

Міністерство освіти і науки України

Тернопільський національний

економічний університет



*МАТЕРІАЛІВ ІІ МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-  
ПРАКТИЧНОЇ ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЇ*

**«ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І КОНТРОЛЬ:**

**ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ»**

*ТОМ 1*



**20 листопада 2017 р. м.Тернопіль**



УДК 657

ISBN 978-966-654-475-2

**О-17 Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 20 листопада 2017 р.). Том 1. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 220 с.**

**Керівництво оргкомітету:**

**Крисоватий А. І.** – д.е.н., професор, ректор; Тернопільський національний економічний університет;  
**Задорожний З.-М. В.** – д.е.н., професор, проректор з наукової роботи; Тернопільський національний економічний університет;  
**Панасюк В. М.** – к.е.н., доцент, декан факультету обліку і аудиту; Тернопільський національний економічний університет;  
**Лучко М. Р.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку у державному секторі економіки та сфері послуг; Тернопільський національний економічний університет.

**Редакційна колегія:**

**Bartosiewicz Sławomir** – Dr. hab., inż prof., Kierownik Zakładu Logistyki Przedsiębiorstw, Wydział Logistyki Wojskowej Akademii Technicznej w Warszawie, Polska; **Henning Dräger** – Director Integrated Reporting Business Networks and Innovation, London, England; **Korzeb Zbigniew** – Dr. hab., Kierownik Katedry Finansów i Rachunkowości, Politechnika Białostocka, Wydział Zarządzania, Białystok, Polska; **Lebedinsky Alex** – dr., Associate Professor, Economics Department, Gordon Ford College of Business, Graduate Program Coordinator for the Master of Arts in Applied Economics, Western Kentucky University, USA; **Michalczyk Anna** – Dr. hab., dziekan, Wydział Nauk Społecznych WSliE TWP w Olsztynie, Polska; **Vovchuk Nataliia** – Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Country Representative, Ukraine; **Waściński Tadeusz** – Dr. hab., prof. nzw. inż., wydział zarządzania Politechnika Warszawska, Polska; **Бондар М. І.** – д.е.н., професор, кафедра обліку і оподаткування, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Гуцайлюк З. В.** – д.е.н., професор, Національний університет «Львівська політехніка»; **Давидов Г. М.** – д.е.н., професор, декан факультету обліку та фінансів, Центральноукраїнський національний технічний університет; **Даньків Й. Я.** – к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту, ДВНЗ «Ужгородський національний університет»; **Єфіменко В. І.** – к.е.н., професор, головний редактор, науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит»; **Кіндрацька Л. М.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Крупка Я. Д.** – д.е.н., професор, кафедра обліку у виробничій сфері, Тернопільський національний економічний університет; **Кузьмінський Ю. А.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Куцник П. О.** – к.е.н., професор, ректор; Львівський торговельно-економічний університет; **Лазаришина І. Д.** – д.е.н., професор, кафедра обліку і оподаткування Національного університету біоресурсів та природокористування; **Остап'юк М. Я.** – к.е.н., професор, завідувач кафедри обліку, аудиту і фінансів Карпатського інституту підприємництва Університету «Україна»; **Панков Д. О.** – д.э.н., професор, заведующий кафедрой бухучета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет; **Петрик О. А.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Пилипів Н. І.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки, Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника; **Проскуріна Н. М.** – д.е.н., професор, кафедра обліку та аудиту, ДВНЗ «Запорізький національний університет»; **Пушкар М. С.** – д.е.н., професор, кафедра аудиту, ревізії та аналізу, Тернопільський національний економічний університет; **Рожелюк В. М.** – д.е.н., доцент, кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет; **Рудницький В. С.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту, Львівський інститут банківської справи Національного банку України; **Хорунжак Н. М.** – д.е.н., доцент, кафедра обліку у державному секторі економіки та сфері послуг, Тернопільський національний економічний університет; **Шайкан А. В.** – д.е.н., професор, директор, Криворізький економічний інститут, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Шигун М. М.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

**Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету  
(протокол № 3 від 15.12.2017 р.)**

Збірник містить тези доповідей учасників II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 20 листопада 2017 р.) з актуальних проблем і основних напрямків розвитку бухгалтерського обліку, контролю, аналізу, аудиту та оподаткування відповідно до потреб управління підприємствами, установами, організаціями. Автори акцентують увагу на найбільш характерних тенденціях, закономірностях і перспективах використання новітніх напрямів розвитку обліково-аналітичної системи в Україні та світі.

Збірник праць Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» буде корисним для студентів, слухачів магістратури, аспірантів, науковців і практиків.

**Відповідальність за зміст і достовірність публікацій покладається на авторів наукових доповідей.  
Точки зору авторів публікацій можуть не співпадати з точкою зору редколегії збірника.**

© Автори тез, 2017  
© ТНЕУ, 2017



## Зміст

### 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СИСТЕМА ЗНАНЬ: ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ

Арпентьева М.Р. ТРАСФОРМАЦИИ СИСТЕМ УЧЕТА: ОТ МОНОСУБЪЕКТНОГО КОНТРОЛЯ К ИНТЕРСУБЪЕКТИВНОМУ УПРАВЛЕНИЮ .....	10
Головай Н.М., Ясишена В.В. ДО ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЯК ФАКТОРА УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ .....	13
Голочалова И. Н., Цуркану В.И. ВЛИЯНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ СТАНОВЛЕНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА .....	16
Гриник О.І., Воронецкий М.А. ДЕБИТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ: ЇЇ ЗНАЧЕННЯ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	19
Зиль М. І. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА .....	21
Мышковец Ю. А. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ ЦЕЛЕВОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ (TARGET COSTING) .....	24
Остаев Г.Я. УЧЕТ И ГРУППИРОВКА ЗАТРАТ ПО НАПРАВЛЕНИЯМ ВЛИЯНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ДЕЙСТВИЙ .....	26
Пилипенко Л.М. ПРИНЦИП ОБАЧНОСТІ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ .....	29
Полятикіна Л. І., Демидов В. О. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИНТЕТИЧНОГО ОБЛІКУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ .....	31
Пушкар М.С. ЗАКОНИ ПІЗНАННЯ І РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ СИТЕМИ .....	33
Хомин П.Я. ПІДМІНА ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЙОГО ТЕОРІЇ.....	35
Хорунжак Н.М., Власенко Ю.О. ОСОБЛИВОСТІ ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ ОРЕНДИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ .....	37



Цуркану В.И., Голочалова И.Н.

