єкт та

обмін на неподібний об'єкт, при чому у першому випадку вартість активу визначається як залишкова, а у другому – як справедлива, скорегована на додаткову отриману або витрачену суму грошових коштів. З цього приводу Груздова Т.В. зауважує, що при обміні подібними нематеріальними активами такі активи повинні належати до однієї і тієї ж групи, зазначатися в бухгалтерському обліку на одному субрахунку й призначення та справедлива вартість їх повинні бути однакові. Якщо обмін здійснюється активами, що мають різну справедливу вартість, то такий обмін вважається як обмін неподібними активами [3].

Також МСФЗ 38 не містить відомостей щодо оцінки нематеріальних активів, що надійшли шляхом безоплатної передачі та як внесок у статутний капітал. Як слушно зазначає Романчук К.В., оцінювання об'єктів прав інтелектуальної власності як складової майнових прав обов'язково повинне мати грошову оцінку для того, щоб можна було визначити частку кожного із учасників в даному товаристві, адже вклад, оцінений у гривнях, становить частку учасника та засновника у статутному капіталі товариства. Отже, майнові права, які немає можливості оцінити, не можуть бути еквівалентом частки учасника товариства, який його вніс [4].

Що стосується первісної оцінки нематеріальних активів, що надійшли у результаті придбання окремо та створення власними силами, її особливості розкриті на рисунку 1.



Рис. 1. Особливості оцінки нематеріальних активів за собівартістю

Шляхи визначення справедливої вартості нематеріальних активів закріплені законодавчо Національним стандартом № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», Національним стандартом № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», Методикою оцінки майнових прав інтелектуальної власності, затвердженою наказом Фонду державного майна України та Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». Згідно даним нормативно-правовим актам, України існують загальноприйняті методичні підходи до оцінки інтелектуальної власності, а саме: витратний, порівняльний і дохідний.

Витратний підхід характеризується необхідністю визначення вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта оцінки. Такий підхід на практиці використовується частіше за все. З цього приводу Базилевич В.Д. звертає увагу на думку

фахівців, які стверджують, що при оцінюванні об'єктів права інтелектуальної власності за витратним підходом, як правило, дуже часто така оцінка виявляється зіставною з ринковою цінністю відповідного об'єкта і може вказувати лише на нижню межу діапазону цін. Визначення верхньої межі цього діапазону можливе на основі застосування прибуткового підходу [5].

Дохідний підхід полягає у врахуванні економічних вигід, які планується отримати від використання даного об'єкта активу в майбутньому. Та Гудзенко Н.М. наголошує на складності застосування такого підходу, зважаючи на відсутність методики оцінки майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. У довгостроковому періоді надзвичайно важко спрогнозувати ймовірність переваг визнаного нематеріального активу, а тим більше – оцінити ефект від його використання [6].

Сутність порівняльного підходу полягає у порівнянні об'єкта нематеріального активу, який оцінюється, з аналогічними об'єктами на ринку. Необхідною умовою є насиченість ринку та доступність інформації про ціни на аналогічні нематеріальні активи. Тут важливо усвідомити, що під час оцінки абсолютно унікального об'єкта даний підхід використовувати неможливо, хоча він сам є достатньо ефективним та надає досить об'єктивну інформацію.

Отже, вивчаючи особливості оцінки нематеріальних активів, які регламентуються українським законодавством, маємо змогу погоджуватися з думкою вітчизняних науковців, які наголошують на відсутності єдиного методу, що може бути однозначно застосований при первісній оцінці нематеріальних активів. На жаль, наявна недосконалість нормативно-правової бази та відсутність обґрунтованих рекомендацій. На нашу думку, важливим є розкриття суттєвої інформації, що впливає на формування вартості нематеріальних активів, у примітках до річної фінансової звітності та закріпити на рівні облікової політики підприємства порядок вибору методів оцінки. Такі заходи дозволять мати детальне уявлення про здійснення складної та неоднозначної процедури оцінки нематеріальних активів з урахуванням специфіки діяльності саме на конкретному підприємстві.

Список використаних джерел

1. Шевчук О. А. До питання оцінки та обліку нематеріальних активів у сучасних умовах / Олег Антонович Шевчук. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2016. – №3. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/65727/61012>.
2. Скоп Х. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання та оцінка / Х. Скоп // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 10-19. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2013_8_3.
3. Груздова Т. В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) / Т. В. Груздова // Український соціум. – 2011. – № 3. – С. 99-112. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Usoc_2011_3_10.
4. Романчук К. В. Облікове відображення внесених до статутного капіталу майнових прав: особливості застосування альтернативних концепцій визнання активів / К. В. Романчук, К. В. Шиманська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2013. – Вип. 1. – С. 269-292. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2013_1_20.
5. Базилевич В.Д. Інтелектуальна власність: Підручник. — 3-тє вид., перероб. і доп. Затверджено МОН / Базилевич В.Д. — К., 2014. — 671 с., тв. пал, (ст. 8 пр.).
6. Гудзенко Н. М. Особливості визнання та оцінки нематеріальних активів як об'єктів обліку та звітності / Н. М. Гудзенко, А. П. Наконечний. // Перша Міжнародна науково-практична конференція «Проблеми формування нової економіки XXI століття». – 2008. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2008dec/8_nakonechnij.php.

НОВИЙ ПЛАН РАХУНКІВ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЯК ФАКТОР РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Впровадження та застосування Національних положень (стандарті) бухгалтерського обліку (далі НП(С)БОДС) і плану рахунків для бюджетних установ, удосконалення вітчизняної облікової термінології підсистеми бухгалтерського обліку в бюджетних установах, розроблення методики обліку витрат бюджетних установ, розширення методики бухгалтерського обліку його об'єктів – дозволить реалізувати нове коло функцій та завдань бухгалтерського обліку виконання кошторису [1, с. 91].

Реформування такої сфери, як бухгалтерський облік у державному секторі, відбулося у 2017 році у повній мірі. Головними подіями на початку 2017 року стали: застосування нових НП(С)БОДС, впровадження нового Плану рахунків і складання фінансової звітності за новими вимогами. Ці новітні впровадження змінили не лише порядок відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а й загальний підхід до розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. Як відомо, основним джерелом інформації на підприємстві будь-якої форми власності є бухгалтерський облік, важливим елементом методу якого є рахунки. Вони призначені для відображення, реєстрації та групування фактів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Практичне реформування бухгалтерського обліку у державному секторі завершилось застосуванням нормативно-правових актів, які вводять нові підходи до відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Зокрема, це: План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мініфіну від 31.12.2013 р. № 1203 (далі – План рахунків); Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Мініфіну від 29.12.2015 р. № 1219 (далі – Порядок застосування Плану рахунків).

Проблеми реформування бухгалтерського обліку в державному секторі, а також проблему розробки і впровадження уніфікованого Плану рахунків, активно досліджують вітчизняні науковці. Серед них: М.С. Амбарчян, Р. Т. Джога, О. О. Дорошенко, Л.Г. Ловінська, С. В. Свірко, Н. М. Хорунжак та інші.

Новий план рахунків являє собою систему рахунків, спрямовану на інформаційне забезпечення оцінки всієї діяльності державного сектору, оперативного управління як на нижчому, так і на вищому рівні розпорядників бюджетних коштів, контролю ефективності використання бюджетних ресурсів [2, с. 100].

У своїх дослідженнях, М.С. Амбарчян порівняв структуру та зміст Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі з Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ. У результаті цього автором були виокремлені такі особливості Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [3, с. 14]:

- 1) включення рахунка «Виробництво» у клас 1 «Нефінансові активи»;
- 2) виключення понять «фонд у необоротних активах», «фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах», «фонд у фінансових інвестиціях»;
- 3) включення понять «внесений капітал» та «капітал у підприємствах» у клас 5 «Капітал та фінансовий результат»;
- 3) виключення понять «доходи загального фонду», «доходи спеціального фонду», «видатки із загального фонду», «видатки спеціального фонду»;

4) класифікація доходів та видатків у розрізі характеру операцій, за якими отримано доходи або здійснено видатки – доходи (видатки) за обмінними операціями та доходи (видатки) за необмінними операціями;

5) заміна поняття «видатки з державного бюджету» на поняття «витрати державного бюджету» та поняття «видатки з місцевого бюджету» на поняття «витрати місцевого бюджету».

Особливості, які виокремив М.С. Амбарчян у своїх дослідженнях [3, с. 14] справедливі і ми поділяємо думку автора, але їх дослідження викликає низку питань до розробників Плану. Наприклад, виникає питання чи рівноцінним по суті є виключення із нового Плану рахунків понять «фонд у необоротних активах», «фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах», «фонд у фінансових інвестиціях» і включення понять «внесений капітал» та «капітал у підприємствах» у клас 5 «Капітал та фінансовий результат». Вважаємо, що таким чином капітал набуває комерційного сенсу, як капітал засновників та нерозподіленого прибутку. Це не відповідає дійсності в економічному сенсі тому, що у бухгалтерському обліку державного сектору капітал відображається як сукупність активів і як сукупність фінансових ресурсів, отриманих із різних джерел.

Однією з особливостей бухгалтерського обліку у державному секторі є строга регламентованість, але стосовно застосування нового плану рахунків є допустиме послаблення. У разі потреби, центральний орган виконавчої влади, до сфери діяльності якого належить державна установа, у межах своєї компетенції і згідно з галузевими особливостями має право розробити власні методичні рекомендації відносно порядку застосування Плану рахунків в установах, які йому підпорядковані, з урахуванням специфіки їх діяльності. На нашу думку, це важливо і актуально, тому що особливістю установ державного сектору є їх галузеві відмінності і на практиці це необхідно враховувати.

Основною ознакою реформування бюджетного обліку є не тільки поява нового Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, а і спроба того, що він був розроблений для обліку діяльності суб'єктів господарювання державного сектору, різних за своїми функціями і призначенням: бюджетних установ, державних цільових фондів і органів Казначейства України. Це перша спроба уніфікації Плану рахунків бухгалтерського обліку, з метою об'єднати всіх суб'єктів господарювання державного сектору.

Перенесення залишків у систему рахунків відповідно до нового плану має важливе значення тому, що бухгалтерський облік накопичує інформацію і має гарантувати її достовірність. Для здійснення практичної діяльності, у допомогу розпорядникам бюджетних коштів Міністерство фінансів України підготувало:

1. Методичні рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку та перенесення залишків, які затвердив наказом від 21.12.2016 р. № 1127;

2. Рекомендації зі співставлення субрахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат з кодами бюджетної класифікації.

На нашу думку позитивним є те, що у Плані рахунків за десятиковою системою наведено коди (номери) і найменування синтетичних рахунків і субрахунків. При цьому цифри в кодах означають наступне: перша цифра балансового рахунку означає клас рахунків; друга – номер синтетичного рахунку; третя – ідентифікатор суб'єкта державного сектору. Мається на увазі, що ідентифікатор суб'єкта державного сектору – це визначення залежно від виду суб'єкта держсектору: 1 – розпорядник бюджетних коштів; 2 – державний цільовий фонд; 3 – державний бюджет; 4 – місцеві бюджети; 5 – рахунки органів Казначейства.

Новим є те, що із застосуванням нового Плану рахунків у 2017 році актуальні тільки дві цифри ідентифікатора: 1 – розпорядник бюджетних коштів; 2 – державний цільовий фонд. Четверта цифра у коді синтетичного рахунку означає – номер субрахунку (окрім позабалансових рахунків класу 0).

Особливістю застосування нового Плану рахунків є те, що позабалансові рахунки класу 9 «Позабалансові та управлінські рахунки бюджетів та державних цільових фондів» в 2017 році не застосовуються. На наш погляд, важливим для бухгалтерського обліку у державному секторі є факт появи управлінських рахунків бюджетів, бо це додатково поширює можливості бухгалтерського обліку, як основного джерела інформації для користувачів.

Для бухгалтерів-практиків у державному секторі, однією із складностей переходу на новий План рахунків є те, що не усі старі рахунки повністю відповідають новим. Ми бачимо в цьому методичний недолік тому, що укрупнення шляхом об'єднання декількох старих рахунків в один новий економічно не обґрунтовано. Прикладом може бути об'єднання частини залишків по субрахунках 114 «Білизна, постільні речі, одяг та взуття», 115 «Тимчасові нетитульні споруди», 118 «Матеріали тривалого використання для наукових цілей» у новий субрахунок 1118 «Інші необоротні матеріальні активи». Такі об'єднання не мають під собою економічного підґрунтя. За нашою думкою, в установах і підприємствах державного сектору наявність об'єктів обліку, що обліковуються на цих синтетичних рахунках досить поширена і їх об'єднання недоцільне з позиції економічної логіки.

Враховуюче те, що в бюджетних установах існують різні джерела надходжень (загальний фонд і спеціальний фонд), введення аналітики до субрахунків необхідне для відображення господарських операцій з урахуванням особливостей бюджетного законодавства і правильного розкриття інформації при складанні фінансової і бюджетної звітності.

Безумовно, фактичний перехід у 2017 році на новий План рахунків в Україні, сприяє упорядкуванню збору, реєстрації та узагальненню інформації в грошовому виразі про стан фінансових і нефінансових активів і зобов'язань як в Україні загалом, так і в кожному суб'єкті державного сектору. Це забезпечило можливість формування повної та достовірної інформації про наявність державного майна, його використання, про прийняті зобов'язання, отримання чистих активів і формування фінансової звітності для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Таким чином, застосування нового Плану рахунків та чіткі рекомендації щодо його застосування позитивно вплинуть на якісну організацію облікового процесу. Ефективній організації обліку у державному секторі сприятиме повне, достовірне відображення господарських операцій. Досягнення ефективності, завдяки інформації бухгалтерського обліку, на державному рівні відзначиться на формуванні основних макропоказників, показників виконання бюджету і стані державного боргу.

Перспектива подальших досліджень полягає у вивченні досвіду трансформації облікових даних для їх відображення на нових рахунках та удосконалення Плану з метою повного відображення об'єктів обліку державного сектору.

Список використаних джерел

1. Черкашина Т.В. Формування методології бухгалтерського обліку в державному секторі України / Т.В. Черкашина // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Міжнарод. наук.-практ. конф. 05-06 червня 2014р.: тези допов. – Одеса, 2014 – С.90-91.

2. Ловінська Л. Г. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі за економічним змістом у контексті запровадження нового плану рахунків / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2016. – № 1. – С. 99-115.

3. Амбарчян М. С. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: структура та нові концептуальні поняття / М. С. Амбарчян // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 3. – С. 12-17.

СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ БІЗНЕСУ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

Україна поступово інтегрується у Європейський простір, як з політичної точки зору, так і економічної. Це потребує зміни підходів до господарювання у різних напрямках. Одним з таких напрямів є формування соціальної відповідальності бізнесу, якій наразі приділяється багато уваги у міжнародних корпораціях. Аналіз існуючих підходів до соціальної відповідальності дає змогу визначити її як відповідальність організації (компанії, підприємства) за вплив її дій та рішень на суспільство, навколишнє середовище шляхом етичної та прозорої поведінки, яка сприятиме сталому розвитку територіальних громад, в тому числі здоров'ю та благополуччю суспільства, враховує очікування зацікавлених сторін, відповідає при цьому діючому законодавству та міжнародним нормам поведінки, є інтегрованою в діяльність та практикується у відносинах.

Визначити чи є бізнес соціально відповідальним можливо на підставі аналізу діяльності суб'єктів господарювання. Виникає питання що є інформаційною базою такого аналізу? На перший погляд відповідь є очевидною – облік. Дійсно облікова система підприємства є могутнім інформаційним ресурсом щодо його діяльності, і містить у собі такі підсистеми: оперативний; бухгалтерський (у склад якого входять управлінський, фінансовий, податковий); кадровий; статистичний. Кожна з підсистем має власне нормативне регулювання, об'єкти обліку, первинну документацію та звітність. Об'єктом якого обліку має стати соціальна відповідальність?

Практично всі дослідники цієї тематики стверджують про необхідність відображення соціальної відповідальності у межах бухгалтерського обліку. Обґрунтуванням таких тверджень є те, що операції, які складають соціально відповідальну діяльність, присутні у кожному з видів діяльності, визначених з метою бухгалтерського відображення, вони є складовою господарської діяльності суб'єкта господарювання. Відповідно бухгалтерський облік має розширювати свої об'єкти, оскільки у традиційному його сприйманні не відображено соціальний вплив та зовнішнє середовище діяльності. Проте, соціально відповідальна діяльність є не лише економічною (спрямованою на досягнення економічних результатів), а й соціальною (орієнтованою на досягнення соціальних результатів).

Визначаючи вид обліку, за інформаційною базою якого слід оцінювати соціальну відповідальність бізнесу, доцільно визначити потреби споживачів бази даних.

Виходячи з сутності соціальної відповідальності, всіх осіб, що здійснюють реалізацію концепції соціально відповідального бізнесу, ділять на дві великі групи:

1) суб'єкти, що забезпечують соціально відповідальну діяльність – власники та менеджери;

2) суб'єкти, на яких впливає соціально відповідальна діяльність – працівники, контрагенти, місцева громада та суспільні інститути, держава.

Кожна група суб'єктів має власні потреби в інформації. Акціонерам та керівництву підприємства необхідна інформація щодо додержання етики бізнесу, лояльність клієнтів, стан корпоративної культури, задоволеність персоналу, додержання законодавчих вимог, динаміку довіри до компанії з боку інститутів громадянського суспільства. Наявність цієї інформації дає можливість виявляти ризики та відкривати нові можливості для розвитку бізнесу. Персонал компанії та його представницькі органи (виробничі ради, профспілки та ін.) цікавить інформація про дії та плани компанії щодо формування компенсаційного пакета, реалізації соціальних програм, реструктуризації бізнесу, поліпшення умов праці, створення нових робочих місць. Бізнес-партнерам потрібна інформація про надійність

організації, чи додержується остання етичних принципів ведення бізнесу, чи не порушує прав людини у сфері безпосереднього докладання праці, чи додержується міжнародно-правових норм, чи є ризик втратити (погіршити) імідж через співробітництво з цією організацією. Конкуренти зацікавлені мати можливість порівняння власних ініціатив у царині корпоративної соціальної відповідальності і нефінансових показників з ініціативами та показниками інших компаній (як конкурентів, так і не конкурентів). Це дає змогу виявити потенційні ризики, опрацювати заходи щодо вдосконалення своєї діяльності та поліпшити чи зберегти імідж. Споживачі потребують даних щодо якості і цін на товари і послуги, змін у товарній політиці на перспективу, екологічної результативності компанії, додержання соціально-трудоових норм на виробництві. Остання інформація вкрай потрібна з огляду на те, що в багатьох країнах поширюється рух відповідальних споживачів, які відмовляються від споживання товарів, унаслідок виробництва яких завдано значної шкоди навколишньому середовищу або порушені права людини. Державні органи й органи місцевого самоврядування зацікавлені в інформації необхідній для розроблення програм соціально-економічного розвитку та охорони навколишнього середовища в країні, регіоні, іншій територіальній одиниці. Вони повинні мати можливість порівняння задекларованої місії у статутних, інших документах з реальною участю компанії у розв'язанні соціальних та екологічних проблем регіону; оцінки вигід або витрат у зв'язку з присутністю компанії на конкретній території [1].

Визначені потреби споживачів свідчать про специфічність об'єктів обліку, що характеризують соціальну відповідальність бізнесу. Це підкреслюють і критерії оцінювання соціальної відповідальності, єдності у виборі яких немає. Одні автори пропонують як головний критерій оцінки ефективності соціальної відповідальності організації неухильне виконання зобов'язань перед клієнтами, партнерами, персоналом, державою, повну прозорість організації. Інші вважають, що основними критеріями соціально відповідальної організації є неухильне виконання вимог законодавства, своєчасна та у повному обсязі сплата податків, виробництво якісної продукції (товарів, робіт, послуг). У міжнародній практиці для складання рейтингів соціальної відповідальності використовують у різних комбінаціях групи типових критеріїв та показників (індикаторів) оцінки ефективності соціальної відповідальності:

соціальні показники: соціальна цінність продукції; внесок продукції у зростання добробуту населення; вплив на здоров'я людини; забезпечення рівного доступу до необхідних ресурсів життєдіяльності (вода, їжа, житло, охорона здоров'я);

етичні норми: додержання етики бізнесу; вимоги до ділових партнерів додержуватися аналогічних етичних норм;

відносини із працівниками: гарантування безпеки на робочому місці; забезпечення фінансових і соціальних гарантій; невикористання дитячої праці;

відносини з місцевими співтовариствами: повна сплата податків; добровільний внесок компанії у розвиток місцевих співтовариств; соціальні інвестиції у розвиток місцевих співтовариств; участь працівників компанії у роботі на благо місцевих співтовариств.

Частина з них може бути виміряна фінансовими показниками і знаходиться у площині бухгалтерського обліку. Це відомості щодо витрат на оплату праці, соціальне страхування, охорону праці та довкілля, сплату податків, спонсорські внески та благодійність. Інша, більша частина, вимірюється не фінансовими показниками і, відповідно, відсутня в підсистемі бухгалтерського обліку. Тому є нагальна потреба у створенні методологічних засад соціального обліку та звітності, як окремої складової облікової підсистеми.

Список використаних джерел

1. Соціальна відповідальність: теорія і практика розвитку : монографія / [А. М. Колот, О. А. Грішнова та ін.] ; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. А. М. Колота. — К. : КНЕУ, 2012. — 501 с.

СУЧАСНА ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗА МІЖНАРОДНИМ ТА НАЦІОНАЛЬНИМ СТАНДАРТАМИ

Дослідження системи обліку доходів і витрат завжди знаходилося в центрі уваги економічної думки. На даний час компанії, що прагнуть виходити на світові ринки, мають будувати таку систему бухгалтерського обліку та звітності, 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 пошуки шляхів вдосконалення національної системи обліку та звітності у відповідності з міжнародними принципами.

Дослідженню питань в організації обліку доходів приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні науковці, а також практики. 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.

Дохід займає важливе місце в загальній системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств, так як виступає джерелом покриття витрат виробництва, та є складовою формування фінансового результату.

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 вітчизняному бухгалтерському обліку – МСБО 18 «Дохід»[2]. 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.

У П(с)БО 15 «Дохід» поняття доходу не розглядається, проте воно наведене у НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким доходи – 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).[3]

Згідно з МСБО 18, дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [2].