ПУТИ РЕФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ .....	40
--	----

## 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ПРОЦЕСІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

Боліновська Н.Я.

АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ В ОБСЛУГОВУВАННІ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ .....	44
---	----

Дуда Т.Т.

ОРГАНІЗАЦІЯ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА .....	46
---	----

Кафка С.М.

СПРАВЕДЛИВА ВАРТІСТЬ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОГАЗОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	49
--	----

Коротчаев С.Л.

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В БЕЛАРУСИ: ПРОБЛЕМЫ СОСТАВЛЕНИЯ И АУДИТА.....	52
--	----

Кошолоп Я.П.

ПРОБЛЕМИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС ДО ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ .....	55
---	----

Леженко Л.І., Чухра К.І.

ОСНОВНІ ВІДМІННОСТІ ТА ТОТОЖНІТЬ ЗВУТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН ЗА МСБО (IAS) 1 ТА НП(С)БО 1 .....	58
--	----

Самедова Л.Р.

ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ.....	60
---	----

Шафранська Л.Т.

АДАПТАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ.....	63
---	----

Ямборко Г.А.

ВПЛИВ ПРОЦЕСУ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА НА ЯКІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ УКРАЇНИ .....	66
--	----



### **3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ТА СВІТОВА ПРАКТИКА**

<b>Serbin Sergei, Serbin Alexander</b> <b>PROJECT OF SUSTAINABILITY AND NATIONAL COMPETITIVE ADVANTAGE IN THE MINING INDUSTRY IN AUSTRALIA .....</b>	<b>70</b>
<b>Абдуллаева М.Н.</b> <b>РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНИИ ОРГАНИЗАЦИЕЙ .....</b>	<b>74</b>
<b>Бенько І.Д., Дума Г.Й.....</b>	<b>77</b>
<b>ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ОРГАНАХ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ.....</b>	<b>77</b>
<b>Верезубова Т.А.</b> <b>СОСТАВ И ОЦЕНКА КАПИТАЛА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ БЕЛОРУССКИХ СТРАХОВЩИКОВ .....</b>	<b>79</b>
<b>Виногоров Г.Г.</b> <b>ВНЕДРЕНИЕ В ПРАКТИКУ РАБОТЫ БЕЛОРУССКИХ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ СОСТАВЛЕНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК НЕОБХОДИМОЕ УСЛОВИЕ ПОВЫШЕНИЯ ИХ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ .....</b>	<b>83</b>
<b>Глухова В.І., Наумчик А.Б.</b> <b>ІНФОРМАТИВНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ .....</b>	<b>86</b>
<b>Гриценко О.І.</b> <b>ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ ФОРМУВАННЯ В ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ НА ЯКІСТЬ ОБСЛУГОВУВАННЯ .....</b>	<b>88</b>
<b>Іванечко Ю.М.</b> <b>ДО ПИТАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ В ОБЛІКУ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ .....</b>	<b>91</b>
<b>Лукановська І.Р., Горват Б.В.</b> <b>СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ</b>	<b>94</b>
<b>Лучко М.Р., Яцишин С.Р.</b> <b>ХОЛДИНГ ЯК ФОРМА ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ У ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ПРАКТИЦІ .....</b>	<b>97</b>
<b>Мазур Н.А.</b> <b>БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ПАСИВАМИ ПІДПРИЄМСТВ: СТАН ТА ПРОБЛЕМИ</b>	<b>101</b>
<b>Мельник Н.Г., Білоус В.С.</b> <b>ОСОБЛИВОСТІ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ .....</b>	<b>104</b>
<b>Онищенко О.В., Печарська А.С.</b>	



<b>ПРОБЛЕМИ ЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ .....</b>	<b>106</b>
<b>Павлов К.В.</b>	
<b>НАНОИННОВАЦИИ КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ УРОВНЯ ИНТЕНСИФИКАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА .....</b>	<b>108</b>
<b>Пилипів Н.І., Добош П.П.</b>	
<b>ФАКТОРИ, ЯКІ ВПЛИВАЮТЬ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА .....</b>	<b>112</b>
<b>Пилипів Н.І., Сологуб С.І.</b>	
<b>НЕОБХІДНІСТЬ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ РИНКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ .....</b>	<b>113</b>
<b>Подолянчук О.А.</b>	
<b>КОРИСНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ .....</b>	<b>116</b>
<b>Сайфуллаева Н.З.</b>	
<b>НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В УЗБЕКИСТАНЕ В УСЛОВИЯХ КОНКУРЕНЦИИ .....</b>	<b>118</b>
<b>Фоміна О.В.</b>	
<b>ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ .....</b>	<b>121</b>
<b>Циган Р.М.</b>	
<b>ОБЛІКОВА МОДЕЛЬ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ У ВИРІШЕННІ АГЕНТСЬКОЇ ПРОБЛЕМИ .....</b>	<b>123</b>

## **4. ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА, РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ**

<b>Буронов О.Б., Каржавов З.К., Тошимов А.Х.</b>	
<b>СТИМУЛИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ ПУТЕМ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В УЗБЕКИСТАНЕ .....</b>	<b>126</b>
<b>Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я., Яремко І.Й.</b>	
<b>ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ НА ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИХ ЗЕМЛЯХ XIV-XV СТОЛІТТЯХ .....</b>	<b>129</b>
<b>Кондратюк О.М., Лукіна Г.І., Ромакер В.С.</b>	
<b>ПДВ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ .....</b>	<b>131</b>
<b>Лучко М.Р.</b>	
<b>ОНШОР ТА ВНУТРІШНІЙ ОФШОР ЯК СПОСОБИ ТІНЬОВОЇ ЕКОНОМІКИ .....</b>	<b>132</b>



## 5. КОНТРОЛЬ, АУДИТ І АНАЛІЗ: ВИДИ ТА БАГАТОЦІЛЬОВИЙ ХАРАКТЕР В ПРОЦЕСІ СУСПІЛЬНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

Sikorska Malgorzata, Veres Somosi M., Pererva Petro COMPLIANCE AUDIT OF ANTIMONOPOLY LEGISLATION .....	135
Yury.Y. Karaleu BELARUSIAN INSOLVENCY PERFORMANCE IN 2017.....	138
Арзамасова О.В. ОКРЕМІ ПИТАННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСУВАННЯ ОСВІТИ ТА НАУКИ.....	141
Глинник Е.П. НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ МАРЖИНАЛЬНОГО АНАЛИЗА В САНАТОРНО- КУРОРТНЫХ И ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ .....	144
Данчевська І.Р. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ В УМОВАХ ФІНАНСОВОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ .....	147
Жукевич С.М. АНАЛІЗ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ .....	150
Замула І.В.,Осадча Т.С. АНАЛІЗ РЕНТИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ .....	154
Касич А.О., Куш К.А., Циган К.А. ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОСНОВА АНАЛІЗУ СТІЙКОСТІ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА	157
Косенко О.П. ТЕХНОЛОГІЧНИЙ АУДИТ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ ТЕХНОЛОГІЙ .....	159
Лемеш В.Н. НАЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ .....	162
Мошенський С.Г. КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ ЕКОНОМІЧНИХ СУБ'ЄКТІВ .....	165
Парасій-Вергуненко І.М. МАРКЕТИНГОВИЙ АНАЛІЗ КОНКУРЕНТНОГО СЕРЕДОВИЩА ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ .....	168
Перерва П.Г. КОМПЛІАЕНС-КОНТРОЛЬ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ .....	171
Петрик О.А.,Шкіренко В.В. ОСОБЛИВОСТІ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОЦІНКИ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ .....	175



<b>Пугаченко О.Б.</b> <b>ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОСНОВНОГО ЗАКОНОДАВЧОГО АКТУ УКРАЇНИ З АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ЧАСТИНІ ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ.....</b>	<b>177</b>
<b>Редченко К.І.</b> <b>РОЛЬ БІЗНЕС-МОДЕЛІ В ПРОЦЕСІ ОТРИМАННЯ АУДИТОРОМ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....</b>	<b>179</b>
<b>Рожелюк В.М., Жук Н.Т.</b> <b>ЕКСПРЕС-ДІАГНОСТИКА ФІНАНСОВОГО СТАНУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА .....</b>	<b>181</b>
<b>Халилов Ф.В.</b> <b>ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ.....</b>	<b>184</b>

## **6. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА МОДЕЛЮВАННЯ В ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННІ, АНАЛІЗІ ТА АУДИТІ**

<b>Волот О.І.</b> <b>ЩОДО ВИКОРИСТАННЯ ХМАРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ СУЧАСНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ .....</b>	<b>188</b>
<b>Гриненко Ю.І.</b> <b>ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ БАЗ ДАНИХ ДЛЯ ПОТРЕБ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ .....</b>	<b>190</b>
<b>Ельсуков В.П.</b> <b>ПРИМЕНЕНИЕ М2М ТЕХНОЛОГИЙ ПРИ УЧЕТЕ СОСТАВЛЯЮЩИХ ЗАТРАТ И РЕАЛИЗАЦИИ.....</b>	<b>193</b>
<b>Рахматов С.С., Садулаева Н.Н.</b> <b>ОСОБЕННОСТИ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....</b>	<b>196</b>
<b>Халилов Ф.В.</b> <b>ЭКСПЛУАТАЦИЯ АВТОМАТИЗИРОВАННЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....</b>	<b>198</b>
<b>Хорунжак Н.М., Гончук Л.О.</b> <b>СУТНІСТЬ ТА СУЧАСНІ УМОВИ Й ЧИННИКИ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКУ .....</b>	<b>201</b>
<b>Хўжаназаров З.Р., Султонова М.И.</b> <b>ТЕХНОЛОГИЯ КОМПЬЮТЕРНОЙ ОБРАБОТКИ УЧЕТНЫХ ЗАДАЧ НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ.....</b>	<b>204</b>
<b>Ющенко Н. Л.</b> <b>ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ЛОГІСТИЦІ .....</b>	<b>207</b>





## 7. БУХГАЛТЕР: ПРОФЕСІЙНЕ НАВЧАННЯ ТА СЕРТИФІКАЦІЯ

Мышковец Ю.А., Серета А.Е.

ПРОБЛЕМЫ ПОДГОТОВКИ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В  
РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ ИХ РАЗРЕШЕНИЯ ..... 212

Наумова Т.А., Ковалевська Н.С.

ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ ПРОФЕСІЙНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ АУДИТОРІВ..... 215



# 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СИСТЕМА ЗНАНЬ: ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ

**Арпентьева М.Р.**

доктор психологических наук, доцент  
Калужский государственный университет имени К.Э. Циолковского,  
г. Калуга, Россия

## ТРАНСФОРМАЦИИ СИСТЕМ УЧЕТА: ОТ МОНОСУБЪЕКТНОГО КОНТРОЛЯ К ИНТЕРСУБЪЕКТИВНОМУ УПРАВЛЕНИЮ

Вопросы трансформации и реформации систем учета и налогообложения ставятся и решаются на сегодняшний день на нескольких уровнях. Одна из ведущих сфер – разработка теоретического и практического уровней для перехода от монособъектного контроля к интересубъективному управлению. Этот процесс протекает на фоне более глобальной тенденции включения граждан в управление территориальными и общегосударственными проблемами, а также на фоне активной деградации и развала капитализма: с одной стороны, он возвращается в рабовладельческим отношениям, деградации и бескультурию, с другой – продвигается к посткапитализму, развитию и восстановлению культурных ценностей и культуры в целом. Посткапитализм направляет развитие сообщества и его подструктур, включая структуры учета и налогообложения к отношениям ацефаличных сообщества: жизнь без государства и без стяжательства (торговли деньгами и человеческими судьбами) становится возможной благодаря культурному ренессансу, сменяющему постмодерн.

Традиционные и современные модели управления как контроля и собственно управления существенно различны:

- традиционное управление - управляются детерминированные системы: поддерживается искусственный порядок, опора руководителей (бюрократии) на правовые нормы и деструкция правовых норм (коррупция, бюрократизация), формальная иерархия, несвободный, монологический обмен информацией и единолично решающий проблемы лидер; люди – однородное «стадо» («быдло»), потребительство как «идеология гангстера» стимулирует отношения по типу рабовладения (инволюции человечества), а «универсальные рецепты» рассмотрения жизненных ситуаций приводят систему к коллапсу, сокращению энергии и информации,

- нетрадиционные – управление саморазвивающимися системами: руководитель не мешает естественному порядку: неструктурированные группы со свободным, внешне хаотичным, диалогическим обменом информацией и коллективным принятием решений; люди и ситуации различны, взаимопомощь как отношения социального служения позволяют человечеству эволюционировать, нет единых рецептов на все случаи, полилог по поводу каждой конкретной ситуации приводит к росту энергии и информации.