В національних стандартах оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві суттєві ризики й винагороди від володіння певним активом, вимагає детального вивчення обставин операцій. Якщо за М(с)БО підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається. Тому зазначений момент про передачу ризику в національному П(с)БО на сьогодні є непередбаченим.

Досить значною проблемою обліку доходів можна вважати суперечність визнання «доходом» одержаних авансів. Згідно з М(с)БО 18 та П(с)БО 15, дохід може визнаватися лише в момент переходу права власності й ризику за товар до покупця, що суперечить самому визначенню даного поняття. Для вирішення даної проблеми, необхідно одержані аванси, в балансі продавця, зазначати, як кредиторську заборгованість.

Проте П(С)БО 15 передбачає деякі критерії невизнання доходу, які в міжнародних стандартах не враховані. Отже, за національними стандартами доходами не визнаються:

- 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 [1].

В національному стандарті дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, які отримані або підлягають отриманню. В М(с)БО 18 – сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надається підприємством. Дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Розглядається вплив відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів на справедливу вартість компенсації [2].

М(с)БО мають більш конкретизований характер конкретних положень щодо обліку доходів та відображення їх у фінансовій звітності, тоді як у П(с)БО містяться моменти неповної визначеності та розмежованості доходів з наступним формальним перекрученням інформації при складанні фінансової звітності. Така ситуація обумовлена наслідком дії національних особливостей обліку

Отже, можна зробити висновок, що незважаючи на те, що національні стандарти ґрунтуються на міжнародних, вони не тотожні. 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.

Оскільки Україна стоїть на шляху Євроінтеграції то необхідною умовою в удосконаленні організації обліку доходів є узгодження національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерством фінансів України від 29.11.1999р. № 290
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» – www.minfin.gov.ua/document/237463/25_IAS18_IFRS_2009_GVT.pdf.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Кубік В. Д. Проблеми обліку доходів на підприємстві у світлі застосування національних і міжнародних стандартів обліку / В. Д. Кубік // Вісник ОНУ імені І.І.Мечникова, 2013. Т. 18. Вип. 3/2
5. 8. Рзаєва Т.Г. Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами / Рзаєва Т.Г., Джулій Л.В, Слишинська О.В // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010, № 5, Т. 3. – с. 246-251.

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ РЕСТОРАННОГО БІЗНЕСУ

Сучасні тенденції ринкової економіки зумовлюють необхідність такого управління підприємством, яке дозволяє ефективно функціонувати в майбутньому за рахунок конкурентних переваг. Основою забезпечення стабільного функціонування підприємств є зростання їх прибутковості, конкурентоспроможності, платоспроможності та ринкової вартості як ключових параметрів здатності підприємства до розвитку, які безпосередньо залежать від взаємоузгодженої діяльності усіх його підрозділів. Особливості сучасної системи обліку фінансових результатів полягають у її зосередженні на потреби керівництва в релевантній інформації, яка в подальшому дає змогу приймати ефективні управлінські рішення. У зв'язку з цим постає питання і щодо організації бухгалтерської інформаційної системи управління результатами діяльності суб'єктів господарювання, зокрема ресторанного бізнесу, що відповідає потребам ринкової економіки. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємства та його організаційної структури.

Проблемні питання формування фінансових результатів, їх обліку розглядали у своїх працях такі науковці, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, Є.В. Мних, П. Куцик, Г.О. Москалюк та інші.

Система організації обліку фінансових результатів підприємства включає такі основні підсистеми: оперативний, управлінський та фінансовий облік, в межах яких формується інформація про фінансові результати.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для одержання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображають в обліку та Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) на дату їх виникнення, а не на дату надходження або сплати грошових коштів (згідно принципу нарахування). Проблема повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку витрат і доходів є однією з основних проблем обліку фінансових результатів. В бухгалтерському обліку відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені й обчислені [1, с. 143].

Сучасна система обліку передбачає формування фінансового результату за видами діяльності. Проте, слід відзначити, що практика ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств готельно-ресторанного бізнесу свідчить про спрямованість лише на складання фінансової та податкової звітності. Порядок визначення фінансового результату, що застосовується у фінансовій та податковій звітності не відповідає сучасним вимогам управління, оскільки деталізація інформації за центрами доходів і в розрізі наданих послуг й реалізованих товарів відсутня, що пояснюється відсутністю ведення аналітичного обліку. Визначення фінансового результату на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу за видами реалізованого товару, продукції власного виробництва та послуг у розрізі центрів відповідальності дасть змогу для системи управління отримати інформацію щодо фактично понесених витрат, ціни реалізації та отриманого прибутку, а також забезпечить оперативний контроль і оцінку діяльності підприємства [2, с. 143].

ТОВ «Стара Одеса», як суб'єкт підприємницької діяльності ресторанного бізнесу, отримує дохід від продажу раніше придбаних товарів і продажу продукції власного виробництва, а також надання послуг з організації свят. Списання реалізованого товару (як купованого, так і кухонної продукції) з бару (торгового залу кафе ТОВ «Стара Одеса») здійснюється наступним чином. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. При цьому сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів та середнього відсотка торгової націнки. А середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості отриманих у звітному місяці товарів. Собівартість реалізованих купованих товарів та кухонної продукції (за собівартістю сировини) в ТОВ «Стара Одеса» відображається за дебетом рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» і списується на фінансовий результат за дебетом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Сума доходу від реалізації купованих товарів і продукції ресторану у торговому залі відображається за кредитом субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» і списується на фінансовий результат за кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Для формування деталізованої інформації, що відповідає вимогам сучасного менеджменту пропонується розмежовувати фінансовий результати від операційної діяльності окремо на результат основної діяльності та іншої операційної діяльності.

Недоліком формування фінансового результату в діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку Самохін Л.В. вважає те, що в ньому на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» фактично об'єднані два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення [3, с. 57]: до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від основної операційної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності».

З метою покращення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним є впровадження реєстрів аналітичного обліку фінансових результатів для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів [4, с. 324].

Таким чином, деталізація інформації щодо обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємств ресторанного бізнесу розширить можливості її використання для прийняття належних управлінських рішень.

Список використаних джерел

1. Овсійчук О.В. Проблеми організації обліку фінансових результатів діяльності підприємства / О.В. Овсійчук // Управління розвитком. – 2013. – № 15. – С. 142-144. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_15_64.
2. Куцик П., Домбик О. Облік доходів і результатів діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу / П. Куцик, О. Домбик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – №1. – С. 26-32.
3. Самохін Л.В. Проблеми класифікації фінансових результатів та шляхи їх вирішення / Л.В. Самохін // Наукові праці ДонНТУ – 2005. – № 91. – С. 57 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ea.donntu.org:8080/jspui/bitstream/123456789/795/1>
4. Москалюк Г.О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів підприємств / Г.О. Москалюк // Інфраструктура ринку – 2016. – випуск 2. – С.320-325 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/5615>.

КОМПЕНСАЦІЯ ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Сучасні умови розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку, а саме конвергенції з Міжнародними стандартами фінансової звітності, визначають нові аспекти та дискусійні питання теоретичного і практичного характеру щодо організаційно-методичного забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу. Зокрема, недостатньо з'ясованими виступають методичні аспекти облікового відображення фактів господарського життя щодо зменшення корисності та вибуття об'єктів основних засобів у наслідок подій екстраординарного характеру (пошкодження, знищення або інших причин невідповідності критеріям визнання активу) та подальшої компенсації визнаних втрат.

Так Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003 р. (далі Методичні рекомендації № 561) не наводять кореспонденції рахунків за такого роду операцій щодо об'єктів основних засобів [1]. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.1999 р. та Інструкції щодо його використання для відображення господарських операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів, передбачено використання субрахунка 976 «Списання необоротних активів» [2; 3]. Однак згідно з п. 6.2 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» (далі П(С)БО 28) однією з ознак зменшення корисності виступає саме «фізичне пошкодження активу» [4]. Це твердження дозволяє нам зробити умовивід щодо необхідності узгодженості даних нормативних документів та відображення такого роду операції у складі втрат від зменшення корисності необоротних активів, що дозволить дотримуватися принципу відображення господарських операцій, виходячи з їх економічної сутності, а не з юридичної форми.

Підтвердженням того може слугувати також п. 65 МСБО 16 «Основні засоби», згідно з яким компенсація від третіх сторін за об'єкти основних засобів, які втрачені або віддані, а також корисність яких зменшилася, розглядаються як компенсація зменшення корисності [5]. Сума такої компенсації включається до прибутку або збитку, коли стає такою, що підлягає отриманню.

Включення у П(С)БО 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО 7) зазначеної вище норми є доцільним. Адже відсутність урегулювання такого роду операції у вітчизняному стандарті обумовлює неузгодженість змісту П(С)БО 7 та бухгалтерського відображення компенсації зменшення корисності. Таким чином, внесення відповідного пункту дозволить наблизити зміст вітчизняного стандарту до норм міжнародного.

З огляду на це пропонуємо таке відображення зазначених фактів господарської життя на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 1). Запропоновану схему кореспонденції рахунків слід ввести до існуючого розділу «Переоцінка та зменшення корисності основних засобів» Методичних рекомендацій № 561, однак при цьому, на нашу думку, слід доповнити назву, виходячи з переліку операцій, що знаходять у ній відображення, а саме – викласти в такій редакції: *«Переоцінка, зменшення (відновлення) та компенсація корисності»*.

Більш детально зупинимося на запропонованій кореспонденції рахунків. Отже, як було зазначено вище, факти господарського життя щодо пошкодження та зниження цінності об'єктів основних засобів відповідно до П(С)БО 28 та МСБО 36 слід розглядати

як втрати від зменшення корисності, які згідно з п. 31 П(С)БО 7 включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів.

Надалі нами було розглянуто два наслідки встановленого факту фізичного пошкодження, а саме: вибуття об'єкта в разі неможливості або недоцільності його відтворення (1) та його подальше відтворення (2) за рахунок компенсації зменшення корисності.

Таблиця 1

Доповнення до кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з компенсації зменшення корисності основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Відображення зменшення та компенсації корисності третьою особою в разі знищення об'єкта основних засобів з подальшим його вибуттям		
Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	972 «Втрати від зменшення корисності»	131 «Знос основних засобів»
Списано суму зносу	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
Відображення компенсації зменшення корисності третьою особою	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
2. Відображення зменшення та компенсації корисності третьою особою в разі пошкодження об'єкта з подальшим його відтворенням		
Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	972 «Втрати від зменшення корисності»	131 «Знос основних засобів»
<i>Визначена сума компенсації третьою особою на відтворення об'єкта основного засобу</i>	<i>375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»</i>	<i>742 «Дохід від відновлення корисності»</i>
<i>Відтворення об'єкта основних засобів</i>	<i>131 «Знос основних засобів»</i>	<i>20 «Виробничі запаси» 66 «Розрахунки за виплатами працівника» 65 «Розрахунки за страхуванням» 68 «Розрахунки за іншими операціями» тощо</i>

Джерело: узагальнено автором (курсив – власна розробка автора)

Слід звернути увагу, що в першому випадку для відображення компенсації зменшення корисності від третьої особи нами було використано субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів», що обумовлено сутністю господарської операції, зокрема відшкодування втрат, які призвели до списання об'єкта основних засобів внаслідок невідповідності критеріям визнання.

В іншому випадку, коли основний засіб лише пошкоджений та може бути відновлений, суму такої компенсації необхідно відображати як «Дохід від відновлення корисності», та в подальшому здійснити роботи з відновлення корисності з одночасним зменшенням суми нарахованого зносу. Відображення суми робіт з відновлення корисності за дебетом субрахунка 131 «Знос основних засобів» має декілька підстав:

– перш за все, це сам зміст операції – відновлення корисності, тобто коригування балансової (залишкової) вартості основного засобу в сторону збільшення;

– по-друге, проведення такого роду робіт не приводить до збільшення майбутніх економічних вигод від використання об'єкта, а дозволяє отримати очікувані економічні вигоди протягом запланованого терміну корисного використання, що відповідно до норм МСБО 16 «Основні засоби» дозволяє нам вирахувати такі витрати із суми накопиченого зносу (амортизації).

Отже, дослідження облікового аспекту процедури компенсації зменшення корисності основних засобів дозволило зробити такі висновки та рекомендації:

1. На підставі проведеного порівняльного аналізу вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку визнано нормативну розбіжність між П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби» по відношенню до методики відображення компенсації зменшення корисності основних засобів, яка потребує нівелювання через внесення відповідних змін до вітчизняного стандарту. Наслідком визначеної нормативної неврегульованості визнано як некоректну типову кореспонденцію рахунків щодо відображення операцій з відображення псування (фізичного пошкодження) об'єктів основних засобів та отримання компенсації за причинену шкоду від третіх осіб.

2. З метою розвитку системи синтетичного обліку основних засобів уточнено і доповнено типову кореспонденцію рахунків щодо відображення фактів господарського життя такого змісту: зменшення та компенсація корисності третьою особою в разі знищення об'єкта основних засобів із подальшим його вибуттям, зменшення та компенсація корисності третьою особою в разі пошкодження об'єкта з подальшим його відтворенням.

Впровадження відповідних наукових результатів покликано створити умови для подальшого розвитку обліку у системі управління основними засобами за стадіями життєвого циклу в умовах наближення вітчизняної системи обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. — Режим доступу: <http://dtk.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1.html>. — Назва з екрану.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів від 30.11.99 р. № 291. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z1214-13>. — Назва з екрану.

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99>. — Назва з екрану.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/file/link/394616/file/IAS%2016%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://195.78.68.18/minfin/file/link/394616/file/IAS%2016%20(ed_2013)ua.pdf). — Назва з екрану.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00>. — Назва з екрану.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів" [Електронний ресурс] : затв. Наказом М-ва фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>. — Назва з екрану

СЕКЦІЯ № 2

КОНТРОЛЬ, АНАЛІЗ ТА АУДИТ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ: ДОСВІД ТА ПЕРСПЕКТИВИ

ВИМОГИ ДО ФАХІВЦІВ КОНТРОЛЮ У СФЕРІ ОПОДАТУВАННЯ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

Дослідження інституціоналізації податкового аудиту неможливо без співставлення вимог, які пред'являються до фахівців незалежного аудиту при виконанні завдань у сфері оподаткування та органів державного податкового контролю. В рамках цієї статті з метою дослідження зазначеної проблематики сконцентруємо головну увагу на розкриті особливостей інституційних вимог, які висуваються до фахівців перевіркою роботи в державній фіскальній службі України (далі – ДФС України).

У цьому сенсі видається доцільним дослідити ключові умови вступу до ДФС України осіб, які претендують на зайняття посад фахівців державного податкового контролю. Посадовою особою ДФС України може бути особа, яка має вищу освіту за фахом, відповідає встановленим кваліфікаційним вимогам – загальним (ст. 20 Закону України «Про державну службу») [1] і спеціальним (Порядок визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В») [2], та яка призначена на посаду як переможець конкурсу (Порядок проведення конкурсу на зайняття посад державної служби) [3]. Поряд з цим для особи, яка вперше призначається на посаду державного службовця, обов'язково встановлюється випробування строком до шести місяців (ст. 35 Закону України «Про державну службу») [1].

Узагальнення головних особливостей інституційних умов вступу осіб на державну службу для виконання перевіркою роботи (зокрема, документальних перевірок) наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Специфіка вступу осіб на посади до ДФС України: інституційні вимоги

Вимоги за критеріями	Опис вимог до посадової особи ДФС України, нормативне джерело		
	Категорія А	Категорія Б	Категорія В
Загальні вимоги:	ст. 19, 20 Закону України «Про державну службу» [1]		
- Освіта	Вища освіта за фахом		
	Магістр		Бакалавр, молодший бакалавр
- Віковий ценз	Не більш шістдесятип'ятирічного віку		
- Загальний стаж роботи,	Не менше семи років		Не потребує
у тому числі на посадах певних категорій	Не менш трьох років (за визначеними умовами)	Не менше двох або одного року (за визначеними умовами)	Не потребує
Спеціальні вимоги:	Типові вимоги до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорії "А" [4]	Порядок визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій "Б" і "В" [2]; Наказ ДФС України «Про визначення спеціальних вимог» [5]	

01	02	03	04
Знання законодавства (фрагментарний виклад)	Конституція України, Закони України "Про державну службу", "Про запобігання корупції"		
	Закони України "Про Кабінет Міністрів України", "Про центральні органи виконавчої влади", та інше	Не потребує	
Професійні компетенції та знання	Відповідно до посади з урахуванням вимог спеціальних законів		
	Перелік професійних компетенцій для спеціалістів у сфері перевіркової роботи (зокрема, Департаменту аудиту, код 14) у відповідності до Наказу «Про визначення спеціальних вимог» [5]		
Загальні компетенції, які можна віднести до спеціальних вимог (фрагментарний виклад)	Наявність лідерських навичок. Вміння приймати ефективні рішення. Комунікації та взаємодія. Управління змінами. Управління організацією та персоналом.	Перелік професійних та етичних компетенцій за Переліком [5]	
		Лідерство. Прийняття ефективних рішень. Комунікації та взаємодія. Впровадження змін.	Якісне виконання поставлених завдань. Командна робота та взаємодія. Технічні вміння.
Особистісні компетенції (фрагментарний виклад)	Принциповість, рішучість і вимогливість під час прийняття рішень. Спрямованість на служіння суспільству. Неупередженість.	Аналітичні здібності. Дисципліна. Дипломатичність та гнучкість. Незалежність.	Відповідальність. Самостійність в роботі. Уважність до деталей. Наполегливість.
		Інноваційність.	
	Захист національних інтересів.	Ініціативність. Креативність.	
		Орієнтація на обслуговування.	
Вміння працювати в стресових ситуаціях. Системність, самоорганізація та саморозвиток.			

З метою виконання своїх обов'язків державний службовець згідно ст. 8, 18, 48 Закону України «Про державну службу» протягом проходження служби постійно підвищує рівень професійної компетентності (наприклад, у вигляді стажування за порядком, визначеним центральним органом виконавчої влади) та не рідше одного разу на три роки підвищує кваліфікацію шляхом професійного навчання. Організація таких заходів забезпечується службою управління персоналом [1]. Крім того щороку якість результатів діяльності фахівців оцінюється (безпосередньо керівниками - категорії «Б», «В»; суб'єктами призначення - категорія «А») у сфері державного податкового контролю на підставі показників ефективності, перевіряється дотримання ними правил етичної поведінки і вимог законодавства у сфері запобігання корупції (Типовий порядок проведення оцінювання результатів діяльності державних службовців затверджується Кабінетом Міністрів України), після чого застосовуються певні заходи згідно вимог ст. 44 Закону України «Про державну службу» [1]. Отже, критичний огляд вихідної кваліфікаційної придатності дозволив упевнитися в тому, що спеціаліст перевіркової роботи (як правило, державний службовець категорії «В») у системі державного податкового контролю визначально не є фахівцем-практиком з достатнім теоретичним рівнем професійної підготовки в сфері оподаткування та в схожих галузях економіки через низку існуючих загальних чинників, як-то: неповна вища освіта; вікове обмеження; необов'язковість досвіду роботи відповідного спрямування.

Потребують більш детального розкриття і спеціальні вимоги відносно професійних компетенцій до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В» в органах ДФС України. Річ в тому, що до таких фахівців перевіркової роботи (зокрема, управління аудиту та його відповідних структурних відділів, згідно з

Організаційною структурою, затвердженою наказом ДФС України «Про скорочення чисельності та введення в дію Структури апарату Державної фіскальної служби України» пред'являються спеціальні вимоги, якими визначально передбачена наявність не тільки професійних знань, але і вмінь (навичок) широкого діапазону в області: норм права (у тому числі, конституційного); податкового, митного, валютного законодавства України; бухгалтерського та бюджетного обліку; фінансового контролю за його видами; аналізу міжнародних і внутрішньодержавних правових актів, та в сфері діяльності ДФС України [5]. Проте такий нормативний виклад не визиває впевненості щодо гармонійної кореляції спеціальних вимог з загальними до осіб, які претендують на зайняття посад рівня «ревізор-інспектор», «інспектор» управління аудиту (його відповідних структурних відділів) в органах ДФС. До того ж огляд питань до іспиту (тестування), перелік яких публікується у відповідних друкованих засобах масової інформації (ЗМІ) та/або розміщується на офіційному веб-порталі ДФС України для ознайомлення учасників конкурсу – кандидатів на посади державних службовців, дозволив упевнитися в тому, що під час іспиту перевіряються знання в рамках визначеного законодавства: Конституції України, Податкового та Митного кодексів України, Законів України «Про державну службу» та «Про запобігання корупції». При цьому для всіх учасників конкурсу в системі ДФС України розповсюджується єдиний прозорий інформаційний доступ у частині вимог до знань цього законодавства – це оприлюднення/публікація питань/тестів. Однак у частині вимог до професійних компетенцій (знань спеціального законодавства та вмінь/навичок у межах функціональних повноважень) кандидатів на посади державних службовців структурних підрозділів управлінь (зокрема, відділів перевірок платників основних галузей економіки, перевірок ризикових платників, перевірок з окремих питань та інших) в конкурсному процесі ДФС України не існує єдиного уніфікованого підходу (як при розробці тестових питань/завдань, так і при їх розміщенні/оприлюдненні). Такий стан речей ставить під сумнів повну реалізацію всіх спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад категорій «Б» і «В» в органах ДФС України, достатність перевірки їх професійної компетенції в межах посадових повноважень, вказує на наявність проблемних аспектів прозорості конкурсного процесу, та в цілому унаочнює доцільність інституційних змін.