Центральный вопрос современных реформ в сфере отношений государства, общества и бизнеса, в том числе в сфере учета и налогообложения, - вопрос целей и средств (форм) управления. Выделяются несколько основных линий реформирования управления, отношений государства, бизнеса и сообщества. Традиционное управление исходит из постулата «Цель оправдывает средства», типичны манипулирование / бесчестие и десакрализация, цефализация, конкуренция и подавление (капитализм). Типичны манипулирование / бесчестие и десакрализация, цефализация, конкуренция и подавление (капитализм). Попытка удержать контролирующей модус приводит к идея стабильного



развития, форсайта как долгосрочного прогноза и предотвращения «нежелательных событий». Иерархия, системный монолит, бюрократия и игры в «толпократию», консюмеризм и «усталость» - феномены контролирующего модуса управления.

Современное управление опирается на иной постулат: «Цель диктует средства», что предполагает согласование (консенсус) / уважение к ценностям, сакральность и ресакрализацию, децефализация, сотрудничество и забота (посткапитализм) . в центре процедур управления - согласование (консенсус) / уважение к ценностям, сакральность и ресакрализацию, децефализация, сотрудничество и забота (посткапитализм). Строятся гармоничные отношения, здесь-и-сейчас бытие, сопричастность и исследование (посткапитализм) Лоурархия, диалог и «роевой интеллект» (коллаборации /ситуативные ассоциации), партисипация и служение - феномены управления коллегиального, интересубъективного.

В рамках этого управления особенно важным является развитие каналов и практик участия граждан, бизнеса в управлении территориями, организациями и страной в целом в том числе в сфере учета и налогообложения. Эти практики партисипации выступают преимущественно и прежде всего как практики социального служения.

- Лидирующее положение в развитии партисипации принадлежит нравственным ценностям, партисипация означает редукцию, а где-то и просто «отмирание» правовых регуляторов отношений.
- Обязанности, обязательства в партисипации неотделимы от прав: асимметрия прав - основа (нео)рабовладельческих отношений (консюмеризма, предательства, инволюции и деструкции человека и общества).
- Обязанности человека – функция целей его жизни. Реальные цели, в отличие от целей-фикций – цели любви, служения, жизнеутверждения [1]. Собственные комфорт, благополучие и их умножение (деньги и власть, компетенции и опыт, отношения и связи) не есть цель жизни человека.

Однако, важно понимать, что одна из сложностей участия человека в жизни социума состоит в том, что человек с одной стороны зависим, а с другой стороны свободен. Когда он свободен, то часто не знает, что делать со свободой. Он включается в отношения (со)зависимости. Практики участия как практики служения дифференцируют, проясняют, уточняют отношения людей к себе и миру. Современные партисипативные подходы к управлению включают несколько основных идей: интересубъективный, например, эвергетический (evergetics) В.А. Виттиха [2; 4]; субъективный, например, «вторая демократия» (Second Democracy) А. Адлера [1]; контекстный, «глубинная демократия» (Deep Democracy) А. Минделла и М. Шупбаха [7; 8].

Эвергетика исходит из того, что управление - это «деяние блага»: человек в его повседневной жизни - актер, мотивированный к урегулированию проблемных ситуаций в процессе взаимодействия с другими актерами (достижению конкретного результата, эффективности), к гармонизации отношений в сообществе (достижению продуктивного результата) и к самореализации – самоосуществлению (достижению нужного результата) в процессе принятия решения, работе в рамках ситуативных ассоциаций, возникающих для решения тех или иных проблем. В ходе изучения и осмысления всего богатства проблемной ситуации актеры осуществляют согласование целей и ценностей как сотрудников и/или оппонентов, приходят к пониманию важности собственных вкладов в принятие и реализацию решений (своих прав и обязанностей по отношению к себе и обществу). Люди – социальные теоретики, способные к принятию лучших решений. В основе правления понимание первичности «Мы», всеединства человечества. Общность гетерогенна и реализует вклады в развитие отдельных своих членов, и, таким образом, в развитие самой себя. Цель управления определяет способ . консенсус – лучшее и наиболее оптимальное решение, которое находят участники в процессе решения управленских проблем, которое



активизирует их скрытые и «открытые» знания и умения, служа развитию человека, общества [2; 4].

Глубинная демократия исходит из того, что преграды жизни - часть пути. Глубинная демократия - процесс построения и развития реальных, включенных, нравственных отношений, а не схема статичных состояний или набор правил: она предполагает понимание того, что мир существует, чтобы помочь нам обрести свою полноту, и что люди живут для того, чтобы помочь миру обрести целостность. Следование своей, глубинной сути усиливает потенциал. Глубинная демократия - это эволюционное лидерство»: не устраняющее, а принимающее «преграды» как часть пути. Принятие разнообразия и диалога между разными точками зрения. Условием процветающего существования является не противостояние сторон — большинства и меньшинства (как в классической демократии), а справедливый и равный учет мнения каждого члена общества. Руководитель как модератор / медиатор или фасилитатор, принимает и не принимает, любит и отстраняется, заботится и игнорирует, ведомый неподдельным стремлением достичь консенсуса. Ведущий принцип мировой работы (world work) - инновационная система организации, развития и управления общественной жизнью, подразумевающая коллективное участие и совместный труд людей (от нескольких человек до миллионов людей), синхронизации и синхронизмы. Основной девиз: что внутри, то и снаружи, что вверху, то и внизу.

«Вторая демократия» опирается на управление собой: мир меняется там и тогда, где и когда меняется сам человек. Человек - субъект, мотивированный к гармоничным отношениям с собой и миром, то есть эффективности и самоэффективности, продуктивности и самопродуктивности, а также к воздействию на окружающий мир в процессе решения актуальных для него и окружавшего мира проблем (достижению нужного ему и выбранному им для жизни сообществу результата) . В процессе изучения и осмысления проблемной ситуации человек реализует свои права и свободы, наряду с обязанностями и нуждами, выступающими в качестве внутренне осмысленного должностования, регулирующего процессы согласования своих целей и ценностей с целями и ценностями других людей как сотрудников и/или оппонентов. Человек реализует собственный вклад в развитие общности и, таким образом, в развитие самого себя. Основной императив подхода: «Делай это (добро, любовь, благо) все равно!»