Дослідження певних аспектів інституційних вимог до фахівців перевіркової роботи в ДФС України дозволив розкрити окремі проблемні питання, які існують сьогодні на законодавчому рівні при впровадженні загальних та спеціальних вимог, що в цілому сприятиме подальшому науковому пошуку в цьому напрямку.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про державну службу» від 10.12.2015р. за № 889-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T150889.html
2. Порядок визначення спеціальних вимог до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорій «Б» і «В», затверд. Наказом Національного агентства України з питань державної служби від 06.04.2016р. № 72 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE28777.html,
3. Порядок проведення конкурсу на зайняття посад державної служби, затверд. постановою Кабінету Міністрів України від 25.03.2016 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.Nsf/link1/KP160246.html.
4. Типові вимоги до осіб, які претендують на зайняття посад державної служби категорії «А», затверд. постановою Кабінету Міністрів України від 22.07.2016р. № 448 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/448-2016-%D0%BF>
5. Наказ «Про визначення спеціальних вимог» від 16.08.2016р. за №708 ДФС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blind.sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/robo-ta-z-personalom/spetsialni-vimogi/>

ОПТИМІЗАЦІЯ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПІДПРИЄМСТВА

Управління грошовими потоками являє собою систему принципів та методів розроблення й реалізації управлінських рішень, які пов'язані з формуванням, розподілом і використанням грошових коштів та організацією їх обігу, спрямованих на забезпечення фінансової рівноваги підприємства [1]. У процесі управління грошовими потоками підприємства їхня оптимізація займає провідне місце. Процес оптимізації грошових потоків підприємства повинен бути спрямований на збалансованість грошових потоків.

Більшість науковців виділяють три групи методів оптимізації грошових потоків: метод оптимізації за обсягами, метод оптимізації в часі та метод максимізації чистого грошового потоку.

— Метод оптимізації за обсягом включає залучення стратегічних інвесторів з метою збільшення обсягу власного капіталу, проведення додаткової емісії акцій, залучення пільгових кредитів, продаж частини фінансових інвестиційних інструментів та здавання в оренду обладнання, будівель, які не використовуються.

— Метод оптимізації в часі передбачає розроблення графіків податкових платежів, закупівлі сировини, матеріалів і врівноваження їх з термінами реалізації продукції, встановлення порядку здійснення розрахункових операцій.

— Використання методу максимізації чистого грошового потоку сприяє підвищенню ефективності використання ресурсів та прискоренню фінансового циклу підприємства [2].

У закордонній практиці прогнозування й оптимізації грошових коштів підприємства найбільшого поширення набули моделі Баумоля і Міллера – Орра. Безпосереднє вживання цих моделей у вітчизняну практику поки ускладнене через інфляцію, нерозвинений ринок цінних паперів та інше.

Модель Баумоля припускає, що підприємство починає працювати, маючи максимальний і доцільний для нього рівень грошових коштів, і потім постійно витрачає їх в обігу протягом деякого часу. Всі засоби, що надходять від реалізації товарів і послуг, управлінський персонал підприємства вкладає в короткострокові цінні папери. Як тільки запас грошових коштів виснажується ≥ 0 або ≈ 0 , підприємство продає частину цінних паперів і тим самим поповнює запас грошових коштів до первинної величини.

При використанні даної моделі виникає низка обмежень:

— на даному відрізку часу потреба організації в грошових коштах постійна, її можна спрогнозувати;

— всі кошти, що надходять від реалізації продукції, організація вкладає в короткострокові цінні папери. Як тільки залишок грошових коштів падає до неприйнятно малого рівня, організація продає частину цінних паперів;

— постійними, а отже, і планованими вважаються надходження і виплати організації, що дозволяє обчислити чистий грошовий потік;

— піддається розрахунку рівень витрат, пов'язаних з перетворенням цінних паперів та інших фінансових інструментів у готівку, а також втрати від упущеної вигоди у вигляді процентів за передбачувані вкладення вільних коштів [3, с. 321].

Модель Баумоля аналогічна моделі управління запасами Уілсона і використовується у випадку, коли у зв'язку з невизначеністю майбутніх платежів важко розробити детальний план надходження і витрат грошових коштів. Щодо цієї моделі поповнення грошових коштів за рахунок конвертації високоліквідних цінних паперів потрібно здійснювати в той момент, коли повністю використано запаси грошових коштів. Однак

мінімальний залишок грошових коштів вважається нульовим, а оптимальний залишок є максимальним.

Ставка відсотка в моделі Баумоля характеризує рівень можливих витрат у зв'язку з конвертацією короткострокових фінансових вкладень у грошові кошти. Більш високе значення ставки відсотка передбачає необхідність зменшення оптимального залишку грошових коштів. Як правило, коли ставка відсотка висока, то підприємства намагаються мати якомога менші залишки грошових коштів на своїх розрахункових рахунках. З іншого боку, якщо фірма має значний платіжний оборот, а витрати на конвертацію цінних паперів високі, доцільніше збільшувати середній залишок грошових коштів і здійснювати операції з конвертації рідше. Таким чином, як і у випадку з моделлю Уілсона, управління залишком грошових коштів з використанням моделі Баумоля дає можливість знайти таку оптимальну величину разової конвертації, за якої мінімізуються сукупні витрати: на здійснення конвертаційних операцій та можливі витрати через вилучення інвестицій.

Модель Баумоля вдало працює в умовах, коли підприємство повністю використовує свої грошові кошти. Проте, у реальному житті це відбувається не так часто. Як правило, процес руху грошових коштів має стохастичний характер. В окремі періоди управлінський персонал підприємства може отримувати значні суми за оплаченими рахунками і, відповідно, має надлишок грошових коштів. За інакшою ситуацією, навпаки, потрібно розраховуватися з кредиторами і витратити значні суми грошових коштів [4, с. 72].

Відповідь на питання, як управляти запасом грошових коштів, якщо не можна точно передбачити їх щоденне прибуття і вибуття, дає модель Міллера-Орра. На відміну від моделі Баумоля, вона є більш складною і реалістичною.

Алгоритм моделі Міллера-Орра такий:

— визначається нижчий поріг залишку грошових коштів на рівні мінімальних виробничих потреб з урахуванням вимог обслуговуючого банку до мінімального залишку на поточних рахунках;

— оцінюється дисперсія грошових потоків на підставі аналізу їх щоденних коливань. Для цього можна фіксувати надходження і витрати грошових коштів протягом 100 днів, а потім розрахувати дисперсію на основі цієї вибірки зі 100 спостережень.

— оцінюється величина ставки відсотка та конвертаційні витрати на одну операцію.

— визначається відстань між верхнім та нижнім порогами залишку грошових коштів. Якщо щоденні коливання грошових потоків значні або якщо витрати на конвертацію цінних паперів у грошові кошти є великими, тоді доцільно розташувати контрольні пороги (максимальний та мінімальний) далеко один від одного. І, навпаки, якщо висока ставка відсотка, розрив між верхнім і нижнім порогами повинен бути незначним [5, с. 552].

Якщо в певний момент часу за рахунок значних поточних надходжень грошових коштів їх залишок досягає верхнього порогу, підприємство має одразу ж конвертувати частину грошових коштів у фінансові інструменти (депозити, цінні папери) і зменшити свій залишок грошових коштів до оптимального рівня (точка повернення). І, навпаки, коли у зв'язку зі значним відтоком грошових коштів їх залишок на розрахунковому рахунку досягає нижнього порогу, підприємству потрібно здійснити зворотну конвертацію фінансових інструментів у грошові кошти в такому обсязі, щоб повернутися до оптимального рівня залишку грошових коштів (точка повернення).

Модель, розроблена Міллером і Орром, є компромісом між простотою і реальністю. Вона допомагає відповісти на питання: як підприємству слід управляти своїми грошовими запасами, якщо неможливо передбачити щоденний відтік і приток грошових коштів. Міллер і Орт використовують процес, в якому надходження і витрачання грошей від періоду до періоду є незалежними випадковими подіями [6].

Незважаючи на досить чітку логічність побудови вказаних моделей, досить складно їх адаптувати для використання у вітчизняній практиці фінансово аналізу. Причинами

такої складності виступає: хронічна нестача оборотних активів, що не дає змоги підприємствам формувати залишок грошових коштів у необхідних розмірах із врахуванням їх резерву; обмежений перелік короткотермінових фондів інструментів, що разом з низькою їх ліквідністю заважає використанню в розрахунку показників, пов'язаних з короткотривалими фінансовими вкладеннями.

Незважаючи на складність використання розглянутих моделей на сучасному етапі розвитку вітчизняних підприємств, вони заслуговують на подальше їх дослідження з метою усунення багатьох недоліків і модифікацію для потреб управління та аналізу грошових коштів [7].

Враховуючи специфіку і складність проблем, з якими зіштовхується управлінський персонал вітчизняних підприємств в процесі своєї діяльності, економісти виокремлюють п'ять основних напрямків з оптимізації грошових потоків:

- подальше вдосконалення технології фінансових розрахунків для скорочення операційних потреб підприємства у необхідних коштах;
- підвищення точності прогнозування грошових потоків;
- підвищення ефективності використання вільних коштів у функціонуванні підприємства.

Не менш важливим завданням оптимізації грошових потоків, на нашу думку, є пошук резервів прискорення оборотності грошових активів.

До них можна віднести:

- зменшення, а в перспективі відмова від утворення дебіторської заборгованості;
- прискорення часу інкасації коштів, що сприятиме скороченню залишку грошових активів у касі;
- скорочення випадків і обсягів розрахунків готівкою, адже вони збільшують залишок коштів у касі і зменшують термін користування власними грошовими активами.

Таким чином, одним із найбільш важливих і складних етапів управління грошовими потоками підприємства є оптимізація. Збалансування усіх видів грошових потоків на основі урахування як зовнішніх, так і внутрішніх факторів сприятиме підвищенню ефективності управління грошовими засобами, результатів фінансово-господарської діяльності підприємств.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності від 07.02.2013 № 73 станом на 14.03.2017. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. — Назва з екрану.
2. Тимош І. Оптимізація грошових потоків у системі підприємницької діяльності / І. Тимош // Економічний аналіз. — 2009. — № 3. — С. 244-246.
3. Ясишена В.В. Сутність грошових потоків підприємств та їх класифікація / В. Ясишена // Економічний аналіз. — 2008. — № 2(18). — С. 321-324.
4. Смородова Н.М. Грошові потоки як один з основних елементів дослідження в системі аналізу та управління підприємством / Смородова Н.М., Шубіна С.В., Без'язична І.В. // Вісник університету банківської справи Національного банку України. — 2010. — №1(7). — С. 70-74.
5. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств: підручник / Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Буряк Л.Д. та ін.: за ред. А.М. Поддєрьогіна. — 6-те вид.. — Київ : КНЕУ, 2006. — 552 с.
6. Талах Т.А. Особливості методики проведення аналізу та оптимізації грошових потоків підприємства / Т.А. Талах // 36. наук. праць ЛНТУ / за ред. З.В. Герасимчука — Луцьк, 2008. — Вип. 5 (20). — Ч. 2. — 368 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз: навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець. — Житомир: ПП «Рута», 2004. — 735 с.

АНАЛІТИЧНІ МЕТОДИ ЕКСПРЕС-ДІАГНОСТИКИ БАНКРУТСТВА

Сьогодні дуже гостро постала проблема неплатоспроможності багатьох вітчизняних підприємств. Неплатоспроможність одного підприємства позначається на неплатоспроможності інших, та на платоспроможності фізичних осіб – найманих працівників.

У результаті зростання неплатежів посилюється спад виробництва. Внутрішній ринок гине через незабезпеченість коштами при тому, що попит залишається незадоволеним, а виробничі потужності підприємств – постачальників не завантаженими.

За всіх часів існування інституту банкрутства завжди виникало питання про те, що є достатньою умовою для початку конкурсного процесу (процедури банкрутства). У світі давно вже існує два підходи до вирішення даного питання. Розроблено дві правові доктрини інституту неспроможності (банкрутства), засновані на принципах неоплатності і неплатоспроможності боржника.

В Україні прикладом державної методики діагностики кризового стану є «Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства», затверджені наказом Міністерства економіки. Вони передбачають ідентифікацію стану неплатоспроможності підприємства та визначають правила прийняття рішень стосовно економічних ознак фіктивного банкрутства, приховування банкрутства та доведення до банкрутства, завершення санаційних процедур.

Діагностика банкрутства переважно має декілька рівнів і спирається на моніторинг внутрішніх явищ фірми, помітних зсередини. Зазвичай, система діагностики банкрутства складається з двох частин: експрес-діагностика банкрутства та фундаментальна діагностика банкрутства

На наш погляд, оцінка кризових факторів фінансового розвитку і прогнозування можливого банкрутства підприємства повинна здійснюватися задовго до прояву його явних ознак. Це у свою чергу дозволить прийняти комплекс управлінських рішень, спрямованих на оздоровлення фінансово-господарської діяльності підприємства [1].

Основною метою експрес-діагностики банкрутства повинно бути раннє виявлення ознак кризового розвитку підприємства і попередня оцінка масштабів кризи його стану. Експрес-діагностика банкрутства сільськогосподарських підприємств може здійснюватися за наступними основними етапами [2]:

1 етап – визначення об'єктів спостереження «кризового поля», що реалізує погрозу банкрутства підприємства;

2 етап – формування системи індикаторів оцінки погрози банкрутства;

3 етап – аналіз діяльності сторін кризового фінансового розвитку підприємства, здійснюваний стандартними методами;

4 етап – попередня оцінка масштабів кризового фінансового стану підприємства.

Досвід показує, що в сучасних економічних умовах практично всі аспекти фінансової діяльності підприємства можуть генерувати погрозу його банкрутства. Основними об'єктами спостереження «кризового поля» підприємства можуть бути: ринкова вартість сільгоспідприємства, структура капіталів підприємства, склад активів і поточних витрат, величина чистого грошового потоку.

По кожному об'єкту спостереження «кризового поля» формується система індикаторів, що підрозділяються на об'ємні (виражаються абсолютною сумою) і структурні (відносні показники). Аналіз окремих сторін кризового фінансового розвитку підприємства може здійснюватися з використанням наступних стандартних методів: горизонтального (трендового) фінансового аналізу; вертикального (структурного) аналізу; порівняльного; аналізу фінансових коефіцієнтів; аналізу фінансових ризиків.

Попередня оцінка масштабів кризового фінансового стану підприємства проводиться на основі аналізу окремих сторін кризового розвитку підприємства за ряд попередніх етапів.

Система експрес-діагностики банкрутства забезпечує виявлення ознак кризового розвитку на ранніх стадіях, що дозволить підприємству вжити оперативних заходів по їх нейтралізації.

Більш фундаментальна діагностика банкрутства припускає застосування методів факторного аналізу і прогнозування. При цьому необхідно використовувати повний комплексний аналіз фінансових коефіцієнтів, а також кореляційний аналіз, що дозволяє визначити ступінь впливу окремих факторів на характер фінансового розвитку аграрного підприємства.

Закордонний досвід запобігання погрози банкрутства припускає розрахунок моделі Альтмана, Спрінгейта, Тафлера, Тішоу, що ґрунтуються на мультиплікативному дискримінантному аналізі [3; 4]. Однак використання цих моделей для оцінки погрози банкрутства українських сільськогосподарських підприємств не дозволяє одержати досить об'єктивний результат. У зв'язку з цим, актуальними залишаються методи аналізу розглянуті нами вище.

Таким чином, з урахуванням специфічних особливостей сучасного вітчизняного аграрного виробництва, забезпеченості його матеріальними, виробничими і трудовими ресурсами, умов збуту продукції найбільш оптимальним способом прогнозування неплатоспроможності і низькою ліквідністю підприємства, на наш погляд, є експрес-діагностика банкрутства на основі розрахунків коефіцієнтів-індикаторів.

Список використаних джерел

1. Волкова Н. А. Аналітичне забезпечення оцінки фінансових активів підприємства / Ніна Анатоліївна Волкова // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць; за ред. М. І. Зверякова (голов. ред.) та ін. (ISSN 2313-4569). – Одеса: Одеський національний економічний університет, 2016. – Вип. 1. – № 60. – С. 276–280.
2. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента / И. А. Бланк - Т. 2 – К.: Ника-Центр, 1999. – 276-282 с.
3. Bernstein, L. A. Financial Statement Analysis: Theory, Application and Interpretation / L. A. Bernstein, JohnJ. Wild. – McGrawHill, 2006. – 738 p.
4. Fabozzi, F. J. Financial Management and Analysis / F. J. Fabozzi. – John Wiley & Sons, Inc., 2008. – 1022 p.

АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ

Механізм стратегічного планування, його принципи та функції, в сучасних умовах розвитку українських підприємств взагалі, та підприємств харчової промисловості зокрема, перебувають в процесі стагнації. В. А. Гончарук зазначає, що більшості керівників хотілося б досягти відразу подвійного результату: отримати максимальний прибуток і зайняти міцне становище на ринку. Однак ці цілі не комплементарні – досягнення однієї нітрохи не наближає до іншої [1, с. 77]. Сьогодні, в умовах підсилення конкурентного тиску, безперервних трансформаційних процесів, гостро постає питання фінансових проблем.

Досягнення конкурентоспроможності підприємствами харчової промисловості пов'язане не лише з його потенційними можливостями, умовами реалізації стратегічних планів, але і з використанням сучасних концепцій управління фінансовими ресурсами підприємства. Це, в свою чергу, стосується й розміщення фінансових ресурсів в залишках оборотних активів, які забезпечують господарську діяльність підприємства.

Дослідження ефективності використання запасів пов'язано з деталізованим факторним аналізом рентабельності запасів. Бізнес визначають як ефективний, якщо віддача на вкладений капітал не нижче «ціни капіталу». «Ціна капіталу» – віддача, що очікується інвестором на кожну гривню, що вкладається в інвестиційний проект. Факторна індексна модель рентабельності запасів має вигляд:

$$\text{ЧП/З} = \text{ЧП/ЧД} * \text{ЧД/З}, \quad (1)$$

де ЧП – чистий прибуток;
ЧД – чистий дохід;
З – середньорічна вартість запасів.

Динаміку коефіцієнтів рентабельності на прикладі даних фінансової звітності ЗАТ «Одесакондитер» [2] наведемо у табл. 1.

Таблиця 1

Аналіз показників рентабельності

Показники	2015 рік	2016 рік	Абсолютне відхилення
01	02	03	04
1. Коефіцієнт чистої рентабельності продажу	0,0422	0,0229	-0,0193
2. Коефіцієнт оборотності активів	1,7141	2,0239	0,3098
3. Коефіцієнт рентабельності запасів	0,0724	0,0464	-0,0260

Як свідчить розрахунок, у 2016 році порівняно з 2015 коефіцієнт рентабельності запасів знизився на 0,026 і склав 0,0464, що свідчить про зниження ступеню ефективності використання матеріальних ресурсів. На зменшення рентабельності запасів вплинуло зменшення коефіцієнту чистої рентабельності продажу з 0,0422 до 0,0229, хоча на підприємстві і спостерігається позитивна динаміка коефіцієнта оборотності активів, який у 2010 році порівняно з 2009 виріс на 0,3098.

Кожне підприємство зацікавлено в збільшенні коефіцієнту рентабельності запасів. Однак це збільшення повинно здійснюватись гнучко як за рахунок збільшення чистої

рентабельності продажу (комерційна маржа), так і збільшення коефіцієнту оборотності запасів. Підприємство, у якого високий рівень маржи та коефіцієнту оборотності, знаходиться в «Ідеальній зоні господарювання».

Якщо ж підприємство диверсифікується, звертається до нових сфер виробничої діяльності, керуючись лише максимізацією комерційної маржи, недооцінює коефіцієнт оборотності, то фінансові наслідки такої стратегії негативні, і підприємство може знаходитись в так званих «Допустимій зоні», «Кризовій зоні» чи «Критичній зоні господарювання».

Виходячи з проведених розрахунків, ЗАТ «Одесакондитер» на кінець 2016 року знаходиться в «Кризовій зоні» (рис.1), характерні значення параметрів якої:

- рентабельність запасів (R) : $0 < R < 10$;
- оборотність запасів (OЗ) : $0 < OЗ < 3$.

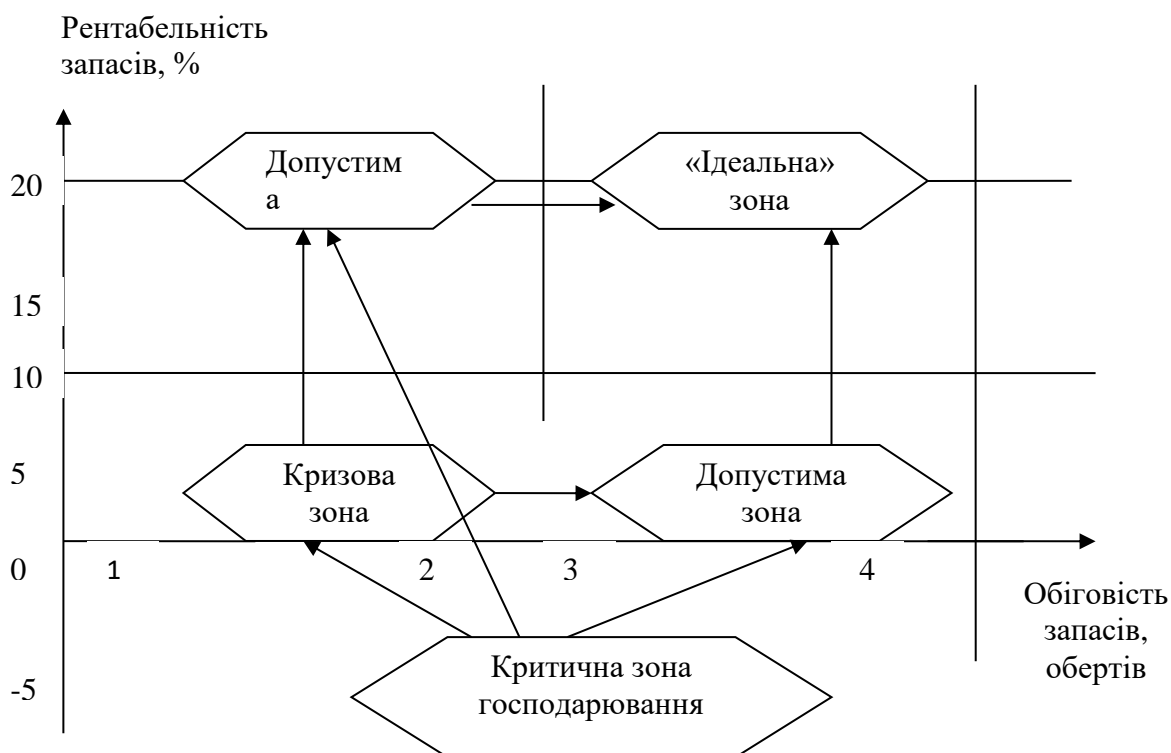


Рис. 1. Можливі зони господарювання

Отже, керівництво підприємства має звернути особливу увагу на розробку антикризових заходів, серед яких має бути формування оптимальної структури запасів.

Таким чином, всебічний аналіз проблем конкурентоспроможності підприємств повинен охоплювати, з одного боку, організацію усіх загальних функцій управління з урахуванням стратегічних напрямків розвитку, з іншого – аналіз потенційних можливостей з урахуванням ресурсозбереження, оптимізації управління фінансовими ресурсами підприємства.

Використання сучасних концепцій і методів стратегічного моделювання та їхнє впровадження дозволить підприємствам стабільно функціонувати в умовах ризику проявів кризових ситуацій та забезпечить конкурентні перспективи у майбутньому.

Список використаних джерел

1. Гончарук В. А. Развитие предприятия / В. А. Гончарук. – М. : Дело, 2000. – 144 с.
2. Річна фінансова звітність [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://smida.gov.ua/db/emitent/report/year/xml/show/64680>

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Для ефективного функціонування і досягнення стратегічних цілей підприємства за наявності нестабільного зовнішнього середовища особливої важливості набуває процес обґрунтування управлінських рішень. Необхідність системної інтеграції аспектів управління бізнес-процесами стала однією з визначальних причин виникнення і запровадження системи контролінгу на підприємствах. Контролінг виступає інструментарієм забезпечення методичної бази для підтримки основних функцій управління, до складу яких входять планування, контроль, облік та аналіз, а також для оцінки ситуації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Сьогодні в Україні та за кордоном можна виділити декілька основних підходів до організації контролінгу. Перший підхід – це створення власного підрозділу контролінгу, який має наступні переваги: співробітники підприємства добре знайомі з його внутрішньою структурою та галузевими особливостями бізнесу; отримані навички та досвід залишаються всередині підприємства; адміністрація підприємства може використовувати відділ як “майданчик” для професійного зростання майбутніх управлінських кадрів. Створення самостійної системи контролінгу, на нашу думку, необхідно орієнтувати на середні та великі підприємства зі складною внутрішньою організаційною структурою, оскільки обсяги діяльності й інформаційні потоки викликають напружену роботу працівників відділу або служби контролінгу. Другий підхід – це використовувати аутсорсинг (outsourcing – в пер. з англ. – виконання всіх або частини функцій з управління сторонніми фахівцями), тобто повністю або частково передати функції контролінгу спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту. Третій варіант – косорсинг, який полягає в тому, щоб створити служби контролінгу в рамках підприємства, але в необхідних випадках залучати експертів спеціалізованої компанії або зовнішнього консультанта.

Не всім підприємствам доцільно створювати власний підрозділ контролінгу. На невеликих підприємствах має місце функціонування контролінгу за допомогою інтегрованої облікової системи, за умов якої спеціальної служби (відділу) контролінгу і посади контролера не передбачається, а його функції може виконувати головний бухгалтер, спеціально уповноважений співробітник підприємства або інші структурні підрозділи підприємств (децентралізована системи виконання функцій контролінгу (табл. 1).

Таблиця 1

Матриця функціональних повноважень щодо витрат діяльності підприємства
за умов децентралізованої системи контролінгу

№ з/п	Організаційно-методична (функціональна) складова контролінгу	Структурний підрозділ підприємства, який виконує функції контролінгу
1	Діагностика витрат підприємства	Фінансово-економічний підрозділ, підрозділ управлінської бухгалтерії
2	Планування, прогнозування, бюджетування	Фінансово-економічний підрозділ, підрозділ управлінської бухгалтерії
3	Управлінський облік	Підрозділ управлінської бухгалтерії
4	Інформаційне забезпечення	Центри нормативних та дискреційних витрат
5	Контроль та аналіз відхилень	Підрозділ управлінської бухгалтерії та відділ внутрішнього контролю
6	Внутрішній контроль	Відділ внутрішнього контролю

На впровадження системи контролінгу витрат необхідно спрямувати діяльність всіх структурних підрозділів і служб підприємства та розробити: поточні і стратегічні завдання по підприємству в цілому і за окремими структурними підрозділами і службами (центрами витрат і відповідальності); схему організаційної структури, центрів витрат і відповідальності; формування аналітичного та регулятивного блоку в системі контролінгу; положення функціональних обов'язків і прав служби контролінгу та окремих спеціалістів (контролерів); інформаційні потоки, забезпечуючи своєчасну інформацію за результатами діяльності підрозділів підприємства; оціночні показники діяльності підприємства і структурних підрозділів (центрів витрат і відповідальності); методику аналізу витрат діяльності; критичні величини за окремими показниками у системі аналізу відхилень між нормативними (плановими) та фактичними показниками; терміни проведення аналізу витрат за центрами витрат і відповідальності, підприємству в цілому; терміни подачі результатів аналізу та підготовлених проектів управлінських рішень керівнику підприємства; систему контролю за виконанням управлінських рішень; способи повідомлення керівника за виявленими недоліками.

Процедура проведення контролінгу витрат має виконуватися за такими етапами:

- 1) вибір оптимальних для підприємства методів аналізу інформації;
- 2) збір інформації для розрахунку показників, аналіз яких слід виконати при застосуванні обраних методів;
- 3) порівняння фактичних показників з прийнятими нормативами, аналіз потенційного впливу відхилень на ймовірність досягнення мети діяльності підприємства, причин відхилень, розроблення альтернативних управлінських рішень;
- 4) оброблена інформація має повертатися функціональним підсистемам у вигляді рекомендацій щодо вибору альтернативних напрямів розвитку підприємства та очікуваних результатів їх впровадження.

Отже, контролінг можна охарактеризувати як спрямовану на перспективу систему інформаційної, аналітичної, методичної та інструментальної підтримки менеджменту для реалізації управлінського циклу у всіх сферах діяльності і процесах підприємства. Побудована та реалізована на принципах системності і комплексності інформаційно-аналітична система контролінгу забезпечує ефективність планування, обліку, контролю та аналізу, як окремих локальних підсистем, які з врахуванням можливостей і вимог функціональної та структурної інтеграції повинні бути адаптовані одна до одної, а в цілому до вимог менеджменту. Контролінг є ключовим інструментом системи управління, який необхідний для реалізації стратегії сталого розвитку підприємства на основі дослідження ситуації і виявлення можливостей впливу на неї.

Список використаних джерел

1. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво “Растр-7”, 2014. – 288 с.
2. Сашко О. П. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти / О. П. Сашко, С. І. Головацька // Науковий журнал “Молодий вчений”. – Львів, 2016. – № 5. – С. 36-40.
1. Хаймьонова Н. С. Методичні аспекти внутрішнього контролю витрат підприємства: об'єкти та джерела інформації / Н. С. Хаймьонова // Економіка. Управління. Інновації // Вісник Житомирського державного університету ім. І. Франка. – 2015. – Вип. 1 (13). – (Серія “Економічні науки”) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua>.

ВИЗНАЧЕННЯ БІЗНЕС-ПРОЦЕСІВ ЯК ІНСТРУМЕНТУ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

У сучасних динамічних умовах функціонування, процес управління капіталом підприємств ускладнюється через підвищений ризик виникнення непрогнозованих проблем, які потребують термінового вирішення, наявності різних інформаційних потоків, необхідність постійного контролю за динамікою зміни показників та встановленням причин відхилень їх значень тощо. Для оперативного реагування та ефективного управління необхідно використовувати новітні управлінські методи. Одним з яких є процесний підхід, розробку якого займалися такі вчені : Ковалев С.М., Ковалев В.М.[1], Корольков В.Ф., Брагин В.В.[2], Миронова О.О. [3], Репин В.В., Елиферов В.Г.[4,5], Харрінгтон Дж., Есселинг К.С., Харм Ван Нимвеген [6].

Методикам аналізу використання виробничих ресурсів приділено увагу в працях Хохлова Н.П., Читая Г.О., Киби Л.М., Косіка А.Ф. та ін. Основними напрямками досліджень є удосконалення традиційних методів аналізу з метою пошуку резервів підвищення ефективності діяльності, вибір комплексу заходів організаційного, технологічного, соціального та економічного характеру для мобілізації вищезначених резервів.

Будь-яке виробниче підприємство є система функціонування основних і другорядних бізнес-процесів. Причому будь-який основний бізнес-процес пов'язаний з виробництвом продукції, а, отже, і з роботою усіх або більшості функціональних підрозділів підприємства, основне завдання яких –обслуговування бізнес-процесів, що протікають в ній [3].

Для підвищення ефективності функціонування оборотного капіталу необхідно визначати особливості управління кожним його елементом та формувати ефективну систему їх менеджменту.

Управління оборотним капіталом є безперервним процесом дії на кожен його елемент. Отже, для досягнення поставлених цілей, варто застосовувати процесний підхід, який припускає визначення набору процесів, що виконуються, і подальшу роботу з ними. Для поліпшення функціонування підприємства необхідно:

- ідентифікувати процеси;
- призначити керівника (власника) кожного процесу;
- описати процеси;
- встановити цілі і показники (індикатори) ефективності процесу;
- визначити ресурси;
- управляти процесами на основі цілей і індикаторів.

Метою створення системи управління оборотним капіталом на вітчизняних підприємствах є підвищення результативності діяльності та задоволення попиту споживачів. Основними результатами при застосуванні процесного підходу до управління оборотним капіталом є:

- комплексне використання сировини та матеріалів;
- зростання обсягів виробництва продуктів щорічно;
- підвищення рентабельності продукції;
- зменшення дебіторської заборгованості;
- підвищення оборотності оборотного капіталу;
- зменшення тривалості одного обороту;

- істотне скорочення кількості непотрібних робіт;
- надання діяльності підприємств цілеспрямованість;
- формування системи мотивації роботи персоналу;
- забезпечення ефективності підприємства в цілому тощо.

Застосування бізнес-процесу до управління оборотним капіталом на підприємствах дозволить забезпечити досягнення поставлених управлінських цілей, оперативність реагування на проблеми що виникають, визначити конкретний процес на якому вони відбулись і, виходячи з цього, підвищити ефективність використання всіх елементів оборотного капіталу.

Перспективою формування та розвитку систем управління оборотним капіталом для більшості підприємств є врахування особливостей управління та використання процесного підходу, який дозволить підвищити ефективність використання всіх елементів оборотного капіталу і, як наслідок, забезпечити високий рівень платоспроможності та ліквідності суб'єктів господарювання. Кожна діюча система повинна розвиватись та вдосконалюватись. Важливо не лише діагностувати існуючий стан діяльності підприємства, але й моделювати майбутні кроки його діяльності.

Список використаних джерел

1. Ковалев С.М., Ковалев В.М. Современные методологии описания бизнес-процессов – просто о сложном // <http://www.betec.ru>
2. Корольков В.Ф., Брагин В.В. Процессы управления организацией. – Ярославль: Яртелеком, 2001.– 416 с.
3. Миронова О.О. Сучасні підходи до управління організаціями// http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2010/Economics/63670.doc.htm
4. Репин В.В., Елиферов В.Г. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов. – М.: РИА “Стандарты и качество”, 2004. – 408 с.
5. Репин В.В. Два понимания процессного подхода к управлению предприятием// <http://quality.eur.ru/DOCUM5/dppup.htm>
6. Харрингтон Дж., Есселинг К.С., Харм Ван Нимвеген. Оптимизация бизнес-процессов (документирование, анализ, управление, оптимизация). – СПб.: Изд-во “Азбука”, 2002. – 328 с.

ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ М'ЯСОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

В умовах економічної нестабільності перед керівництвом будь-якого суб'єкта господарювання постійно виникає проблема підвищення ефективності своєї виробничо-фінансової діяльності. Адже лише висока ефективність може забезпечити конкурентоспроможність підприємства, його добробут та комерційний успіх.

У процесі виробничо-фінансової діяльності м'ясопереробні підприємства стикаються не лише з сезонними коливаннями надходжень сировини, але й із сезонністю попиту на м'ясо та м'ясні продукти, що у свою чергу, зумовлює суттєві зміни величини чистої виручки від реалізації продукції протягом року. Так, рекордні значення обсягів продажу м'ясних продуктів спостерігається взимку, особливо в передсвяткові та святкові дні. Проте об'єктивне зниження продажів м'ясної продукції спостерігається влітку, особливо ковбас із коротким терміном зберігання.

Наявність культурних і релігійних традицій, що обмежують споживання м'яса чи його окремих видів, або, навпаки, які прямо рекомендують таке споживання, також дуже істотно впливає на обсяги споживання в місцях компактного проживання відповідної групи населення. Так, традиції національної української кухні пов'язані зі споживанням численних страв із різних видів м'яса. З іншого боку, на території України проживають представники різних релігій і культур. Наприклад, діють дуже суворі обмеження щодо споживання свинини іудеями і мусульманами. Православні пости, сумарна тривалість яких протягом року становить приблизно шість місяців, також вносять велику нерівномірність у споживання всіх видів м'ясопродуктів.

Підвищення популярності низькокалорійних, безхолестеринових продуктів і вегетаріанської їжі приводить до все більшого зростання кількості людей, які добровільно відмовляються від споживання м'яса, що, у свою чергу, є однією із причин поступового зменшення попиту на м'ясні продукти. З метою підвищення попиту на м'ясну продукцію та зменшення його сезонних коливань доцільно використовувати мерчандайзинг, тобто комплекс заходів, метою яких є підвищення попиту на продукцію та інструменти ринкового позиціонування товарів. Ці заходи дозволяють сформувати у споживачів позитивний імпульс, спрямований не тільки на купівлю, а також на створення іміджового образу торгової марки у свідомості покупця.

З усіх засобів збільшення попиту на продукцію мерчандайзинг виділяється своєю відносно низькою ціною для фірми та дієвістю відносно потреб споживача. На місці продажу споживчий імпульс формується безпосередньо під впливом таких факторів, як: доступність товару, його розташування, наявність достатньої інформації, ціни [1, с. 320; 2, с. 24].

В останній час дуже популярним серед населення, особливо молоді, є правильне харчування та здоровий спосіб життя. У зв'язку з цим молодь, яка намагається підтримувати свій організм у зоровій формі, найчастіше віддає перевагу продуктам харчування, на етикетці яких вказується їх поживна цінність.

Найкращих результатів у даному напрямку досягла компанія Nestle, яка розробила так званий «компас правильного харчування» – інструмент, який допомагає споживачам обирати продукти і напої, орієнтуючись на інформацію, що зазначена на упаковці. Компас надає фактичні відомості про енергетичну та поживну цінність продуктів, а також поради щодо їх правильного споживання в межах здорової, збалансованої дієти.

Ураховуючи позитивний досвід Nestle в даному напрямку, вважаємо, що розміщення на етикетці м'ясних виробів подібного «компаса правильного харчування» дозволить м'ясопереробним підприємствам без витрачання додаткових фінансових ресурсів залучити більше коло лояльних споживачів, приведе до збільшення обсягів чистої виручки від реалізації продукції й як наслідок дозволить підвищити ефективність їх функціонування.

«Компас правильного харчування» на етикетці м'ясних виробів повинен містити таку необхідну для сучасного споживача інформацію, як [3]:

– енергетичну та харчову цінність (інформацію щодо вмісту білків, жирів, вуглеводів, а також калорій у 100 грамах та порції продукту);

– як часто можна споживати продукт, що корисного є в ньому та як за його допомогою балансувати раціон;

– інгредієнти, з яких складається певний продукт та як вони можуть бути частиною збалансованого раціону харчування;

– інформацію для зв'язку із спеціалістами відділів по роботі зі споживачами відповідного м'ясопереробного підприємства.

Зазначимо, що існує велика кількість споживачів, які навпаки націлені на цілеспрямоване схуднення й тому обирають лише низькокалорійну продукцію, і цей сегмент споживачів потрібно також ураховувати з метою задоволення їхніх потреб та підвищення власної чистої виручки від реалізації такого виду продукції за допомогою введення у свій асортимент низькокалорійної м'ясної продукції.

Практичне впровадження вітчизняними підприємствами запропонованих аналітичних заходів дасть змогу їм підвищити ефективність їх функціонування, зберегти при цьому свої позиції на відповідному ринку або розширити певний його сектор через постійний пошук та мобілізацію виявлених резервів в умовах обмеженості ресурсів та впливу факторів зовнішнього середовища [4, с. 303; 5, с. 185].

Отже, розробка оптимальної програми виробництва основних видів продукції відповідно до вимог ринку і потреб споживачів з урахуванням внутрішніх можливостей використання наявного ресурсного потенціалу дозволить м'ясопереробним підприємствам оптимізувати отримання прибутків на одиницю залучених у виробництво ресурсів та досягнути зростання власної ефективності діяльності.

Список використаних джерел

1. Волчек Р. М. Визначення резервів конкурентоспроможності підприємств підйомно-транспортного машинобудування / Р. М. Волчек, Ю. О. Репушевська // Аналітичні методи дослідження конкурентоздатності суб'єктів господарювання: монографія. – 2017. – С. 264-368.

2. Волкова Н. А. Визначення критеріїв оцінки інвестиційної привабливості підприємств АПК / Н. А. Волкова // Економічний аналіз: збірник наукових праць / ред. кол. В. А. Дерій та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. – Том 23. – № 2. – С. 22-26.

3. Компас правильного харчування [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://www.nestle.ua/nutrition/compass>.

4. Шевчук Н. С. Аналіз ресурсного потенціалу підприємства як фактор оптимізації бізнес-процесів / Н. С. Шевчук, О. М. Гайдаєнко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка: збірник наукових праць. – 2016. – Випуск 1(47). – Том 1. – С. 301-306.

5. Подвальна Н. Е. Аналіз ділової активності як інструмент оцінки економічної безпеки діяльності підприємства / Н. Е. Подвальна, А. В. Коверда // Trends in der Entwicklung der nationalen und internationalen Wissenschaft: collection of scientific articles. – Verlag SWG imex GmbH, Nurnberg, Deutschland, 2016. – С. 183-189.

ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ АУДИТУ ЯК ІНСТРУМЕНТУ ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ІННОВАЦІЙНОЇ АКТИВНОСТІ БІЗНЕС-СУБ'ЄКТІВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

Визнання України як рівного партнера у системі євроінтеграційних економічних зв'язків об'єктивно вимагає зміщення ключових аспектів системи обліково-аналітичного забезпечення в напрямі посилення прозорості, надійності, точності та повноти інформації про результати господарської діяльності вітчизняних бізнес-суб'єктів. Аграрна сфера, як пріоритетний сектор національної економіки, який формує стратегічний потенціал нарощування товарних і фінансових потоків зовнішньоекономічної діяльності, постає у спектрі підвищеного інтересу користувачів корисної фінансової інформації на різних рівнях її формування і використання.

Вирішення стратегічних завдань розвитку аграрного сектору – закріплення на європейському ринку та зростання рівня конкурентоспроможності сільськогосподарської сировини і продуктів її промислової переробки, неможливе без підвищення рівня інноваційної активності агровиробників. Дієвим інструментом підвищення ступеня обґрунтованості управлінських рішень у спектрі подальшого інноваційного розвитку аграрних бізнес-суб'єктів є аудит інноваційного розвитку підприємств.

Прогресивний світовий та вітчизняний досвід свідчить, що практика організації і проведення аудиторських перевірок формує необхідні передумови складання і подання фінансової звітності, яка в повній і достовірній мірі задовольняє потреби всіх користувачів. Використання практики аудиту підвищує ступінь надійності фінансової звітності та сприяє реальному відображенню сучасного стану рівня інноваційної активності сільськогосподарських підприємств, що необхідно для розробки програм їх подальшого розвитку у контексті інноваційного вектору.

У науковій літературі аудит інноваційної діяльності окремими вченими розглядається як частина технологічного аудиту [2].

Метою аудиту інноваційної діяльності є перевірка повноти, достовірності та правильності відображення результатів такої діяльності у фінансовій звітності підприємства, що відповідає інтересам користувачів, шляхом всебічної комплексної діагностики поточного стану інноваційної активності бізнес-суб'єкта, виявлення «вузьких місць» у програмі інноваційного управління та підвищення результативності інноваційного розвитку.

Актуальним напрямом розвитку аграрних бізнес-суб'єктів сьогодні є зростання рівня прозорості інформації і результатів діяльності, ступеня відкритості перед контактними аудиторіями (клієнтами, посередниками, інвесторами, покупцями, суспільними групами тощо). Проведені наукові дослідження показали, що сучасна філософія інформаційно-облікового забезпечення аграрного бізнесу залишається сконцентрованою на внутрішньо-фірмовому середовищі, та, фактично, є закритою для зовнішніх користувачів. Запровадження механізму аудиту при цьому дозволяє максимально знизити ризик викривлення фінансової інформації, підвищити ступінь її надійності та створити сприятливі умови для її подальшого оприлюднення.

Практичний досвід свідчить, що найвищим рівнем інноваційної активності визначаються ті бізнес-структури, зокрема, аграрної сектору, які характеризуються більшим розміром та масштабами діяльності – у сільському господарстві - агрохолдинги.

Так, найвищий рівень інноваційної активності діяльності спостерігається на підприємствах України, де кількість середньорічних працівників становить 250 осіб і більше (38,8%), найнижчий рівень – на підприємствах, де кількість персоналу становить менше 50 осіб (11,3%) [4].

Аналогічна тенденція спостерігається з практикою здійснення аудиторських перевірок в аграрних структурах. У відповідності з Законом України «Про аудиторську діяльність» обов'язковим проведення аудиту є для публічних акціонерних товариств [3]. Станом на початок 2016р. в аграрному секторі економіки України діяло 46744 сільськогосподарських підприємств різних організаційно-правових форм господарювання. З них лише 17% - це господарські товариства, з яких близько чверті приходиться на ПАТ [4]. Практичні дослідження свідчать, що більшість аграрних формувань аудиторських перевірок не проводять. Таким чином, частка агроформувань, які використовують у практиці управління аудит, як інструмент зниження ризику фінансової звітності, становить не більше 5%.

Основними причинами відмови керівників сільськогосподарських підприємств від проведення аудиту, є: 1) брак фінансових коштів; 2) високий рівень тінізації результатів діяльності підприємства; 3) «вузька» філософія управління і обліково-аналітичного забезпечення агроменеджменту.

Наявний спектр причин відмови агровиробників від проведення аудиторських перевірок у площині інноваційної діяльності доповнюється складністю і недосконалістю методики інформаційного-облікового і аналітичного забезпечення [1].