Ориентации акторов включают во всех случаях:

- принятие альтернативных точек зрения, учет мнения всех субъектов, вовлеченных в диалог по поводу решения проблемы, движение к консенсусу как общему решению для всех через диссенсус – обнаружение и исследование различий как «скрытых знаний»;

- на достижение общих целей – на разрешение проблемы («действенные сообщества», «ситуативные сообщества», постоянство как настойчивость и (само)эффективность и т.д.);

- на достижение/сохранение гармонии акторов друг с другом и с самими собой, многоуровневое и разностороннее понимание своих собственных нужд, возможностей и ограничений, а также возможностей и ограничений, нужд окружающего мира как мира людей, совместно которыми каждый человек как свободный и самоуправляющийся субъект и как включенный в сообщество, «действительный» член ассоциации принимает решение.

Выводы: содержательными компонентами активизации сообществ в решении насущных для них проблем учёта и налогообложения и иных сфер социально-экономических отношений являются трансформации содержания и формы отношений в организациях и сообществах [3; 5; 6 и др.].

#### Список использованных источников

1. Адлер, А. Понять природу человека. СПб: Академ. проект, 1997. 254с.
2. Арпентьева, М.Р., Моисеева, Т.В. Переговоры как интерсубъективная технология // Онтология проектирования. 2017. №1. С.102-114.



3. Бодрийяр, Ж. Усталость // Бодрийяр Ж. Общество потребления. Его мифы и структуры. М.: Культурная революция; Республика, 2006. С. 230-234.
4. Виттих, В.А. Проблемы эвергетики // Проблемы управления. - 2014. - № 4. - С. 69-71.
5. Ладягин, Ю.С. Русский административный восторг // Проблемы теории и практики управления. 2005. №3. С.8-15.
6. Порус, В.Н. Онтология культуры С. Л. Франка // Семен Людвигович Франк / Под ред. В. Н. Поруса. М. : РОССПЭН, 2012. — 589 с. С. 373-416.
7. Mindell, A. Processmind: A user's guide to connecting with the mind of god . San Francisco: Quest Books 2010.- 304 p.
8. Schupbach, M. Worldwork: Ein Multidimensionales Change Management Modell // Organisations Entwicklung, 2007. №4 P. 56-64.

**Головай Н.М.**

кандидат економічних наук, доцент

**Ясишена В.В.**

кандидат економічних наук, доцент

Вінницький навчально-науковий інститут економіки, ТНЕУ

м. Вінниця, Україна

### **ДО ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЯК ФАКТОРА УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Функціонування вітчизняних підприємств в ринкових умовах суттєво збільшує рівень ризиковості господарської діяльності та висуває на перший план проблеми забезпечення їх конкурентоспроможності та ефективності господарювання. На забезпечення вирішення цього вельми складного завдання зорієнтовані всі функції управління, в тому числі й облік, як одна з найважливіших управлінських функцій інформаційного характеру.

Методика ведення обліку щодо певного підприємства багато в чому буде визначатися його обліковою політикою. Від вибору методів ведення обліку, які будуть застосовуватися в обліковому процесі, в суттєвій мірі залежатиме розмір витрат, доходів, активів, зобов'язань та інших об'єктів обліку, що в свою чергу безпосередньо впливає на економічний стан суб'єкта бізнесу. Отож, питання розробки обґрунтованої облікової політики представляє інтерес як з теоретичної, так і з практичної точок зору.

Після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку питання розробки оптимальної облікової політики постійно знаходяться в полі зору вітчизняних вчених та практиків. Зокрема, таким питанням присвячені праці таких провідних вітчизняних науковців як Бугинець Ф.Ф., Верига Ю.А., Кірейцев Г.Г., Крупка Я., Пушкар М.С. та ін. У роботах цих провідних науковців докладно аналізуються підходи до розробки облікової політики підприємств, розкривається зміст її окремих складових частин, надається оцінка доцільності вибору тих чи інших методів обліку різних економічних об'єктів тощо. Однак, у більшості робіт висвітлення проблеми здійснюється, як правило, з позицій бухгалтерського обліку без ув'язки з проблемами управління в цілому і без орієнтації на цілі забезпечення конкурентоспроможності та подальшого економічного розвитку підприємства.

Таким чином, метою статті є визначення місця та основних завдань облікової політики в системі ефективного управління господарською діяльністю підприємства.

Зміст терміну «облікова політика» розкрито в ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1]: «облікова політика – це сукупність





принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності». Необхідно відмітити, що наведене у вищезазначеному документі визначення обмежує призначення облікової політики її використанням лише для цілей формування фінансових звітів, тобто звітності підприємства, яка спрямована головним чином на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. Водночас, на наш погляд, такий підхід є вузьким та, відповідно, не розкриває всебічні напрямки застосування даного інструменту.

Досліджуючи наказ про облікову політику будь-якого підприємства, можемо відмітити, що хоча під час формування облікової політики визначаються методи ведення саме бухгалтерського обліку, однак, фактично вони впливають не лише на обліковий процес, а й на процес реалізації інших управлінських функцій, зокрема планування, контролю, економічного аналізу тощо. Тобто можемо дійти до висновку, що облікова політика - це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються системою обліку для складання звітності, а також формування всебічного інформаційного забезпечення для ефективної реалізації функцій управління.

Вибір окремих методів обліку так чи інакше впливає на реальні процеси відтворення капіталу підприємства. Так, зокрема застосування прискорених методів нарахування амортизації необоротних активів. Завдяки вибору методів прискореної амортизації, уможливлується прискорене повернення інвестованого капіталу та відбувається створення умов для прискореного оновлення відповідних об'єктів. Водночас, використання цих методів може призвести й до негативних наслідків у вигляді зростання собівартості продукції та інших витрат, а також зниження рівня рентабельності підприємства у перші роки використання відповідних засобів праці.

Вплив на показники фінансової звітності мають не тільки методи нарахування амортизації, а й методи оцінки вибуття запасів, методи формування резерву сумнівних боргів, методи створення забезпечення майбутніх витрат і платежів тощо. У кінцевому підсумку це призводить до того, що розмір прибутку (збитку), який відображається у фінансовій звітності підприємства, носить певною мірою суб'єктивний характер, так як залежить від вибору тих чи інших облікових процедур та методів обліку.

Система бухгалтерського обліку повинна формувати інформацію, що задовольняє потреби широкого кола зацікавлених користувачів. Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною базою, на основі якої можлива підготовка різних видів бухгалтерської й іншої звітності, зокрема фінансової, управлінської, податкової, статистичної звітності перед державними органами контролю й ін. При цьому варто враховувати, що підсумкова (звітна) інформація тісно зв'язана з нормуванням, плануванням, контролем і аналізом. Виходячи з цього до складу звітної інформації повинні входити, крім фактичних даних, планові, нормативні, кошторисні показники, а також показники відхилення від них як в абсолютних, так і у відносних величинах. Отже можемо зробити висновок про необхідність зміни процесу формування облікової інформації з акцентуванням уваги на інтеграцію системи бухгалтерського обліку із підсистемами управління. Це обумовлено необхідністю задоволення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів облікової інформації, що впливає на ефективне функціонування системи управління підприємством [2].

Крім того, під час проведеного дослідження встановлено, що наявність сформованої і належним чином оформленої облікової політики є важливою умовою проведення належного якісного аудиту, оскільки в протилежному випадку забезпечити підтвердження достовірності фінансових звітів є неможливим, через невпевненість та неоднозначність у способах, процедурах та прийомах, які використовувалися під час складання звітності [6].

Разом з тим, не можна стверджувати, що процес організації облікової політики виступає дієвим інструментом впливу на обліковий процес відповідного підприємства і тим більше, що її засоби використовуються повною мірою для забезпечення необхідного рівня



економічної безпеки та стабільності суб'єкта господарювання. Докладний аналіз доцільності вибору та подальшого використання окремих елементів облікової політики проводиться лише стратегічно орієнтованими підприємствами. Такий процес є витратним і вимагає залучення не лише фахівців з обліку, а й фінансових аналітиків та інших спеціалістів. Що ж стосується більшості вітчизняних підприємств, то в ході дослідження було виявлено, що для них організація вибору тих чи інших методів обліку в цілому носить формальний характер.

Вищезазначене обумовлює необхідність у всебічному піднятті статусу бухгалтерського обліку та розкриття всіх його ще досі нереалізованих можливостей в системі управління.

Підводячи підсумок вищезазначеного можемо дійти висновку про необхідність зміни процесу формування облікової політики з акцентуванням уваги на інтеграцію бухгалтерського обліку із системою управління. Це обумовлено необхідністю задоволення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів облікової інформації, що впливає на ефективне функціонування системи управління підприємством. Використовуючи оптимальну модель облікової політики на підприємстві, менеджери створюють передумови для максимальної ефективності господарської діяльності відповідного суб'єкта бізнесу.

Під час розробки облікової політики спеціалістами підприємства мають бути враховані стратегічні напрямки його економічного розвитку та питання щодо підтримання економічної стабільності суб'єкта господарювання.

#### Список використаних джерел

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець. – [Вид. 2-ге, доп. і перероб.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
2. Головай Н.М. Удосконалення облікової політики в умовах функціонування інтегрованої системи обліку // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Вип. 30, частина 2. – С. 242-245.
3. Головай Н.М., Гордополова Н.В, Гордополов В.Ю. Розвиток парадигми бухгалтерського обліку в сучасній економічній системі // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник наукових праць Харківського національного автомобільно-дорожнього університету. – № 3 (10), том 2 – 2015. – Харків: ХНАДУ, 2015 – С. 93-98.
4. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерський облік в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С.3-7.
5. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
6. Копняк Н.І., Головай Н.М. Деякі аспекти формування облікової політики підприємства // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції: Черкаси, 18-19 квітня 2012 р. – Черкаси: ЧДТУ, 2012. – С. 41-43.
7. Крупка Я. Економічна безпека підприємства та її реалізація через систему облікових принципів / Я. Крупка // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі: Матеріали міжнар. наук.-практ. конференції. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 57–60.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-ХІV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.



**Голочалова И. Н.**

кандидат экономических наук, доцент  
Молдавский государственный университет

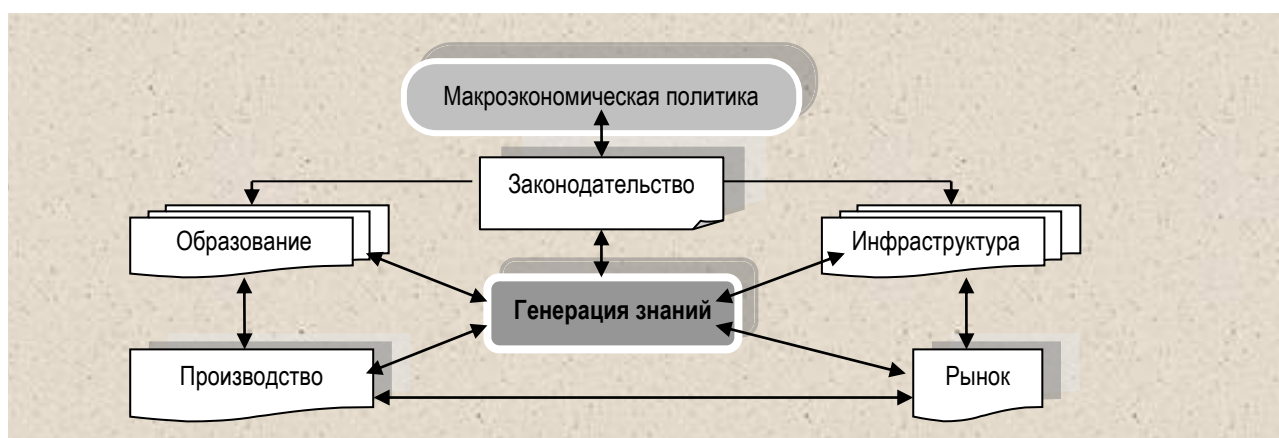
**Цуркану В.И.**

доктор экономических наук, профессор  
Молдавская экономическая академия  
г. Кишинев, Республика Молдова

## ВЛИЯНИЕ ОСОБЕННОСТЕЙ СТАНОВЛЕНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА СИСТЕМУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

На современном этапе эволюции экономики для любой экономической системы инновационная деятельность (разработка и продвижение на рынке инновации) является ключевой, поскольку ее отсутствие приведет к потере конкурентных преимуществ, и как следствие снижению эффективности деятельности, а все остальные виды деятельности квалифицируются в качестве сопутствующих. В этом контексте приведем определение инновационной деятельности: деятельность, связанная с разработкой и коммерциализацией накопленных знаний, технологий, новых продуктов или услуг нового качества (инноваций).