У складі фінансової звітності аграрних підприємств витрати на інноваційну діяльність представлені додатками до фінансової звітності у розрізі капітальних інвестицій (р. III). Крім того, діючою методикою не передбачено відображення витрат на інноваційну діяльність агроформувань на спецрахунках. Всі витрати, понесені сільськогосподарськими підприємствами в напрямі впровадження інновацій, поділяються на витрати операційної та фінансової діяльності та акумулюються на відповідних рахунках за цим принципом [5]. Відповідно відображаються й доходи і фінансові результати від інноваційної діяльності. Окремо виділеними рахунками аграрних формувань, на яких можуть акумулюватись витрати і результати інноваційної діяльності, є: 941 – витрати на дослідження і розробки, 441 – прибуток нерозподілений (у випадку розподілу його частини на інноваційний розвиток бізнес-суб'єкта), 15 – капітальні інвестиції, які, найчастіше, є єдиним напрямом інноваційної діяльності сучасних агроформувань. Всі інші рахунки деталізуються в залежності від конкретної практики і специфіки розвитку агропідприємства (39 – витрати майбутніх періодів, 26 – готова продукція, 70 – доходи від реалізації, 90 – собівартість реалізації, 79 – фінансові результати тощо). Практичні дослідження фінансової звітності та реєстрів бухгалтерського обліку аграрних формувань свідчать, що такої деталізації за фактором інновацій на підприємствах немає. Не запроваджена на підприємствах також практика аналітичної моніторингу активності та інноваційної результативності інноваційної діяльності.

Застосування на практиці методики аудиту інноваційної активності аграрних підприємств ускладнюється наявністю таких недоліків обліку і звітності: 1) відсутність інформації про джерела фінансування інноваційного розвитку у річній фінансовій звітності; 2) нульова вартість нематеріальних активів більшості сучасних агропідприємств; 3) обмеженістю синтетичних рахунків та їх аналітичного розрізу, на яких відображаються витрати і результати інноваційної діяльності; 4) відсутність практики діагностики показників стану інноваційної активності аграрних формувань; 5) низька ступінь орієнтації облікової моделі агроменеджменту на інноваційну концепцію розвитку.

Методологічно об'єктом аудиту інноваційної активності агроформувань мають бути: величина, склад і характер використання витрат на інноваційну діяльність, інноваційний

результат такої діяльності (інноваційний продукт) та порядок їх відображення у фінансовій звітності підприємства.

Разом з тим, частка інноваційно активних підприємств АПВ сьогодні становить близько 16% [4]. Офіційна статистика рівня інноваційної активності підприємств сільського, лісового і водного господарства – відсутня. Це, в свою чергу, ускладнює методику аудиту та ступінь його використання серед бізнес-суб'єктів аграрного сектору.

Існуючий комплекс проблем зумовлює необхідність удосконалення як методики аудиту інноваційної активності підприємств сільського господарства, так і системи обліково-аналітичної та інформаційної підтримки аграрного бізнесу. Ключовими напрямками вирішення існуючих проблем мають стати: 1) доповнення комплексу фінансової звітності аграрних підприємств показниками обсягів, джерел фінансування інновацій, структури витрат на інноваційний продукт; 2) удосконалення діючої методики віднесення витрат на інноваційну діяльність на об'єкт калькулювання собівартості продукції сільського господарства; 3) доповнення системи первинного і синтетичного обліку в напрямі реєстрації фактів інноваційних операцій у господарській діяльності агроформування; 4) подальший розвиток філософії агроменеджменту та підвищення ступеня прозорості і оприлюднення фінансової документації бізнес-суб'єктів; 5) запровадження механізму пільгового консалтингу, обліково-аналітичного, інформаційного та аудиторського забезпечення сільськогосподарських підприємств з боку державних органів на національному, галузевому і регіональному рівнях.

Впровадження аудиту інноваційної активності аграрних формувань дозволить надати комплексну оцінку сучасного стану та виявити потенціал розвитку інноваційної діяльності підприємства, підвищити ступінь об'єктивності і прозорості фінансової звітності, що формує базис для реалізації стратегій подальших інноваційних перетворень та зростання рівня інвестиційної привабливості аграрного сектору для вітчизняних і зарубіжних інвесторів.

Список використаних джерел

1. Кантаєва О.В. Проблеми аудиту інноваційної діяльності підприємств та напрями їх вирішення / О.В. Кантаєва, Є.В. Казьмин // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 3(57). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <file:///D:/Downloads/61423-131148-1-PB.pdf>
2. Перерва П.Г. Трансфер технологій : [монографія] / П.Г. Перерва, Д. Коциски, Д. Сакай, М. Верешне Шомоши. – Х. : Віровець А.П. «Апостроф», 2012. – 668 с
3. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
4. Статистичний щорічник « Наукова та інноваційна діяльність в Україні за 2015р.». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
5. Янченко З.Б. Аспекти обліку витрат інноваційної діяльності / З.Б.Янченко // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – 1(11). – С. 52-61.

Куцик П.О.

професор кафедри бухгалтерського обліку, ректор,
Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

КОНТРОЛІНГ : ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНА ПІДТРИМКА УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Одним із основних напрямів розвитку системи управління підприємствами в Україні сьогодні є застосування концепції контролінгу, зростаюча популярність якої пояснюється новими можливостями для менеджменту та тим фактом, що діяльність підприємств у сучасному діловому середовищі характеризується підвищенням складності продукції та вимог до її якості, збільшенням капіталомісткості, кількості й асортименту продукції, зменшенням життєвого циклу продукції, а також часу її виходу на ринок, використанням передових технологій та різноманітних каналів розповсюдження. Концепція системного управління підприємством – контролінг, має великий потенціал як сукупність методів оперативного та стратегічного менеджменту, планування, аналізу та контролю на якісно новому етапі розвитку підприємства і потребує обґрунтування та дослідження. Одним із завдань контролінгу є інформаційно-аналітична підтримка прийняття управлінських рішень щодо витрат діяльності. Впровадження контролінгу, вибір його методів і інструментів повинні здійснюватися, виходячи з індивідуальних умов функціонування кожного підприємства.

Контролінг витрат є однією із ефективних систем керування підприємством, економічна сутність якої полягає в процесі перетворення та інтеграції існуючих методів обліку, аналізу, планування і контролю в систему управління підприємством, орієнтовану на досягнення всіх завдань, що постають перед ним. У перспективі запровадження зазначеного механізму дозволить знизити витрати підприємства за рахунок ефективного управління ресурсами, забезпечити конкурентоспроможність, зберегти та примножити власну долю на ринку. Економічний механізм контролінгу витрат спрямований на ефективне стратегічне та оперативне планування, прогнозування та контроль, які дозволяють передбачити та вирішити проблеми в майбутньому.

Важливе місце у системі контролінгу займає управлінський облік, що забезпечує елементи системи контролінгу інформацією, яка обробляється та формується з бази даних у розрізі окремих економічних показників діяльності, які характеризують стан об'єктів, а також фактори, що впливають на їх функціонування. Облікова інформація сприяє процесу розробки та реалізації ділової стратегії підприємства, а система бухгалтерського обліку сприяє процесу стратегічного управління. Управлінський облік є джерелом інформації для контролінгу, яка необхідна для функціонування системи управління підприємства.

У результаті аналізу вітчизняної та зарубіжної практики функціонування контролінгу на підприємствах можна визначити основні його функції: розробка регламентів, методик, процедур та інформаційно-аналітична підтримка процесів планування і бюджетування; реалізація процедур розробки, координації, інтеграції й перевірки на обґрунтованість планів і бюджетів; розробка методик та алгоритмів контролю за реалізацією планів і бюджетів з позицій досягнення поставленої мети; координація та інтеграція процесів управління у сфері розробок, закупівель, логістики, виробництва, продаж, фінансування; побудова системи управління витратами та її інформаційно-методична підтримка; розробка принципів функціонування та вдосконалення роботи корпоративної інформаційної системи; розробка методик і реалізація процедур вимірювання, оцінки й аналізу відхилень; координація робіт зі складання стратегічного плану підприємства; розробка методик та інструментів стратегічного планування, контролю, обліку й аналізу; формування внутрішньої звітності; інформаційна підтримка ризик-менеджменту; здійснення інвестиційних розрахунків та

інформаційно-аналітична підтримка процесів управління проектами; структуризація організаційних систем і бізнес-процесів.

Облікова компонента є частиною системи контролінгу, але одночасно є і найважливішою інформаційною основою в інтегрованій системі контролінгу, управлінні внутрішньою діяльністю підприємства, який впливає безпосередньо на стратегію і тактику його діяльності. Контролінг – принципово нова концепція інформації й управління, яку можна визначити як обліково-аналітичну систему, що реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування та забезпечує як оперативне, так і стратегічне управління процесом досягнення цілей діяльності підприємства.

Підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством, а саме: зміщення акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього; збільшення швидкості реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості в діяльності підприємства; необхідність об'єктивного безперервного моніторингу; необхідність продуманої системи дій щодо забезпечення виживання підприємства й уникнення кризових ситуацій; потреба в синхронізації та взаємодоповненні управлінських рішень. Впровадження контролінгу на вітчизняних підприємствах дає змогу підвищувати рівень координованості процесів планування, контролю, обліку і аналізу, забезпечує їх методичною та інформаційною базою, завдяки чому підвищується якість управлінських рішень та ефективність системи управління в цілому.

Список використаних джерел

1. Морозов Д. М. Сучасна концепція контролінгу в контексті корегування фінансових планів / Д. М. Морозов [Текст] // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 11. – С. 136- 148.

2. Устенко С.В. Використання моніторингу і контролінгу при реалізації рейтингового управління економічним об'єктом [Текст] / С. В. Устенко // Формування ринкових відносин в Україні. – К., 2013. – Вип. 13 (30). – С.101-107.

АКТУАЛЬНІ МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ В АНАЛІТИЧНОМУ ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ

Бухгалтерська та аналітична інформація є основною для прийняття управлінських рішень на рівні суб'єктів господарювання. Від її достовірності, повноти, неупередженості, своєчасності залежить якість та оперативність управління.

Для ринкових відносин важливим є не констатація фактів щодо стану та характеру змін у фінансовому положенні підприємства, а можливість їх регулювання для реалізації вигод власника підприємства. Для задоволення таких потреб передбачено проведення поточного фінансового аналізу за даними рахунків бухгалтерського обліку. Тривалий час в економічному аналізі переважав аналіз сальдо рахунків (наприклад, за даними бухгалтерського балансу).

У зв'язку із зростанням кількості, складності, сум за операціями, застосуванням різних видів оцінки, збільшенням частки стратегічних рішень, постає все більш необхідною потреба у репрезентативній інформації – тобто такій, що відповідає вимозі повного розкриття. До такої інформації належать дані щодо поведінки рахунків, їх розгортка у вигляді аналізу оборотів рахунків.

Щодо загального впливу на результат рахунку – сальдо – обороти по дебету і кредиту є синергетиками, Вони дозволяють проаналізувати поведінку та взаємовпливи окремих складових активів, капіталу, зобов'язань, витрат, доходів та фінансових результатів у процесі фінансово – господарської діяльності.

Найважливішими принципами аналізу рахунків бухгалтерського обліку є:

1. системність, тобто розгляд господарської операції не самої по-собі, а в ув'язці з кореспондуючим рахунком;
2. конкретність;
3. послідовність;
4. безперервність.

Математично рахунки є моделями динамічних систем із післядією і, в залежності від типу рахунку, можуть бути описані диференціальними рівняннями запізнюючого та нейтрального типів.

Отже, за допомогою бухгалтерських рахунків фінансовий аналіз проводиться з метою регулювання значень показників «за цілями», а на етапі зведеного обліку – регулювання значень результативних показників – «від досягнутого».

Ми притримуємося концептуального підходу, запропонованого М.З.Вайсманом і А.Ф.Аксененко щодо своєчасності аналізу. Цю вимогу слід розуміти як необхідність проведення фінансового аналізу не відразу після отримання звітних даних, а як дозвітного.

В умовах ринкової економіки дотримання вимоги своєчасності у вищевказаному контексті повинно стати однією з парадигм фінансового аналізу при багатоваріантних управлінських рішеннях.

Перевагою поточного фінансового аналізу у порівнянні з аналізом фінансової звітності є те, що він:

- проводиться за значно коротші періоди часу;
- дозволяє відслідковувати вплив конкретних господарських операцій на статті балансу, звіту про фінансові результати та інших форм фінансової звітності;
- забезпечує в режимі реального часу аналіз дотримання принципів бухгалтерського обліку та вимог наказу про облікову політику підприємства.

У той же час, за принципом системності, результати поточного фінансового аналізу є джерелом інформації для поглибленого ретроспективного аналізу фінансової звітності.

Особливо важливим та своєчасним є проведення поточного фінансового аналізу за даними оборотів рахунків бухгалтерського обліку для реалізації менеджменту потоків ресурсів, оскільки показники оборотів рахунків є менш інерційними, ніж показники сальдо в системі поточного фінансового управління.

Проведене дослідження приводить до висновку, що для забезпечення ефективного поточного управління активами, капіталом, зобов'язаннями фінансовому менеджеру фактично потрібно мати інформацію про характер співвідношення між оборотами відповідних рахунків бухгалтерського обліку як потоків господарських операцій, виокремлених відповідним чином.

Зарубіжні фінансові аналітики також відмічають, що останнім часом зростає інтерес до інформації щодо потоків фондів підприємств з боку як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

- для аналізу кредитоспроможності;
- для прогнозування спаду ділової активності;
- для оцінки якості прибутку;
- для моніторингу платоспроможності;
- у інвестиційному ризик-менеджменті.

Якщо використати в якості аналога поділ результуючих показників на групи, що обслуговують аналіз: платоспроможності, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності, рентабельності та інші, то показники потоків також слід згрупувати у групи:

1. Показники платоспроможності:
 - коефіцієнт синхронності потоку грошових коштів та їх еквівалентів;
 - коефіцієнт синхронності потоку дебіторської заборгованості;
 - достатність грошового потоку (чистий грошовий потік);
 - коефіцієнт співвідношення чистого грошового потоку і потоку зобов'язань;
 - коефіцієнт співвідношення потоків дебіторської і кредиторської заборгованості;
 - коефіцієнт ліквідності надходження.
2. Показники ділової активності:
 - коефіцієнт ділової активності грошового потоку.
3. Показники економічної активності потоків оборотних активів:
 - коефіцієнт синхронності потоку сировини і матеріалів;
 - коефіцієнт синхронності потоків оборотних активів.

Для перевірки коректності запропонованих концептуальних теоретико-методологічних підходів було проведено розрахунок тісноти зв'язку розроблених показників потоків за даними оборотів рахунків обліку українських підприємств з традиційно використовуваними показниками: загальною вартістю майна, витратами, доходами, чистим грошовим потоком, коефіцієнтами абсолютної ліквідності, фінансової незалежності та іншими. На підставі даних кореляційного аналізу оборотів рахунків з аналітичними показниками сформовано Моделі очікуваної поведінки цих аналітичних показників стосовно динаміки оборотів рахунків.

Встановлено, що для більшості розглянутих аналітичних фінансових показників сильніший зв'язок спостерігається у кореспонденції з показниками оборотів (потоків) відповідних синтетичних рахунків бухгалтерського обліку.

Отже, більш вмотивованими та раціональними будуть господарські рішення, що базуються на даних аналізу рахунків бухгалтерського обліку у частині їх оборотів.

Переведення аналітичних операцій щодо оцінки та діагностики рахунків бухгалтерського обліку в якісно іншу площину можливе за умови використання автоматизованих інформаційних систем. Таким чином досягається підвищення рівня своєчасності аналітичного забезпечення управлінських рішень.

ПРОБЛЕМИ ФІНАНСУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

За роки незалежності України відбулися певні зміни в економічній, соціальній, духовній сферах нашого суспільства. В Україні зроблені вагомі зрушення у напрямі ринкового господарювання – проведена масова приватизація об'єктів, створена відповідна інфраструктура тощо. Але досить велика робота має бути проведена для того, щоб ринкові методи господарювання ввійшли у свідомість кожного, підприємці навчилися виготовляти конкурентоспроможну продукцію, піднявся рівень якості продукції тощо.

Для вирішення цих економічних та, пов'язаних з цим, соціальних питань необхідні подальші ринкові перетворення, включаючи і сферу бюджетних відносин.

Фінансування діяльності бюджетних установ здійснюється за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, які надаються їм на основі затвердженого кошторису. Проте на сьогоднішній день більшість бюджетних закладів мають незадовільний стан фінансування, брак грошових коштів для оновлення матеріально-технічної бази. На їх діяльність негативно впливають обмеженість джерел формування фінансових ресурсів та жорстка регламентація напрямків їх використання. Саме тому виникає об'єктивна необхідність підвищення ефективності використання фінансових ресурсів, що знаходяться у розпорядженні бюджетних установ.

Проблеми фінансового забезпечення бюджетних установ посідають чільне місце у працях таких вітчизняних науковців, як С. А.Буковинський, О. П. Кириленко, В. М. Опарін, К. В. Павлюк, О. Р. Романенко, Л. Д. Сафонова.

Відповідно до Бюджетного кодексу України бюджетні установи – це органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними у встановленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідно державного бюджету чи місцевого бюджету [1, с. 383].

На сьогоднішній день успішне функціонування бюджетних установ має надзвичайно важливе значення, оскільки вони створюються державою для досягнення соціальних, культурних, освітніх, наукових і управлінських цілей стосовно охорони здоров'я громадян, розвитку фізичної культури і спорту, задоволення духовних та інших нематеріальних потреб громадян, захисту прав, законних інтересів громадян і організацій, розв'язання суперечок і конфліктів, надання юридичної допомоги, а також за іншими цілями, спрямованими на досягнення суспільних благ.

Виконання поставлених завдань неможливе без належного фінансового забезпечення діяльності бюджетних установ.

Бюджетне фінансування, як інструмент механізму виконання бюджету, базується на наукових принципах, до яких належать:

- Плановість – всі державні витрати закріплені у відповідних планово-фінансових актах;
- цільове спрямування коштів – кошти плануються, відпускаються і використовуються на суворо визначені цілі;
- безповоротність та безвідплатність фінансування державних витрат, ефективно використання бюджетних коштів – мають на меті одержання суспільно-необхідних результатів при мінімальних витратах фінансових ресурсів;

- фінансування в міру виконання планів – базується на забезпеченні асигнувань фактичних витрат і на конкретних цілях;
- фінансування бюджетних установ на основі встановлених економічних нормативів залежно від сфери діяльності;
- постійний контроль за витрачанням бюджетних коштів [2, с. 230].

Функціонування механізму бюджетного фінансування пов'язане з використанням його різних форм і методів.

У вітчизняній фінансовій літературі виділяють такі форми бюджетного фінансування:

- Бюджетні кредити – це надання коштів з бюджету суб'єктам підприємництва на поворотній і платній основі; вони відрізняються від банківських кредитів дещо нижчим рівнем процентних ставок і більш пільговими умовами;
- бюджетні інвестиції, які можуть здійснюватись у вигляді фінансування капітальних вкладень, проектного фінансування конкретного інвестиційного проекту та придбання частки акцій чи прав участі в управлінні підприємством;
- кошторисне фінансування, яке означає виділення бюджетних асигнувань на основі спеціального планово-фінансового документу – кошторису, визначає у безповоротному і безоплатному порядку обсяги коштів на фінансування певних об'єктів (програм, заходів) з визначенням їх цільового призначення і розподілом за окремими періодами фінансування;
- державні трансферти – це невідплатні й безповоротні платежі з бюджету юридичним і фізичним особам, які не призначені для придбання товарів чи послуг, надання кредиту або на виплату непогашеного боргу [3, с. 184].

Головними напрямками роботи по удосконаленні фінансування бюджетних установ є :

- Підвищення відповідальності Центральними органами виконавчої влади за проведення державної політики у відповідних галузях і сферах;
- упорядкування і раціоналізація мережі підвідомчих установ;
- суттєве скорочення кількості головних розпорядників коштів державного бюджету та переведення на казначейське обслуговування практично всіх операцій державного бюджету.

У бюджетній сфері залишилося ще багато нерозв'язаних проблем. Для вирішення цих проблем необхідно:

- Підвищити якість основних макроекономічних показників з обов'язковим проведенням попередньої незалежної експертизи їх коректності;
- здійснити розрахунки балансу фінансових ресурсів держави та вдосконалення на цій основі бюджетно-фінансових та грошово-кредитних пропозицій економіки України;
- перейти до середньострокового бюджетного планування як, основи формування державного бюджету на визначений рік;
- перейти від багатоканальної до одно каналної системи фінансування закладів, установ та організацій бюджетної сфери, а також окремих бюджетних програм, зокрема в частині передачі функцій фінансування лише одному головному розпоряднику;
- здійснити витрати державного та місцевого бюджетів виключно на конкурсній основі;
- децентралізацію оплати рахунків бюджетних установ [4, с. 544].

Покращення фінансового забезпечення бюджетних установ можливе не лише за рахунок пошуку додаткових джерел фінансування, але й шляхом ефективного використання наявних. Для забезпечення цього формування та використання фінансових ресурсів має підлягати достатньому фінансовому контролю.

За своєю економічною сутністю фінансовий контроль – це комплекс заходів, що вживаються законодавчими і виконавчими органами влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ, для забезпечення законності та ефективності формування, володіння та використання фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави,

місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та громадян, а також успішного досягнення поставлених цілей у сфері фінансів.

Фінансовий контроль є, з одного боку, засобом зв'язку між фінансовим плануванням та фінансовим обліком, а з іншого – передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання. За його допомогою можна запобігти нецільовому використанню коштів, незаконному списанню матеріальних цінностей, проведенню зайвих виплат внаслідок завищення обсягу та вартості затверджених потреб, зниженню в обліку вартості активів.

Збережені за рахунок ефективного контролю кошти можна використати на компенсаційні та заохочувальні виплати працівникам, проведення ремонтних робіт, матеріально-технічне забезпечення установи тощо. Проте щоб впливати на діяльність бюджетних установ та їх фінансове забезпечення фінансовий контроль має бути ефективно організований на державному рівні [5, с. 42].

На сьогоднішній день більшість бюджетних установ використовує для ведення електронного обліку програми Excel та Word. Проблемою є те, що жодна із вказаних програм не дає можливості вести бухгалтерський облік як систему: на їх базі можливо лише виконання певних функцій (формулювати аналітичні показники і документи, відображати господарські операції, планувати доходи і видатки тощо не як систему, а як окрему операцію). Звичайно, для управління та контролю бюджетними установами цього недостатньо.