Для возникновения инновационной деятельности необходима мотивация (способность к творчеству – базовый источник инноваций), и экономические и социальные условия, такие как непредсказуемость и значимость экономического эффекта, изменения в промышленности или структуре рынка, распространение нового мышления в обществе, возникновение новой информации (научная, социальная и пр.). Эти условия определяют и те этапы, которые в процессе своей организации проходит инновационная деятельность: научно-исследовательский – в рамках которой доказано, что новая идея обладает потенциалом, производственный – когда создается инновационный продукт (услуга), установлен факт генерирования прибыли от внедрения инновации и возможности «истории успеха», управленческий – когда инициатива коммерциализации новации становится областью деятельности менеджера организации, регулирующий – с вовлечением в инновационную деятельность государства. Взаимозависимость этих этапов свидетельствует о системном подходе, положенном в основу такого рода деятельности, который обозначен как инновационная система (ИС). В целом ИС описывают [6], как совокупность институтов, относящихся к частному и государственному секторам и механизм их взаимосвязи (рис. 1).



**Рис. 1. Взаимосвязь основных компонентов инновационной системы**

Источник: [6]





В условиях инновационной экономики возникла потребность в исследовании сути ИС и в настоящее время, наиболее заметным в этой области исследованием является работа Б. Лундвалл, в которой приводится следующая характеристика инновационной системы:

- воплощает в себе наиболее современное понимание инновационного процесса;
- отражает важные изменения в условиях поддержания инновационной деятельности;
- исследования, проводимые в такой системе, создают надежную основу для разработки технологической и промышленной политики;
- является начальной стадией построения постиндустриального общества, основу экономики которого составляет получение и использование новых знаний [9, с. 122].

Согласно структуре ИС одним из ее компонентов является государство, влияния которого на инновационную деятельность проявляется в формировании институциональной платформы, что и нашло свое отображение в стратегиях экономического развития. С этой целью в марте 2010 года Еврокомиссия одобрила новую европейскую стратегию экономического развития на ближайшие 10 лет – «Европа 2020: стратегия разумного, устойчивого и всеобъемлющего роста» (далее, стратегия «Европа 2020») [8]. Для достижения поставленных целей в этом стратегическом документе обозначены семь направлений деятельности, в том числе: «Инновационный союз», в рамках которого должны быть решены такие задачи как: усиление использования инструментов государственной политики в целях поддержки развития инноваций, упрощение административных процедур для получения финансирования, в особенности для продвижения научных партнерств и поддержание недавно созданных компании для стимулирования их инновационных проектов. В этом контексте предусмотрено использование определенного рода финансирования путем предоставления: долговых – займы инновационным и наукоемким компаниям сектора малого бизнеса, высокотехническим средним и крупным фирмам или проводящим собственные НИОКР, а также университетам и другим научно-исследовательским организациям; долевых – доли участия (пакет ценных бумаг) рисковому капиталу на всех стадиях развития венчурной компании и для финансовой помощи бизнес-ангелов.

Поскольку Республика Молдова в 2014 году стала ассоциированным членом ЕС на базе соглашения об ассоциации, то аналогичный подход в поддержании инновационной деятельности нашел свое отражение в принятой Правительством Стратегии инновационного развития Республики Молдова до 2020 г. [4]. Другим стратегическим документом в РМ является Программа деятельности Правительства Республики Молдова на 2016-2018 годы, в которой четко обозначено строгое следование курсу ЕС в части развития деловой среды и инвестиционного климата по следующим направлениям: согласование государственной политики поддержки сектора малого бизнеса принципам SBA; содействие участию национальных бенефициаров в ряде тематических программах ЕС [5]. Согласно рекомендациям ЕС разработан и вступил в действие Закон № 179 от 21 июля 2016 г. Республики Молдова «О малых и средних предприятиях», которым введены новые понятия, само возникновение которых обусловлено становлением инновационной экономики, в том числе такие как: инновационная деятельность, бизнес-ангелы, мезонинное финансирование, фонд венчурного капитала, инфраструктура поддержки, инструменты поддержки [2]. Считаю уместным подчеркнуть, что этот новый законодательный акт учитывает современные тенденции в части государственной поддержки предпринимательства, обусловленные развитием наукоемкой экономики.

Выше изложенное позволяет сделать вывод, что для развития инновационной деятельности в рамках институциональной платформы предусматривается специфичная модель финансирования, и, как следствие, представляется актуальной проблемой разработка механизма бухгалтерского учета операций, связанных с финансированием инновационного проекта компании, ведущую инновационную деятельность.



Остановимся кратко на трех ключевых особенностях инновационной деятельности, которые и оказывают определяющее воздействие на механизм бухгалтерского учета операций, связанных с ее осуществлением. Первая особенность – это необходимость привлечения для реализации инновационного проекта инвестиций, которые предоставляют две группы инвесторов: внутренние инвесторы – это собственники идеи и инициаторы инновационного проекта (ИП), рассматривают механизм с точки зрения создания инновационного продукта; внешние инвесторы, для которых ИП является высоко рисковым (венчурным) проектом, поэтому они рассматривают процесс инвестирования с точки зрения его прибыльности и перспектив становления инновационного бизнеса, и поэтому инвестируют не непосредственно производство, а уставный (акционерный или паевой) капитал компании, который не может быть им изъят по собственному желанию до завершения срока, предусмотренного контрактом. В связи со специфичностью инновационной деятельности финансирование ИП проводится по определенным раундам и этапам, что имеет особое значение для установления механизма бухгалтерского учета по данному виду операций (вторая особенность). Ключевым моментом инновационной деятельности является воплощенная в ИП новаторская идея, оценка которой, и как следствие, ее финансирование, возможно только на базе концепции оценки по справедливой стоимости (третья особенность), что является основной тенденцией современной методологии бухгалтерского учета – методологии Международных Стандартов Финансовой Отчетности [1, с. 49-53]. В связи с этим подчеркнем, что в системе бухгалтерского учета и отчетности Республики Молдова отсутствуют условия для адекватного решения этого вопроса.