З метою більш раціонального використання фінансових ресурсів бюджетними установами необхідним є удосконалення технології обліку й опрацювання економічної інформації, представлення її у систематичному, повному вигляді для прийняття управлінських рішень. Такі зміни у технології вимагають застосування нових знань, сучасних методів, що на даному етапі можливо при впровадженні автоматизованих інформаційних технологій, що дозволяють не тільки зменшити об'єм часу на обробку економічної інформації, але й сприятимуть підвищенню якісного рівня всього облікового процесу, використанню в повному обсязі наявного ресурсу бюджетних установ.

Таким чином, потрібно змінювати ситуацію, що склалася в бюджетній сфері, а саме виводити бюджетні установи на новий, якісно досконалий рівень функціонування за рахунок покращення їх фінансового забезпечення. Цього можна досягти за допомогою пошуку нових джерел фінансування таких закладів, що дасть змогу забезпечити їх ефективне функціонування. Потрібно оптимізувати мережу розпорядників бюджетних коштів, а звідси і забезпечити цільовий розподіл бюджетних коштів, а також підвищити бюджетний контроль за використанням наданих коштів. Тільки при вирішенні усіх нагальних потреб можна буде забезпечити ефективне функціонування бюджетних установ.

Список використаних джерел

1. Савчук Н.В. Проблеми фінансового забезпечення соціальної сфери України та шляхи їх вирішення / Савчук Н.В. / Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – № 1. – С. 381-384;
2. Овчарова Н. В. Проблеми та перспективи фінансового забезпечення бюджетних установ / Овчарова Н. В. / Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №7. – С. 230-237.
3. Шокіна Ю.О. Особливості реалізації фінансового механізму бюджетних установ / Шокіна Ю.О. / Управління розвитком. – 2012. – № 3. – С.120-124.
4. Василик О. Д. Бюджетна система України / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : Центр учбової літератури, 2004. — 544 с.
5. Вацик Н. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. – 2010. – №3(28). — С.184-190.

АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

В ринкових умовах, перед господарюючими суб'єктами, постає задача протистояти широкому спектру загроз, як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Це обумовлює необхідність розгляду існуючих та розробки нових підходів до забезпечення їх економічної безпеки і стійкості розвитку.

Здатність підприємства протистояти несприятливим впливам і загрозам безпосередньо залежить від його фінансового стану і фінансової стійкості, оскільки для реалізації заходів будь-якого характеру необхідні фінансові ресурси.

Фінансову стійкість підприємства можна розглядати як здатність здійснювати основні та інші види діяльності в умовах мінливого бізнес середовища та підприємницького ризику, з метою зміцнення його конкурентних переваг, максимізації добробуту власників та працівників підприємства з урахуванням інтересів держави.

Аналіз фінансової стійкості підприємства надає змогу комплексно характеризувати якість управління фінансовими ресурсами, що, у свою чергу, забезпечує підприємству можливість стабільно розвиватися і зберігати свою економічну безпеку.

Дослідженню питань поліпшення фінансового забезпечення, зокрема, створення умов для фінансово стійкої діяльності господарюючих суб'єктів присвячено наукові праці як вітчизняних, так і зарубіжних учених, зокрема: Е. Альтмана, М.С. Абрютіної, І.О. Бланка, В.Х. Бівера, Ф.Ф. Бутинця, М. І. Баканова, Л. Бернстайна, Г.А. Крамаренко, М.Я. Коробова, Є.В. Мниха, Г.В. Савицької, Р.С. Сайфуліна, О.О. Терещенка, Н. Холта Роберта, М.Г. Чумаченка, Ю.С. Цал-Цалко, А.Д. Шеремета та інших учених.

Незважаючи на значну кількість праць, присвячених проблемам оцінки та управління фінансовою стійкістю підприємств недостатньо конкретизованим є зміст заходів щодо запобігання внутрішнім та зовнішнім загрозам, тобто економічній безпеці підприємств з огляду на необхідність забезпечення їх стійкого розвитку.

Процес управління фінансовою стійкістю підприємства реалізується на протязі всієї його фінансової діяльності і, в першу чергу, при плануванні майбутніх грошових надходжень і витрат. Дотримання балансу між приходом і відтоком грошових коштів, із забезпеченням достатнього запасу стійкості, може дозволити підприємству перебувати в відносній безпеці щодо виконання усіх своїх фінансових зобов'язань.

Виходячи з цього, фінансова стійкість підприємства тісно взаємопов'язана з такою категорією, як «фінансова безпека». У свою чергу фінансова безпека є складовою частиною поняття «економічна безпека», оскільки без протидії фінансовим ризикам та загрозам неможливо досягти такого стану підприємства, при якому забезпечується його фінансова стабільність та сталий розвиток в поточному періоді й на перспективу.

Даний взаємозв'язок схематично відображений на рис. 1.

Досягнення підприємством належного рівня фінансової стійкості можливе при дотриманні таких умов:

- платоспроможність підприємства – характеризується таким фінансовим станом підприємства, при якому воно своєчасно погашає свої зобов'язання;
- оптимальна структура капіталу – характеризується платоспроможністю підприємства в довгостроковому періоді;
- наявність фінансових ресурсів – характеризується наявністю ресурсів для розвитку, тобто наявністю власних коштів для фінансування інвестицій та фінансової політики підприємства.

Виконання підприємством даних умов може бути перевірено за допомогою певних

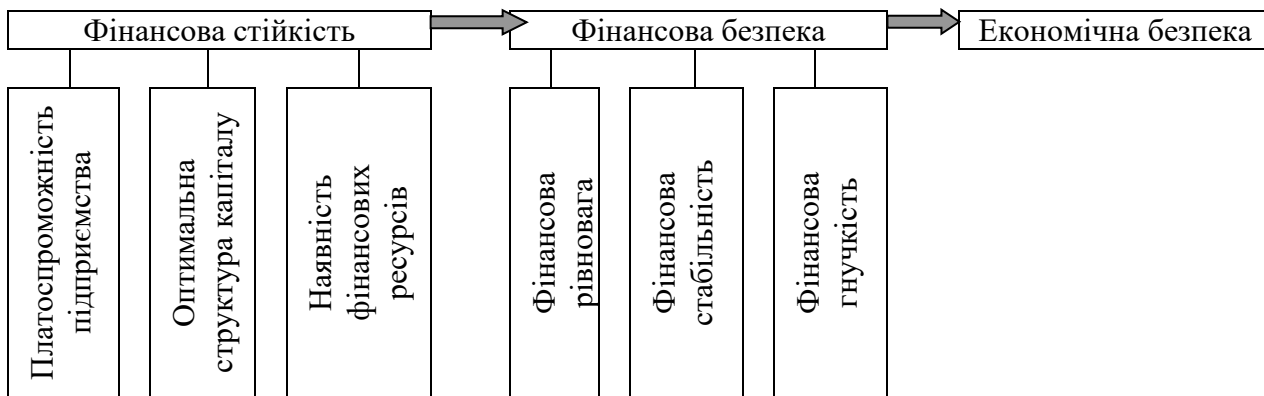


Рис. 1. Теоретична схема взаємозв'язку фінансової стійкості, фінансової безпеки та економічної безпеки підприємства

груп показників, які мають свої порогові значення, наприклад, коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт концентрації власного капіталу, коефіцієнт Бівера та інші.

В сучасній економіці гостро встають проблеми забезпечення не тільки фінансової стійкості, а й фінансової безпеки підприємств.

У свою чергу фінансова безпека підприємства характеризується рівнями фінансової рівноваги, фінансової стабільності та фінансової гнучкості підприємства.

Фінансова рівновага підприємства характеризується збалансованістю розвитку підприємства, що досягається оптимальним поєднанням дохідності та ризику. Це відповідність обсягів формування та використання (споживання) власних фінансових ресурсів. Така фінансова рівновага досягається оптимізацією співвідношення між часткою коштів, що капіталізуються, і тією їх часткою, що спрямовується на споживання, а також узгодження джерел формування та напрямів використання власних фінансових ресурсів, встановлення оптимального співвідношення між внутрішніми та зовнішніми джерелами формування власних фінансових ресурсів.

Фінансова рівновага – це агрегований показник, тому досягнення фінансової рівноваги значною мірою залежить від ефективності облікової політики підприємства, політики формування та розподілу прибутку підприємства, амортизаційної, дивідендної, емісійної політики тощо. Досягнення фінансової рівноваги – одна із найважливіших умов забезпечення фінансової стабільності, оскільки зростання можливостей щодо забезпечення приросту власних фінансових ресурсів означає підвищення фінансової стійкості та приводить до зростання ринкової вартості підприємства.

Фінансова стабільність підприємства визначається постійністю оптимальних або наближених до них значень показників. Тобто, це узагальнююча якісна характеристика фінансового стану підприємства, яка відбиває тенденції зміни фінансових відносин на підприємстві під впливом різноманітних внутрішніх і зовнішніх чинників. Забезпечення фінансової стабільності допомагає підприємству вчасно виконувати свої зобов'язання, фінансувати свою діяльність, прогнозувати можливі непередбачені фінансові ризики, підтримувати свою ліквідність та платоспроможність в напрямку стратегічної спрямованості. Основною складовою загальної стійкості підприємства та запорукою стабільного розвитку в довгостроковій перспективі є фінансова стабільність.

Фінансова гнучкість підприємства характеризується здатністю змінювати обсяг і структуру фінансування, а також напрями вкладення фінансових ресурсів відповідно до умов, що змінюються зовнішніми та внутрішніми обставинами. Таким чином, суттєві ознаки фінансової гнучкості суб'єкта господарювання пов'язані з спроможністю підприємства:

- швидко формувати необхідний обсяг фінансових ресурсів (власного капіталу, позикових коштів);

- протидіяти неочікуваним перервам у надходженні грошових потоків, що автоматично призводить до від'ємного значення чистого грошового потоку. В умовах дефіциту надходження грошових коштів, з метою уникнення неплатоспроможності і банкрутства, можлива реалізація і перерозподіл деяких видів активів, диверсифікація діяльності;
- залучати кошти із різних джерел, збільшувати акціонерний капітал.

Саме фінансова гнучкість є одним із дієвих засобів формування конкурентних переваг підприємства як відкритої економічної системи.

З перерахованих вище характеристик фінансової безпеки підприємства видно, що рівень фінансової стійкості є одним з визначальних елементів формування її рівня.

Головною умовою фінансової безпеки підприємства є його здатність протистояти існуючим та виникаючим загрозам і небезпекам. Для забезпечення цієї умови підприємству необхідно підтримувати фінансову стійкість, що у свою чергу забезпечить достатню фінансову незалежність, рівновагу та гнучкість при прийнятті фінансових рішень.

Економічна безпека підприємства це такий стан господарюючого суб'єкта, при якому він при найбільш ефективному використанні ресурсів домагається запобігання, ослаблення захисту від існуючих небезпек і загроз чи інших непередбачених обставин і, в основному, забезпечує досягнення цілей бізнесу в умовах конкуренції і господарського ризику [1].

Таке розуміння економічної безпеки підприємства показує, що виробниче підприємство, знаходячись у ситуації невизначеності, непередбачуваності, зміни як внутрішніх умов господарювання, так і зовнішніх (політичних, макроекономічних, екологічних, правових), приймає ризикові рішення в умовах жорсткої конкуренції, домагається запобігання, послаблення чи захисту від існуючих чи прогнозованих небезпек і загроз; що в даних умовах забезпечує досягнення цілей бізнесу. Тобто в даній ситуації ресурси підприємства (земля, капітал, кадровий потенціал, підприємницькі здатності менеджерів, інформація, інтелектуальна власність, технологія і т.д.) використовуються не тільки для запобігання небезпек і загроз, але й насамперед, для досягнення цілей бізнесу. Виявлення, запобігання небезпек і загроз, використання ресурсів у непередбаченій ситуації для недопущення непоправного збитку, прийняття ризикових рішень, боротьба з конкурентами і т.д. – це шлях створення умов для досягнення стратегічних цілей підприємницької діяльності, забезпечення стійкого інтенсивного розвитку підприємства, його економічної незалежності [1, с.19, 20].

Виходячи з вище наведеного, фінансова безпека є складовою частиною економічної безпеки і виступає об'єднуючою основою при створенні умов економічної безпеки.

Таким чином, стійке функціонування і розвиток господарюючих суб'єктів в умовах ринкової економіки визначається, перш за все, їх здатністю своєчасно і адекватно реагувати на зміну зовнішнього і внутрішнього середовища, що проявляється в показниках, які характеризують фінансову стійкість. Тому очевидна необхідність систематичного проведення комплексного економічного аналізу фінансового стану підприємства, моніторингу тенденції зміни показників фінансової стійкості. Тільки такий підхід забезпечить ефективне управління, спрямоване на успішне функціонування і розвиток підприємства, а досягнення ним високого рівня фінансової стійкості є необхідною умовою його економічної безпеки.

Список використаних джерел

1. Донець Л.І., Ващенко Н.В. Економічна безпека підприємства: Навч. пос. –К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.

ФУНКЦІЇ, ЗАВДАННЯ ТА ПРИНЦИПИ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Пріоритетна мета стратегічного аналізу організації полягає, на нашу думку, в тому, щоб на основі сучасних інструментів і технологій в області інформаційно-аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень забезпечити організації стійкий, збалансований розвиток і стратегічний успіх. При цьому точка зору Р. Гранта, який відзначає, що «мета стратегічного аналізу полягає не в тому, щоб дати готові відповіді, а в тому, щоб полегшити розуміння питань».

І тут ми можемо відмітити наступні функції:

1. Інформаційна – формування узгодженої інформаційної картини бізнесу і на цій основі надання керівництву організації своєчасної, актуальної та релевантної аналітичної інформації, розширення зони видимості в процесі стратегічного управління.

2. Оціночна - дослідження та аналітична оцінка стратегічно значимої інформації про об'єкт стратегічного управління.

3. Превентивна – попередження несприятливих господарських подій і ситуацій, негативних відхилень від наміченого генерального курсу розвитку господарюючого суб'єкта.

4. Координуюча – створення передумов для узгодженої взаємодії підсистем інформаційно-аналітичного забезпечення стратегічного управління на основі формування, аналізу, оцінки і моніторингу ключових показників ефективності організації, які зумовлюють відповідні вимоги до підсистем стратегічного обліку, стратегічного контролінгу та інформаційних технологій підтримки стратегічного управління.

5. Оптимізаційна – забезпечення оптимізаційної корекції напрямку, цілей і сфер діяльності, розподілу ресурсів, циркулювання фінансових і інформаційних потоків об'єкта стратегічного управління.

Стратегічний аналіз вирішує ряд завдань, що впливають з його значення в системі стратегічного управління організацією. З точки зору ряду сучасних дослідників методологічних питань стратегічного аналізу, зокрема Кузнєцова І.О. і Пудичева Г.О., «найважливішими завданнями стратегічного аналізу є обґрунтування стратегічних планів, оцінка очікуваного їх виконання, а також надання інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень».

Поділяючи в цілому цю позицію, ми дотримуємося розширеного розуміння діапазону завдань стратегічного аналізу.

Таким чином, основними завданнями стратегічного аналізу є наступні ,:

- 1) аналітичне обґрунтування стратегії, а також загальних та приватних стратегічних цілей організації;
- 2) аналіз стратегічних альтернатив;
- 3) оцінка проходження організацією обраної стратегії;
- 4) аналіз відповідності базової стратегії постійно змінюваних умов зовнішнього і внутрішнього бізнес-середовища організації;
- 5) коригування стратегії і стратегічних цілей організації.

Важливим методологічним аспектом проведення стратегічного аналізу діяльності організації є визначення системи принципів, необхідних для забезпечення його ефективності як інструменту стратегічного управління.

АУДИТОРСЬКІ РИЗИКИ В СЕРЕДОВИЩІ КОМП'ЮТЕРНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

На вимоги МСА аудитор повинен здійснити оцінку аудиторського ризику. Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику невиявлення. На основі визначення величини аудиторського ризику аудитор приймає рішення про доцільність прийняття аудиторського завдання та здійснює планування перевірки. Однак, якщо в процесі перевірки він виявив певні проблеми, пов'язані з функціонуванням системи обліку та внутрішнього контролю, то повинен скоригувати свою оцінку ризику і застосувати заходи у відповідь на оцінені ризики. Використання клієнтом КІСП містить додатковий аудиторський ризик, який складається з ризиків, які пов'язані з технічними, програмними, інформаційними аспектами, з організацією обліку і внутрішнього контролю використання КІСП клієнтом, кваліфікацією аудитора, зокрема, з позиції розуміння роботи програмного забезпечення клієнта, тощо.

Сьогодні бізнес-процеси практично всіх без винятку підприємств залежать від застосування інформаційних технологій. Формування аудиторського висновку пов'язано з підтвердженням достовірності облікової інформації, сформованої в КІС клієнта і вимагає від аудитора збору додаткових доказів щодо оцінки надійності функціонування такої автоматизованої системи обліку. Відповідно аудитор має знати особливості роботи в спеціалізованій бухгалтерській програмі. Сьогодні практично 80% малого бізнесу використовує ІС. Загальна кількість користувачів системи ІС оцінюється в 350-500 тисяч компаній. Така розбіжність в оцінках пов'язана з тим, що значна частина цього ринку (30-60%) – неліцензійна продукція [3]. Великий український бізнес використовує закордонні рішення від SAP, Oracle або від Microsoft, IBM або Charisma от TotalSoft». *Окремі компанії, можуть* паралельно використовувати декілька програм у відповідності до завдань, які вони вирішують. *Оцінка програмного забезпечення* аудитором пов'язана не тільки з розумінням особливостей його роботи, адаптації під специфіку діяльності підприємств, але і з можливостями підтримки його актуальності і оновлення відповідно до вимог діючого законодавства, наявності персоналу, що володіє навиками роботи. Найбільш ризиковими етапами при застосуванні програмного забезпечення є такі, коли програми тільки впроваджуються в дію. Впровадження програмного забезпечення вимагає певного часу, наприклад впровадження ERP-системи вимагає, як мінімум декілька місяців, а у випадках автоматизації великих підприємств – до року і більше. Це пов'язано з тим, що для налагодження облікової роботи необхідно перенести дані про залишки, при цьому врахувати необхідність ведення поточного обліку, який потребує неперервності процесу оформлення первинних документів, складання поточної звітності, тощо, так як діяльність підприємства не призупиняється і одночасно забезпечити навчання роботи в програмі персоналу. Саме в цей час найвірогідніше виникнення помилок.

В умовах використання КІСП аудитор також повинен враховувати питання безпеки та надійності комп'ютерних облікових систем. Ризики, пов'язані з використанням КІС можуть бути досить значними. При цьому неповнота обліку, в зв'язку з ймовірністю втрати частини інформації, неправильної обробки даних є реальною загрозою для достовірності обліку клієнта і адекватності аудиторського висновку.

Застосування КІС має безпосередній вплив на вибір та застосування аудиторських процедур щодо одержання достатнього уявлення та розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю замовника; ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення; визначення та проведення необхідних аудиторських процедур для

досягнення цілей аудиту. Аудитор зобов'язаний мати достатнє уявлення про комп'ютерну систему клієнта з метою оцінки можливих ризиків суттєвого викривлення і правильного вибору необхідних аудиторських процедур для якісного проведення аудиту. Розуміння інформаційної системи відповідно до вимог МСА включає такі сфери, як: класи операцій; процедури у рамках системи ІТ, так і ручних систем; облікових записів; процес фінансової звітності; розуміння, як система реєструє події та умови; заходи контролю за роботою системи; як суб'єкт господарювання відповідає на ризики, що виникають з ІТ; застосування ІТ при несумісності систем і процесів; зміни в середовищі ІТ; встановлення значних нових ІТ тощо. Важливе значення в оцінці ризиків щодо системи внутрішнього контролю має характеристика автоматизованих елементів такої системи, що в свою чергу впливає на спосіб ініціації, реєстрації, обробки та обліку операцій. Застосування ІТ наряду з перевагами накладає також і певні ризики на внутрішній контроль, які повинні бути враховані аудитором. Обсяг і характер ризиків внутрішнього контролю варіюються залежно від характеру та характеристик інформаційної системи суб'єкта господарювання [4]. Засоби контролю над ІТ-системами є ефективними, коли вони підтримують цілісність інформації і безпеку даних, які ця система обробляє.

Розвиток автоматизованих інформаційних систем обумовлює застосування різноманітного інформаційного забезпечення під час проведення аудиторських перевірок на всіх стадіях аудиту починаючи з прийняття клієнта, планування аудиту, документування роботи аудиторів, оформлення результатів, і включаючи моніторинг та аналіз подій до та після дати аудиторського висновку. Використання інформаційних технологій в процесі проведення аудиторських перевірок є важливою складовою успішної організації роботи аудитора і необхідною умовою її виконання. Застосування комп'ютерної обробки інформації дозволяє прискорити процес виявлення незвичайних відхилень, диспропорцій, дозволяє збільшити обсяг вибірки та кількість контрольних процедур і, таким чином, підвищити надійність отриманих доказів. Однак, використання КІС не гарантує зменшення ризиків під час проведення незалежного аудиту.

Таким чином, питання удосконалення методики оцінки аудиторського ризику в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем залишається актуальним в зв'язку з постійними змінами систем обліку та контролю, норм діючого законодавства і вимагає постійної уваги від науковців та практиків.

Не зважаючи на те, що сьогодні облікова та аудиторська робота в середовищі, яке базується на використанні різноманітного комп'ютерного забезпечення є реаліями часу на жаль не існує загально-затвердженої єдиної методики та алгоритму оцінювання аудиторських ризиків в середовищі комп'ютерних інформаційних систем. Для того, щоб правильно визначити додатковий аудиторський ризик і врахувати всі його складові з мінімальними затратами часу, необхідно розробити та затвердити єдину методику ідентифікації та обчислення ризиків, що виникають в комп'ютерному середовищі.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 07 липня 2011 року № 3610-VI). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монографія.- Житомир:ПП «Рута», 2010.-432 с.

3. Я використовую ІС. Що мені тепер робити? – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://news.dtkr.ua/accounting/automation/43632>

4. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2014 року, частина 1 / [Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов]. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України, 2015. - 985 с.

ДОХОДИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ

У зв'язку з розвитком ринкових взаємозв'язків досить вагомим та актуальним питанням є дослідження аудиту доходів та фінансових результатів підприємницької діяльності. В сучасних умовах фінансової нестабільності головним завданням підприємств є підтримання конкурентоспроможності, тому підвищення ролі аудиту стає основним фактором зросту прибутку підприємства. Робота аудитора не може обмежуватися лише підтвердженням достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Аудитор повинен надати вагомі рекомендації для підвищення прибутку підприємства.

Важливе місце в дослідженні теоретичних та практичних аспектів аудиту доходів приділялося у працях таких видатних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів як Бабо А., Вуд Ф., М.Т. Білуха, В.В.Іваненко, Н.М. Грабова, В.Г. Герасимчук, Х. Валленройтер, А.В. Андрейчиков, Є.В.Мних, Н.М. Ткаченко, В.П. Завгородній, О.В. Лишиленко, В.С. Лень, В.В. Гливенко, Л.І. Лук'яненко, В.І. Єфіменко, М.Р. Лучко, І.Д. Бенько, М.Т. Чумаченко, Г.В. Савицька Г.М. Давидов, Л.М. Янчева та ін. Окремі праці вчених містять вузький перелік інформаційних джерел, не повний перелік процедур і не висвітлюють аудиторські дії та результативні робочі документи для підтвердження показників звітності [1, 2].

Для оперативного керування діяльністю підприємства слід вдосконалити теоретичні і методичні підходи до формування прибутку і його використання в системі обліку і аудиту. Тому головним питанням дослідження, що лишається невирішеним, є визначення теоретичних і методичних підходів до формування і використання прибутку для надання достовірної інформації внутрішнім і зовнішнім користувачам щодо реального фінансового стану підприємства та перспектив його розвитку.

Мета дослідження полягає у дослідженні теоретичних, методичних і практичних аспектів, що стосуються визначення прибутку підприємства та його оптимізації для забезпечення користувачів фінансової звітності обліково-аналітичною інформацією.

Обов'язково слід розрізняти поняття «дохід» та «прибуток», адже доходи виникають внаслідок проведення операцій, що спрямовані на зростання економічних вигід підприємства. У свою чергу, економічною вигодою являється прибуток. Таким чином з'ясовується, що отримання доходів прямо пропорційно впливає на суму отриманого прибутку.

З одного боку доходи є часткою національного доходу держави, джерелом безперервного збільшення матеріального та соціального рівня життя, з іншого – виступають як завершальний результат діяльності та як джерело подальшого розвитку підприємства.

Метою аудиту доходів є встановлення об'єктивності, достовірності, правдивості та законності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходів та фінансових результатів і повідомити цю інформацію через аудиторський висновок до її користувачів [3].

Методикою аудиту доходів підприємства передбачено:

- перевірка відповідності вартості готової продукції методу оцінки, встановленому обліковою політикою;
- перевірка відповідності вартості відвантаженої продукції встановленому обліковою політикою методу;

- перевірка розрахунку та відбитку викривлень фактичної собівартості від вартості її за обліковими розцінками;
- перевірка повноти та своєчасності відбитку в обліку виробленої продукції;
- перевірка проведення інвентаризації готової продукції.

Для реалізації дійового управління доходами, актуально залучити в організаційну структуру підприємства службу внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит – це незалежна експертна діяльність аудиторської служби для перевірки та оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості здійснення призначених обов'язків робітниками [4].

Проте варто зазначити, що існують певні недоліки, оскільки у чинних методичних вказівках та професійній науковій літературі, передусім звертають увагу на аудиторське підтвердження достовірності даних про доходи, при цьому нехтуючи виконанням аналітичних процедур аудиту. Це обмежує функціональну цінність аудиторської роботи і попит на здійснення такого типу робіт. В оцінках доходів підприємства значущим є не лише підтвердження повноти та достовірності інформації обліку і звітності на базі належних процедур аудиту, а і широке застосування аналітичних процедур, які не тільки допомагають вирішенню завдань оцінки достовірності, але і надають неупереджену інформацію про кон'юнктуру зацікавлень за цією проблематикою [5].

Варто виділити такі напрями вдосконалення аудиту доходів діяльності підприємства:

- надати достовірну фінансову звітність, що передбачає проведення якісного та об'єктивного аудиту;
- покращити методику аудиту доходів господарської діяльності підприємства з урахуванням новітніх наукових здобутків;
- розробити методику складання аудиторських робочих документів, що застосовується під час аудиту доходів діяльності підприємства;
- запропонувати підприємствам у кожному окремому випадку самостійно визначити метод відбитку доходу та вирішувати, коли і в якому розмірі визнавати дохід від реалізації продукції у звітному періоді залежно від факту господарської операції.

На сьогоднішній день аудит доходів як різновид контролю є необхідним, оскільки володіння вірогідною інформацією – це передумова продуктивної діяльності суб'єктів господарювання. В умовах жвавих змін конкурентного кола, збільшення кількості підприємств, підвищення складності процесів управління у керівництва підприємства обмаль інформації, яка необхідна для прийняття безпомилкових управлінських рішень та забезпечення конкурентоспроможності. Внутрішній аудит доходів є об'єктивним джерелом інформації, через це забезпечує досягнення цілей і здійснення поставлених завдань найефективнішим чином.

Список використаних джерел

1. Аудит: підручник / Г. М. Давидов [та ін.] ; за ред. : Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
2. Аудит: Навчальний посібник / Л.М. Янчева, З.О. Макеєва, А.О. Баранова та ін. – К.: Знання, 2009. — 335 с.
3. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник / М.О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
4. Нагайчук В.В. Внутрішній аудит як діагностичний засіб в управлінні підприємством / В.В. Нагайчук // Наукові дослідження – теорія та експеримент 2010: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції, Полтава, 19-21 травня 2010 р. – Полтава : ІнтерГрафіка, 2010. – Т. 11. – С. 119-121.
5. Редько О. Концепція моделі регулювання аудиту в Україні / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 42 – 48. 5. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. / Ю.А. Верига. – К.: ЦУЛ, 2015. – 315 с.

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Стабільне функціонування промислового підприємства може проводитися ефективно лише тоді, коли його керівництво буде приймати обґрунтовані та своєчасні управлінські рішення на підставі інформації, що надається всіма структурними підрозділами підприємства. Прозорість їхньої роботи забезпечується шляхом створення ефективної системи контролю, зокрема оперативного.

Для цього необхідно, щоб інформаційні потоки проходили через всі служби та відділи, а керівники всіх рівнів управління підприємством своєчасно одержували необхідну для прийняття управлінських рішень інформацію. Відтак на промисловому підприємстві повинна діяти така система внутрішнього контролю, яка буде реально оцінювати поточний стан справ, аналізувати проблеми, що виникають в діяльності.

Ефективність контролю на підприємствах забезпечується шляхом проведенням певних організаційних заходів. Під організацією стосовно теорії управління розуміють «постійне повсякденне використання методів, прийомів та форм для раціональної побудови та ефективного ведення виробництва, створення найбільш сприятливих умов для плідної роботи всіх учасників виробничих та управлінських процесів» [1, с. 345], послідовний продуманий устрій [2, с. 230].

Дискусійним з наукової точки зору є поняття «організація контролю». Деякі дослідники вважають, що організація контролю – це складне поняття, яке виражає взаємозв'язок двох тлумачень: організації як впорядкованості взаємопов'язаних елементів та організації як сукупності цілеспрямованих контрольних процесів та дій [1, с. 348]. Інші під організацією контролю розуміють стійку, впорядковану сукупність підрозділів з контролю (осіб, які виконують контроль) з ієрархічними взаємозв'язками, що відображають підпорядкованість цих підрозділів як по вертикалі так і по горизонталі управління [2, с. 231]. На думку К.П. Мельник, організацію оперативного контролю слід розглядати як «комплекс цілеспрямованих заходів, впорядкованих за характером здійснення і термінами проведення, що відповідає поточній господарській ситуації та потребам управління на кожен момент» [3, с. 167].

Що стосується організації контролю у системі оперативного управління, то тут ми погоджуємося з Б.І. Валуєвим і вважаємо, що це стійка упорядкованість елементів контролю та відносин, що складаються в ході їх реалізації [4, с. 46]. Організація контролю на підприємствах залежить від правової форми підприємства, видів і масштабів діяльності, що здійснюються ним, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва підприємства до контролю [1, с. 360].

Організаційні аспекти внутрішнього контролю постійно знаходяться у центрі уваги науковців. Зокрема П. В. Пантелєєв вважає, що органами внутрішньогосподарського контролю можуть бути постійно діючі інвентаризаційні комісії, ревізійні комісії, відділи внутрішнього аудиту підприємств, окремі контролери у структурних підрозділах. Він вказує на те, що на великих підприємствах необхідно створювати спеціальний координуючий орган з внутрішньогосподарського контролю, та називає його «аудиторський комітет», а на середніх поєднати у службі внутрішньогосподарського контролю економічний та технологічний контроль [10, с. 259]. На нашу думку, це справді

має бути відокремлений підрозділ, головною метою діяльності якого є систематичний контроль фінансово-господарської діяльності підприємства в оперативному режимі.

С.М. Петренко вказує на те, що система внутрішнього контролю містить дві підсистеми, які функціонують на різних рівнях управління: перший рівень – це внутрішній контроль власника (підсистема внутрішнього аудиту), другий – внутрішній контроль виконавчої дирекції (підсистема внутрішнього контролю структурних підрозділів підприємства). У відповідності з цим розподілом дослідник виділяє службу контролінгу та службу внутрішнього аудиту. Служба контролінгу займається організацією планування та бюджетування, а також консалтингом з фінансово-економічних питань діяльності підприємства, а внутрішній аудит перевіряє ефективність корпоративного управління в цілому і системи ризик-менеджменту, зокрема. Тобто внутрішній аудит також перевіряє як функціонує служба контролінгу [7, с. 142-145]. У своєму дослідженні С.М. Петренко використовує досвід закордонних компаній та адаптує його до вітчизняних підприємств.

Організація контролю на вітчизняних підприємствах відрізняється від зовнішнього аудиту та внутрішнього контролю зарубіжних підприємств. Оскільки незалежність внутрішнього контролера або аудитора є умовною, тому що визначається його підлеглистю безпосередньо керівнику або його заступнику, правлінню та зборам акціонерів; відсутні професійні стандарти діяльності внутрішніх аудиторів; відсутні єдині вимоги до професійного та освітнього рівня внутрішніх контролерів [1, с. 359].

Організація контролю в системі оперативного управління розглядається науковцями дуже рідко та фрагментарно. Вказують на те, що значення оперативного контролю в системі управління «полягає у створенні надійного інформаційно-аналітичного забезпечення, а також своєчасного виявлення відхилень, що в сукупності складає основу для прийняття оптимальних управлінських рішень в найкоротші терміни» [5, с. 142]. Інші вказують на те, що організація оперативного контролю залежить від організації всієї системи оперативного управління [6, с. 186], що його організаційним аспектом є створення центрів оперативного контролю кількісних та якісних показників, які повинні утворюватися в місцях концентрації релевантної інформації та формування оперативної звітності для цілей превентивного і поточного регулювання господарсько-фінансових процесів та прийняття ефективних управлінських рішень в оперативному режимі [6, с. 171-172]. В їх дослідженнях наводиться модель організації оперативного контролю для ефективного процесного управління діяльністю підприємства, яка включає в себе три етапи: постачання та зберігання ресурсів, виробниче споживання та реалізацію готової продукції. Відповідно до виділених етапів виділяють напрями оперативного контролю [6, с. 187]. Дана модель враховує контроль основних виробничих процесів, але не торкається інших сфер діяльності, які теж відіграють важливу роль у забезпеченні стабільності і безперервності процесу виробництва.

На сьогоднішній день на законодавчому рівні не встановлено у якій формі має організовуватися контроль на підприємстві, тому дослідники називають їх по-різному, частіше орієнтуючись на практику інших країн, де це регламентується державою. Керівники підприємств спираючись на рекомендації науковців намагаються створити такі служби, але в більшості випадків практичність наукових пропозицій залишається сумнівною.

Вважаємо, що недосконала організація контролю на промислових підприємствах є однією із причин появи більшої кількості збиткових підприємств.

На основі проведеного аналізу наявності внутрішнього контролю на промислових підприємствах Одеської області виявлено, що тільки 40 % з них здійснює системний внутрішній контроль, а служба внутрішнього контролю існує у 30 %.

Головними причинами відсутності системи внутрішнього контролю є те, що майже 50 % керівників підприємств не вважають за потрібне взагалі її створювати, а ті хто і замислюється над цим, вказують на відсутність практичних рекомендацій щодо її

організації та значні недоліки у нормативно-правовій базі щодо здійснення внутрішнього контролю.

Отже, головними напрямками вдосконалення організації контролю промислових підприємств є:

- затвердження на законодавчому рівні організаційних рішень щодо проведення контролю на підприємствах;
- визначення інститутів, що будуть координувати проведення контролю, та забезпечувати зв'язок між державними органами та підприємствами;
- структурна перебудова організаційних форм контролю для вирішення нових завдань;
- впровадження методичних вказівок по внутрішньому контролю на промислових підприємствах;
- налагодження системи планування контрольних заходів на підприємстві;
- визначення чітких правил здійснення оперативного контролю на підприємстві;
- підбір кваліфікованих співробітників відділу оперативного контролю, які зможуть виконувати різні обов'язки та будуть готові підвищити кваліфікацію.

Наявність даних ознак є підставою для впровадження нового структурного підрозділу на підприємстві, який здійснюватиме оцінку поточного стану підприємства, проблем його розвитку, виявлятиме причини виникнення негативних результатів у функціонуванні підприємства та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

В Україні до цього часу питання організації контролю на промислових підприємствах на законодавчому рівні не регламентуються. За відсутності офіційних рекомендацій кожне підприємство має самостійно вирішувати як буде здійснюватися контроль на підприємстві, керуючись досвідом вітчизняної та зарубіжної практики. Вітчизняним науковцям необхідно розробити та запропонувати такі концепції систем внутрішнього контролю, які будуть орієнтовані на ринкову систему господарювання та мають враховувати специфіку національної економіки.

Список використаних джерел

1. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні : теорія, методологія, організація: [монографія] / Н.Г. Виговська; В.о. Житомир.держ. технол. ун-т.– Житомир: ЖДТУ, 2008.– 529 с.
2. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеєв; наук. ред. В.О. Шевчук. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. – 489 с.
3. Мельник К. П. Організація оперативного контролю в сільському господарстві: теоретико-практичні аспекти / К.П. Мельник// Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Зб. Наук праць. Луцький національний технічний університет. Вип. 9.– 2013. – С. 161-169.
4. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / [Б.И. Валуев, Л.П.Горлова, Е.Л.Зернов и др.]. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
5. Приступа К. П. Економічна суть та значення оперативного контролю в системі управління / К. П. Приступа // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 139-142.
6. 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.
7. Петренко С. М. Внутрішній контроль: проблеми інформаційного, організаційного та методологічного розвитку: [монографія]/ С.М. Петренко. – Донецьк: Світ книги, 2013. – 503 с.

Тимчев Марко
доц. д-р,
Р.Болгария, г. София,
Университет национального и мирового хозяйства,
Кафедра «Бухгалтерского учета и анализа»

СБАЛАНСИРОВАННАЯ СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ: СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ АНАЛИЗА КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ И РИСКА ФИНАНСОВОЙ ДЕСТАБИЛИЗАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Анализ конкурентоспособности основывается на много исследовании потребностей и требований рынка. Объектами бизнес-анализа являются – конкурентоспособность продукции и в более общем плане конкурентоспособность предприятия.

Методология и методика анализа конкурентоспособности включает: анализ уровня единичных и групповых параметров; анализ интегральных показателей конкурентоспособности.

В методике “Balanced Scorecard Method of Analysis” проф.Д.Нортоном и проф.Р.Капланом предлагается применение финансовых и нефинансовых показателей по направлениям – клиенты, внутрифирменные бизнес-процессы, финансы, инновации, миссия, стратегия предприятия и т.д. Все эти направления субординируются в рамках ССП «Balanced Scorecard Method of Analysis».

В системе антикризисного управления важное значение имеет предсказание кризисов на предприятии. Кризисы на предприятии выражаются в наступлении ситуации банкротства или максимального приближения к такой ситуации (положению несостоятельности). На практике для прогнозирования банкротства и несостоятельности используются разные бизнес-модели.

Модели базируются на финансовых данных и включают оперирование расчетными коэффициентами. Несмотря на априорную эффективность этих методов мы выделили следующие существенные недостатки их использования:

1. предприятия, испытывающие финансовые трудности зачастую задерживают публикацию своих отчетов;
2. публикуемые финансовые отчеты не отражают реального экономического положения предприятия в силу тех ограничений, которые закладывает современная система бухгалтерского учета;
3. анализируемые коэффициенты отражают различные стороны деятельности предприятий, имеют разную направленность, а потому не дают оснований для достоверных прогнозов.

Основной идеей создания моделей прогнозирования кризисов на предприятиях является то, что по данным наблюдений тренда и поведения некоторых коэффициентов можно делать более менее точные прогнозы. Представляется, что признаки ухудшения обстановки на предприятии, о которых сигнализируют изменения коэффициентов, можно выявить на ранней стадии развития предприятия, что позволит принять меры и избежать значительного риска невыполнения обязательств и банкротства.

Особо выделяется среди формализованных моделей прогнозирования кризиса на предприятии многокритериальная модель Эдварда Альтмана (*Edward I. Altman*), предложенная им в 1968 г. Альтман первым предложил использование мультипликативного дискриминантного анализа (*multiple-discriminant analysis*) для разработки модели прогнозирования кризиса на предприятии с высокой степенью точности. Э.Альтман для разработки такой модели обследовал 66 предприятий, из которых одна половина предприятий обанкротилась за период 1946 – 1965 гг., а другая

половина предприятий в этот же период работала успешно. Он исследовал 22 аналитических коэффициента, которые могли бы полезны для прогнозирования кризиса на предприятии. Из этих показателей он отобрал пять наиболее значимых для прогноза:

1. А - отношение собственных оборотных средств к активам (*Working Capital / Total Assets*);
2. В – отношение нераспределенной прибыли к активам (*Retained Earnings / Total Assets*);
3. С – отношение прибыли до уплаты налога и процентов к активам (*EBIT / Total Assets*);
4. D – отношений рыночной стоимости собственного капитала к сумме кредиторской задолженности (*Market Value of Equeity / Book Value of Total Debt*);
5. Е – отношение оборота к активам (*Sales / Total Assets*).

Из этих показателей Э.Альтман построил многофакторное регрессионное уравнение:

$$Z = 1,2A + 1,4B + 3,3C + 0,6D + 0,999E. \quad (1)$$

Критическое значения индекс Z рассчитывалось Альтманом по данным статистической выборки и составило 2,675. Сопоставление с этой величиной расчетного значения индекса Z для конкретного предприятия позволяет прогнозировать будущее на последующие 2 – 3 года. Если $Z < 2,675$ имеется высокая вероятность наступления кризиса на предприятии; $Z > 2,675$ положение предприятия является устойчивым. Точность прогноза по модели Альтмана является высокой и составляет порядка 95%.

Вместе с тем модель Альтмана имеет существенный недостаток – ее можно применять только для предприятий, котирующих свои акции на фондовых биржах, поскольку только для таких предприятий, возможно, получить рыночную оценку стоимости капитала.

Заслуживает интереса и модель, разработанная под руководством канадского специалиста Ж. Лего (*Jean Legault*), и рекомендованная для использования *Ordre des comptables agrees des Quebec (Quebec CA)*. При разработке этой модели были проанализированы 30 финансовых показателей 173 промышленных компаний Квибека, имеющих ежегодную выручку от 1 до 20 млн. долл. США. Ж. Лего использовал следующие показатели для своей модели:

1. А – отношение акционерного капитала к активам (*Shareholders equity + Net Debt Owing to Directors / Total Assets*);
2. В – отношение суммы прибыли до налогообложения и издержек финансирования к активам (*EBT + Financial Expenses / Total Assets*);
3. С – отношение оборота за два предыдущих периода к активам за два предыдущих периода (*Sales / Total Assets*).

Модель Ж.Лего имеет вид:

$$CA-Score = 4,5913A + 4,5080B + 0,3636C - 2,7616. \quad (2)$$

Критическим значением для CA-Score является показатель – 0,3. Точность данной модели составляет 83%, но она может быть использована только для прогнозирования банкротства промышленных предприятий.

Анализ конкурентоспособности и риска финансовой дестабилизации предприятия надо интегрировать в ССП анализа эффективности „Balanced Scorecard Analysis” (рис.1). представленных моделей показывает, что для прогнозирования кризисов в предприятиях можно выделить следующие индикаторы: активы, чистая прибыль, собственный капитал, денежные средства, кредиторская и дебиторская задолженности.

Применение разных вариантов и моделей для анализа риска кризисов на предприятиях обусловлено необходимостью повышения эффективности и

результативности деятельности предприятия в условиях динамично меняющейся внешней среды.



Рис. 1. Модель интеграции показателей в системе Balanced Scorecard Analysis

Список использованной литературы

1. Тимчев М.Л. „Финансово-стопански анализ-практически курс, С.,”Тракия – М”, 2006 год.
2. Тимчев, М., УНСС – г.София, Н.Логинава, СПбГИЭУ г. Санкт Петербург, Формализованные модели прогнозирования кризисов в микроэкономических системах, научный доклад, МНПК – г. София, УНСС, Кафедра „Бухгалтерский учет и анализ”, 2010 год.
3. Altman E. Financial Ratios, Discriminate Analysis and the prediction of Corporate Bankruptcy // Journal of Finance. 1968. N 22 (September).
4. Beaver W.I. Financial Ratios as Predictors of Failure // Supplement to Journal of Accounting Research. 1966. p. 71 – 127.
5. Fitzpatrick P.J. Comparison of the Ratios of Successful Industrial Enterprises with Those of Failed Companies. Washington, DS: The Accountants Publishing Co., 1923.
6. Fitzpatrick P.J. Symptoms of Industrial Failures. Washington, DS: Catholic University of America Press, 1931.
7. Winakor A., Smitir R. Changes in Financial Structure of Unsuccessful Firms. Bureau of Business Research. USA: University of Illinois Press. 1935.

АНАЛІЗ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПОТЕНЦІАЛУ ПІДПРИЄМСТВА: АКТУАЛЬНІ МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ДОСВІД

Посилення конкуренції обумовлює потребу у поглибленні наукових досліджень з пошуку сучасних способів управління конкурентоспроможністю підприємства. Ефективне управління конкурентоспроможністю підприємства значною мірою залежить від вміння максимально вдало застосовувати методіку аналізу потенціалу підприємства. Це дозволяє використати в своїх інтересах ринкову ситуацію, що склалася або може скластись на визначений проміжок часу, для збільшення виробництва, надання послуг, товарообігу та одержання максимального прибутку щодо підтримання та підвищення конкурентоспроможності з використанням обмеженого обсягу ресурсів.

Структура потенціалу є ключовим чинником, що характеризує тип підприємства. Перевага частки ресурсних або інноваційних можливостей накладає відбиток на стратегії поточної діяльності підприємства, а також на перспективи її розвитку.

Зазначимо, що характерною особливістю ефективного управління ресурсним потенціалом є, в першу чергу, оцінювання ефективності використання ресурсів підприємства, де корисний результат діяльності підприємства порівнюється з витратами на отримання цього корисного результату. Корисний результат розглядається як ефект, який може бути економічним, у вигляді прибутку підприємства, та соціальним, у вигляді забезпечення формування кращого рівня життя для людини. Ресурсний метод аналізу стану виробництва поступово одержує загальне визнання й усе частіше практично застосовується при обґрунтуванні управлінських рішень. Але аналіз існуючих теоретико-методологічних підходів до оцінки конкурентоспроможності економічного потенціалу підприємства показав, що найбільш поширеною є оцінка потенціалу на основі фактично досягнутих значень фінансово-економічних показників підприємства. На наш погляд, такі теоретико-методологічні підходи не відповідають економічній сутності категорії «економічний потенціал підприємства». Об'єктом оцінки мають бути потенціальні можливості виробництва матеріальних благ і послуг. При цьому оцінці підлягає або загальний розмір економічного потенціалу, або його активної частини. Оцінка економічного потенціалу може бути або інтервальною (наприклад, річною), або сумарною за весь період, що дорівнює його середньому циклу відтворення.

Ресурсні можливості досягнення підприємницьких цілей залежать від наявності первісного капіталу, бізнес-ідей, забезпеченості факторами виробництва. До загальних доступних ресурсів, що забезпечують підприємницький потенціал, відносять: фінансові, трудові, природні ресурси; сировину, технології, матеріали; нормативну, навчальну, ринкову інформацію; спеціалізовану освіту і підтримку [1, с.25].

В сучасних умовах формування конкурентоздатного 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 процесу формування конкурентоспроможного потенціалу дозволяють визначити шляхи забезпечення і підвищення конкурентоспроможності потенціалу підприємства та допоможуть прийняти більш виважені стратегічні рішення.

На нашу думку, рівень конкурентоспроможності господарського потенціалу безпосередньо залежить від рівня фінансової стійкості підприємства, оскільки елементи, що входять до складу господарського потенціалу підприємств, мають у своїй структурі

складові показника фінансової стійкості. Рівень фінансової стійкості підприємства вказує на підвищення або нестачу власних коштів, які, в свою чергу, відображають рівень інвестиційної діяльності підприємства, виробничих потужностей та ступень залежності від залучених коштів. Надлишок або нестача власних, середньострокових і довгострокових джерел формування запасів і витрат прямо впливає на рівень ресурсно-сировинної забезпеченості виробничого процесу, що в повній мірі відображається на господарському потенціалі підприємства та його конкурентоспроможності. Надлишок або нестача загальної величини основних джерел для формування запасів і витрат матиме позитивний або негативний вплив на всі складові господарського потенціалу підприємства ефектом ланцюгової реакції.

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.

Система показників, що характеризує потенціал організації, є сукупністю взаємопов'язаних факторів, які комплексно відображають стан і розвиток даного потенціалу. Склад показників системи залежить від багатьох умов (цільова спрямованість аналізу, вид і форма організації, галузеві особливості), а розробка системи показників завжди носить творчий характер. Збалансована система показників як інструмент стратегічного управління має охоплювати усі групи показників з реалізації функцій управління - від планування стратегії до контролю за процесами виконання стратегії [2, с. 155], але в будь-якому випадку система показників, що розроблена для цілей конкретного аналізу, має задовольняти ряду вимог.

Методологічне значення мають такі вимоги, як: широта охоплення показниками системи всіх сторін досліджуваного явища; змістовний взаємозв'язок даних показників; формальний взаємозв'язок, тобто логічне розгортання одних показників з інших. Виходячи з цих вимог до системи показників для аналізу економічного потенціалу з позицій конкурентоспроможності виявилось можливим розширити поняття «економічний потенціал» до поняття «сукупний потенціал». При цьому набір локальних потенціалів складається з урахуванням подальшої оцінки конкурентних переваг організації.

Наприклад, розглядаючи фінансово-економічну діяльність з позиції конкурентоспроможності, виявлення факторів виробництва (організаційно-технічний потенціал і інші підсистеми) необхідно проводити з точки зору їх впливу на результат фінансово-економічної діяльності, але при цьому враховувати і зворотний зв'язок, тобто вплив результативних показників на показники, що характеризують окремі складові сукупного потенціалу системи.

Побудова в загальному вигляді економіко-математичної моделі системи здійснюється на основі якісного аналізу визначенням математичних форм усіх рівнянь і нерівностей системи. На даному етапі за допомогою різних методів мають бути визначені коефіцієнти всіх рівнянь і нерівностей, функції мети та параметри обмежень.

Використання моделі передбачає дослідження окремих параметрів економіко-математичної моделі (коефіцієнтів, обмежень), які характеризують ті чи інші фактори виробництва, визначають значення функції. Порівняння цих показників з фактичними, базовими та іншими дозволяє оцінити підсумки господарювання, вплив факторів на зміну результативних показників, визначити джерела і обсяг невикористаних внутрішньогосподарських резервів.

Даний методичний підхід до аналізу має суттєві переваги в порівнянні з іншими: він забезпечує комплексність і цілеспрямованість дослідження; пропонує методологічно обґрунтовану схему пошуку резервів підвищення конкурентоспроможності організації, дає об'єктивну оцінку результатів фінансово-економічної діяльності, оперативність,

дієвість, обґрунтованість, точність аналізу і його висновків. Отримана економіко-математична модель може багаторазово використовуватися для економічного аналізу і служити добрим інструментом обґрунтування управлінських рішень.

Аналіз результативних показників локальних потенціалів пропонується проводити за оригінальною методикою з використанням канонічної кореляції.

На відміну від традиційного кореляційно-регресійного аналізу, канонічний аналіз (метод канонічних кореляцій) дає змогу визначити вплив чинників не на один результативний показник, а на декілька, що підвищує практичну значущість розрахунків.

У процесі дослідження зроблено спробу розв'язати такі основні завдання: оцінити тісноту канонічної кореляції між групами ознак, перевірити статистичну надійність; скоротити кількість показників, які впливають на основні критерії зміни конкурентоспроможності економічного потенціалу підприємства. Методику апробовано на матеріалах діючих підприємств. Результативним показником було обрано ділову активність та рентабельність. Рівень ділової активності має вимірюватися за допомогою коефіцієнта оборотності запасів. Його зростання свідчить про посилення ділової активності і конкурентоспроможності економічного потенціалу.

Поліпшення ділової активності обумовлює збільшення генерування прибутку, тому в якості другого результативного показника обрано рентабельність активів, виходячи з чистого прибутку.

Аргументами впливу на зміну вказаних критеріїв конкурентоспроможності економічного потенціалу обрано сім латентних (прихованих) чинників, сукупність яких структурована за критеріями:

- виробничий потенціал базового підприємства (частка запасів у загальному обсязі оборотних активів підприємства; товарна ресурсомісткість обсягу продажів);
- окремі аспекти фінансового стану, що залежить від формування та використання виробничого потенціалу (коефіцієнт фінансування запасів; коефіцієнт загальної ліквідності; коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості);
- раціональне формування операційних витрат (рівень операційних витрат на одну гривню обсягу продажу; коефіцієнт співвідношення інших операційних доходів та інших операційних витрат).

Інноваційний процес, що спрямований на втілення завершених наукових досліджень і розробок та інших науково-технічних досягнень у практичну діяльність підприємства, має удосконалити управління економічним потенціалом підприємства відповідно до реалізації його цілей, чіткості і злагодженості взаємозв'язків підсистем і пошуку прихованих резервів потенціалу конкурентоспроможності. Ситуаційний підхід у вирішенні вищезначених завдань [3, с.114], спрямований на розгляд альтернативних варіантів прогнозованого значення ефективності та його розрахунок на основі застосування ситуаційних моделей дозволяє з'ясувати, як саме вплив середовища може змінювати потенціал підприємства зокрема його ефективність відповідно до зміни параметрів сценарних моделей розвитку конкурентоспроможності.

Список використаних джерел

1. Бутенко А.І. Рівень потенціалу малого підприємництва в Одеському регіоні та напрямки активізації його використання: монографія/А.І. Бутенко, І.М. Сараєва, Н.І. Носова; Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України. – Одеса: Інтерпрінт, 2013. – 112 с.
2. Михайлушкін, П.В. Проблеми модернізації збалансованої системи показників як інструменту оцінювання ефективності функціонування корпоративних структур / П.В. Михайлушкін, П.В. Журавльов, А.Л. Полтарихін // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 1 (163), – с.155-161
3. Полянська А.С., Бабенко В.В. Оцінювання потенціалу розвитку промислових підприємств на основі побудови ситуаційних моделей // Формування ринкових відносин в Україні. Збірник наукових праць №5(144). – Київ, 2013, С. 109-115.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ, УТРИМУВАНИХ ДЛЯ ПРОДАЖУ, В ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Результатом діяльності більшості підприємств є отримання прибутку. Отримати його підприємство може завдяки здійсненню як операційної, так інвестиційної та фінансової діяльності. Саме бухгалтерський облік та фінансова звітність забезпечують надання повної та правдивої інформації про діяльність підприємства внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Загальна проблема обліку та звітності полягає в створенні такого інформаційного забезпечення, яке дає можливість достовірно та повно відображати усю діяльність підприємства та дійсно впливати на прийняття управлінських рішень. Особливою проблемою обліку та фінансової звітності виступають операції, що пов'язані з рухом необоротних активів, утримуваних для продажу.

Проблемним питанням обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, присвячено багато праць вітчизняних вчених. Серед них слід відмітити роботи таких науковців, як Л. Городянська, З. Задорожний, Я. Крупка, С. Хома та багато інших. Всі вони зробили значний внесок у розвиток бухгалтерського обліку, в тому числі і в облік необоротних активів. Але незважаючи на плідні рішення, деякі питання обліку та відображення цих активів в фінансовій звітності залишаються дискусійними та потребують удосконалення.

Метою даної роботи є дослідження відображення в фінансовій звітності реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, аналіз змісту нормативних джерел стосовно надання такої інформації, виявлення невідповідності в них стосовно відображення таких операцій та надання рекомендацій щодо його поліпшення.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до інвестиційної діяльності відносяться операції з придбання та реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів [2]. До еквівалентів грошових коштів, в свою чергу, відносять короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості. З вище наведеного, на нашу думку, не виникає сумніву, що доходи та витрати від реалізації необоротних активів слід відображати у складі інвестиційної діяльності.

Однак у зв'язку з введенням П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» операції з реалізації деяких необоротних активів слід розглядати як операційну діяльність. Тому що, якщо такі необоротні активи відповідають вимогам, наведеним в цьому стандарті, вони визнаються утримуваними для продажу, та перестають визнаватися у складі необоротних активів [3]. Дійсно, вони підпадають під визначення оборотних активів, до яких відносять 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* [2]. Тому при відображенні реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу слід використовувати рахунки: 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» та 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» [4].

Відображення операцій з реалізації необоротних та оборотних активів завершується наданням інформації про дані операції у фінансовій звітності для прийняття управлінських рішень стосовно доходів, витрат та руху грошових коштів від здійсненої діяльності підприємством.

Саме у звіті про фінансові результати відображається інформація про доходи та витрати операційної та інвестиційної діяльності, а рух грошових коштів від цих видів діяльності – у звіті про рух грошових коштів (табл. 1).

Таблиця 1

Відображення інформації про реалізацію необоротних активів, утримуваних для продажу, у фінансовій звітності

Вид діяльності	Звіт про фінансові результати	Звіт про рух грошових коштів
01	02	03
операційна	дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та групи вибуття; собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття;	X
неопераційна (інвестиційна)		Непрямий метод заповнення Прибуток (збиток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття Прямий та непрямий метод заповнення
інвестиційна		Надходження грошових коштів від продажу необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів.

Таким чином, при складанні звіту про фінансові результати дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу відображається у статті «Інші операційні доходи». У статті «Інші операційні витрати» відображаються собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття.

У статтях «Інші доходи» та «Інші витрати» відображаються відповідно інші доходи та витрати, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [5].

При заповненні звіту про рух грошових коштів непрямим методом у статті «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій» у графі «Надходження» відображається збиток, у графі «Видаток» – прибуток, крім усього іншого, від продажу, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, інші прибутки і збитки від інвестиційної діяльності [5].

Також, при визначенні змін статей оборотних активів не враховується зменшення статей наслідок переведення оборотних активів до складу групи вибуття, збільшення дебіторської заборгованості внаслідок відображення операцій з реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття і зменшення зазначеної дебіторської заборгованості внаслідок її погашення. А при визначенні у статті «Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань» змін поточних зобов'язань також не враховуються зміни в складі поточних зобов'язань, які є наслідком негрошових операцій з включення поточних зобов'язань до групи вибуття [5].

Не зважаючи на те, що рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу змін у статтях розділу балансу «Необоротні активи» та статті «Поточні фінансові інвестиції», у статті «Надходження від реалізації необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття.

На підставі аналізу заповнення звіту про фінансові результати та звіту про рух грошових коштів можна зробити висновок, що в різних звітах одна і та ж операція, а саме операція з реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, відносяться до різних видів діяльності підприємства. На нашу думку, необхідно привести у відповідність нормативні джерела стосовно відображення такої операції у фінансовій звітності. Також ми вважаємо, що виходячи з економічної сутності та первісного визнання, а не з юридичної форми, даних активів, їх слід враховувати у складі необоротних активів, а операцію реалізації таких активів розглядати як результат інвестиційної діяльності.

Дійсно, вітчизняні науковці в своїх працях наводять тезу стосовно невідповідності визнання необоротних активів, утримуваних для продажу, оборотними, а їх продаж – операційною діяльністю. Так С. Хома, вважає нераціональним використання рахунка 2 класу для відображення даних активів, так як за економічною сутністю вони мають довгостроковий характер і залишаються засобами праці незалежно від часу списання їх вартості на витрати [6, с. 20]. Такої ж думки додержуються З. Задорожний і Я. Крупка. Задорожний З. стверджує, що кореспонденція рахунків з обліку реалізації основних засобів виступає не в повній мірі обґрунтованою [7, с. 13]. На думку Я. Крупки, внесені зміни в облік реалізації необоротних активів мають певні розбіжності, а також викликають додаткові питання [8, с. 28].

Таким чином, усе перелічене вище доводить про необхідність внесення змін в облік реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, надання такої інформації в фінансовій звітності та приведення у відповідність нормативну базу, що стосується такої операції.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> – Назва з екрану
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> – Назва з екрану
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologennya-standart-buhgalter911-1021493.html>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.11.99 № 291. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/instrukciya-pro-zastosuvannya-1021038.html>
5. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс]: затв. Наказом М-ва фінансів України від 28.03.2013 р. №433. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-schodo-1024176.html> – Назва з екрану.
6. Хома С. Особенности учета необоротных активов, содержащихся для продажи// Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. № 4. – С. 20-24.
7. Задорожний З. Проблемные вопросы учета движения материальных необоротных активов// Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16
8. Крупка Я. О нормативно-правовом регулировании учета инвестиционной деятельности предприятий // Бухгалтерский учет и аудит. – 2009. – № 3. – С. 22-29.

ОБЛІК ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

Європейський вибір України потребує від неї стандартизації національної системи бухгалтерського обліку та складання звітності, що є інформаційною базою для прийняття важливих управлінських рішень. У Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку дотримано вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності з урахуванням економічних, правових, податкових особливостей нашої держави, але існують певні невідповідності національних стандартів міжнародним, у тому числі в частині обліку запасів.

Фінансова звітність українських компаній все частіше стає об'єктом вивчення і аналізу інвесторів, кредиторів та інших користувачів. У країні створюються акціонерні товариства, корпорації, відбувається їх злиття та придбання. При цих умовах фінансова звітність компаній, залучених в тому або іншому ступені у процес глобалізації, є фундаментом для ухвалення управлінських рішень. [4, с.129]

Реформування національної системи обліку вимагає від фахівців не тільки знань міжнародних стандартів, але і дослідження ступеня повноти їх використання, аналізу невідповідності національних стандартів положенням міжнародних, виявлення причин таких невідповідностей та можливості їх усунення. [5, стор.231]

Запаси є найбільш значною частиною активів підприємства. Вони займають домінуючу позицію у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, їх облік і оцінка впливають на результати господарської діяльності підприємства та на розкриття інформації про його фінансовий стан.

Облік наявності та руху запасів в Україні здійснюється лише на рахунках у системі постійного обліку запасів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [1]. Але, оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не повинні суперечити їм, неможливо не звернути увагу на Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [2].

З метою аналізу спільних та відмінних особливостей цих положень, необхідно виконати їх порівняння.

Оскільки національні стандарти розроблялися на основі міжнародних, тому П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» мають такі спільні моменти:

- терміни, що використовуються в стандартах – запаси, чиста вартість реалізації;
- визначення поняття «запаси»;
- методи оцінювання запасів при їх вибутті;
- оцінка запасів на дату балансу;
- розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Проте, між П(С)БО та МСБО існують певні відмінності.

Визначення терміну «запаси» в обох стандартах практично аналогічні, проте згідно національного стандарту до запасів відносяться також активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Таке доповнення є доцільним, оскільки запаси також використовуються на підприємстві для потреб управління, під час заготівлі, збереження та збуту.

Також існують деякі несхожості щодо сфери застосування стандартів. Перелік видів діяльності і суб'єктів господарювання, що не застосовують МСБО 2 щодо оцінки запасів по справедливій вартості набагато ширше, ніж наведений в П(С)БО 9. МСБО 2 визначає

свої вимоги щодо оцінки запасів для вказаних суб'єктів господарювання. Таке доповнення у МСБО 2 є доречним через специфіку вказаних видів господарської діяльності.

Проводячи аналіз класифікації запасів, видно, що П(С)БО 9 містить детальніший перелік активів, які визначаються запасами. МСБО 2 не виділяють в окрему групу запасів малоцінні та швидкозношувані предмети на відміну від П(С)БО 9. Для МСБО 2 особливим у цьому питанні є професійна думка бухгалтера.

Вимоги в частині первісної оцінки запасів за МСБО 2 та П(С)БО 9 дещо не збігаються. Тому ми розглянемо це детальніше у табл.1

МСБО 2 «Запаси»	П (С)БО 9 «Запаси»	Висновок
Оцінка запасів при надходженні		
<p>Собівартість запасів повинна включати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - всі витрати на придбання (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); - витрати на переробку (витрати пов'язані з одиницями виробництва); - інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. 	<p>Первісною вартістю запасів:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/ установі; транспортно-заготівельні витрати, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях; б) що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П (С)БО 16 «Витрати» [3]; в) що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість; г) отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість. 	Не збігаються

У МСБО 2 поняття «первісної вартості» відсутнє, а первісна вартість придбання запасів, згідно П(С)БО 9, залежить від джерела придбання: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу підприємства, одержані безоплатно підприємству, тримані у результаті обміну на подібні запаси. Така конкретизація шляхів визначення первісної вартості в залежності від джерела придбання сприяє більш достовірній оцінці запасів та відображенню інформації у фінансовій звітності.

У П(С)БО 9 та МСБО 2 наведено перелік витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витратами підприємства. Але і тут є деякі незначні відмінності. Так, згідно з 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 згідно з 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».

Крім цього, є декілька положень, які наведені у МСБО, але відсутні у П(С)БО.

Таким чином, у МСБО 2 розкривається питання витрат, пов'язаних з переробкою запасів. У П(С)БО 9 вказані пункти розглядаються у П(С)БО 16 «Витрати».

Також МСБО 2 передбачає можливість створення резерву знецінення запасів (особливо для тих, які реалізуються за твердим контрактом). А в П(С)БО 9 таке положення відсутнє. МСБО 2 не дозволяє включати до витрат на придбання запасів курсові різниці, що виникають унаслідок останнього придбання запасів, у П(С)БО 9 таке питання взагалі не розглядається, але у П(С)БО 21 «Курсові різниці» подібне положення відповідає МСБО 2. Воно передбачає сторнування збитків вад знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає. Згідно з П(С)БО 9, у подібному випадку раніше визнані витрати не стернуються, а визнаються доходом.

Обсяг інформації про запаси, що розкривається, згідно з МСБО 2 «Запаси», є значно ширшою порівняно з П(С)БО 9. Так, у фінансових звітах, згідно з МСБО 2 «Запаси», потрібно розкривати:

а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;

б) загальну балансову вартість запасів і балансову вартість відповідно до класифікацій, прийнятих для суб'єкта господарювання;

в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації;

г) балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;

д) суму будь-якого часткового списання, визнану як витрати періоду;

е) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;

ж) обставини або події, які спричинили сторнування часткового списання запасів;

з) балансову вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.

Детально дослідивши положення, які містяться у МСБО 2 та П(С)БО 9, встановлено, що існує низка відмінних ознак: у термінологічному словнику; у класифікації запасів; у оцінці запасів при їх надходженні; у відображенні інформації про запаси у фінансовій звітності. Таким чином, можна зробити висновок, що питання уніфікації П(С)БО 9 до МСБО 2 вимагає суттєвих доопрацювань і доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання, з метою удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні.

Список використаних джерел

1. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

2. Про затвердження Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. – Режим доступу: <http://www.rada.com.ua/rus/ifrs/u2/>

3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0020>.

4. Організація обліку: підручник / М.В. Кужельний, С.О. Левицька. – К.: «Центр учбової літератури», 2010. – 353 с.

5. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів /Ф.Ф. Бутинець та ін. [під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.