#### Список использованной литературы

1. Цуркану, В. Государственная поддержка: проблемы признания и учета. В: Монографія «Розвиток системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: інтегрований ракурс проблем»/ В. Цуркану, И. Голочалова.– Житомир: Винница, 2017, 400 с.
2. Закон № 179 от 21 июля 2016 г. Республики Молдова “О малых и средних предприятиях” [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.bnk.md/content/закон->
3. Международные стандарты финансовой отчетности (версия перевода на русский язык на 17.07. 2015) – Режим доступа:<http://www.mf.gov.md/ru/actnorm/contabil/standartraport/>
4. Стратегия инновационного развития Республики Молдова до 2020 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.asm.md/fisiere/cadru/>
5. Программа деятельности Правительства Республики Молдова на 2016-2018 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gov.md/document/attachments/>
6. Университет исследовательского и предпринимательского типа: европейский опыт для Молдовы, России и Украины (2011) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://mercury-project.eu>
7. Horizont 2020. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://ec.europa.eu/programmes/horizont2020/"](http://ec.europa.eu/programmes/horizont2020/)les/Factsheet\_budget\_H2020\_0.pdf.
8. Europe 2020. A European strategy for smart, sustainable and inclusive growth. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET ...](http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET...)
9. Lundvall B. National System of Innovation/ Towards the Theory of Innovation and Interactive Learning. – London: Pinter Publishers, 1992. – 388 p



**Гриник О.І.**

викладач

**Воронецький М.А.**

здобувач освітнього ступеня «Магістр»

Вінницький навчально-науковий інститут економіки, ТНЕУ

м. Вінниця, Україна

## **ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ: ЇЇ ЗНАЧЕННЯ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ**

При сьогодишніх темпах економічного розвитку підприємств особливо важливого значення набувають питання ефективного управління дебіторською заборгованістю, яка займає вагому частку в оборотних засобах. Існування високого надлишку обсягу дебіторської заборгованості заважає залученню коштів підприємства із обороту та сприяє затримці повноцінного розвитку виробництва. Управління дебіторською заборгованістю сприяє формуванню оптимального її розміру, виконанню термінів її погашення, зниження ймовірності непогашення дебіторської заборгованості та попередженню виникнення безнадійних боргів.

Питанням управління дебіторською заборгованістю підприємства вагому увагу присвячено в працях зарубіжних та вітчизняних учених - економістів: С. Д. Батехіна, І. А. Бланка, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, С. Грязнової, З. В. Гуцайлюка, Р. Дамарі, В. П. Завгороднього, О. Д. Заруби, В. В. Ковальова, Г. В. Савицької, Я. В. Соколова, В. В. Сопка, С. Хенка, А. Шаповалової та ін. Зокрема проблемами управління дебіторської заборгованості підприємств займалися І. Бланк, М. Білик [1], Н. Потривасєва та М. Боєнко. В рамках цих досліджень не розглядалися проблеми податкового та фінансового обліку безнадійних боргів. Проблематику створення резерву сумнівних боргів у свої дослідженнях розглядали такі науковці, як Б. Занько, Ю. Граковський, В. Карпова, Н. Проскуріна.

Управління дебіторською заборгованістю в загальному вигляді представляє собою інтегрований процес планування, організації, координації, мотивації та контролю за станом дебіторської заборгованості підприємства. Основною функцією, на якій базується процес управління дебіторською заборгованістю, є жорсткий контроль за фінансовими потоками підприємства. Мета управління дебіторською заборгованістю полягає в мінімізації її розміру та строків інкасації боргу [2]. Досягнення цієї мети здійснюється за допомогою правильно і логічно побудованого процесу управління дебіторською заборгованістю, який являє собою послідовність дій, що організовуються та реалізуються підприємством з метою мінімізації відволікання коштів в дебіторську заборгованість.

Необхідність управління дебіторською заборгованістю з метою зниження ризику виникнення простроченої та безнадійної дебіторської заборгованості виникає за умови, якщо порушені строки та стандарти, встановлені підприємством з надання кредиту покупцям. За умови порушення договірних зобов'язань строкова дебіторська заборгованість переходить у прострочену [3]. Управління простроченою дебіторською заборгованістю передбачає проведення її інвентаризації з метою аналізу можливості повернення підприємству. На цьому етапі доцільним є застосування класифікації дебіторської заборгованості за критерієм стягнення на безнадійну та сумнівну. Після виділення з існуючої дебіторської заборгованості безнадійної проводиться списання її з балансу на фінансовий результат діяльності підприємства.

Модель управління дебіторською заборгованістю містить такі складові елементи, як [3, 5]:



1) статичний аналіз фінансової інформації щодо дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання, інтерпретація значень основних фінансових показників та коефіцієнтів, що використовуються для такого аналізу;

2) динамічний (трендовий) аналіз та оцінка тенденцій розвитку ситуації з погашенням контрагентами дебіторської заборгованості;

3) обґрунтування оптимального терміну надання відстрочки оплати рахунків покупцями;

4) рефінансування дебіторської заборгованості підприємства (використання обліку векселів, факторингу та форфейтингу боргових вимог підприємства до третіх осіб для покриття поточної потреби у капіталі);

5) контроль простроченої дебіторської заборгованості та попередження формування безнадійної заборгованості тощо.

Основними умовами впровадження ефективного управління дебіторською заборгованістю мають стати забезпечення безперервної роботи підприємства; зниження обсягів вільних поточних активів, і, як наслідок, зниження витрат на їх фінансування; прискорення обігу оборотних активів; максимізація прибутку підприємства за збереження ліквідності; підвищення рівня фінансової безпеки підприємства [5].

Управління дебіторською та кредиторською заборгованістю передбачає [6]:

1) обґрунтування можливості виникнення дебіторської та кредиторської заборгованості;

2) визначення політики надання кредиту та інкасації для різних груп покупців (постачальниками) і видів продукції;

3) аналіз і ранжування покупців (постачальників) залежно від обсягів закупівель, історії кредитних відносин і запропонованих умов оплати;

4) контроль розрахунків із дебіторами (кредиторами) за відстрочену або прострочену заборгованість та вивчення причин недотримання договірної дисципліни;

5) своєчасне визначення прийомів прискорення обігу оборотних активів і зменшення безнадійних боргів;

6) забезпечення умов продажів, що гарантують надходження грошових коштів;

7) прогноз надходжень грошових коштів від дебіторів на основі коефіцієнтів інкасації.

Важливим для побудови економічного та фінансового інструментарію системи управління дебіторською заборгованістю підприємства є розроблення та впровадження ефективних механізмів управління ними, спрямованих насамперед на оптимізацію обсягів і структури дебіторської заборгованості. Ефективне управління дебіторською заборгованістю підприємств в умовах дефіциту оборотних коштів з урахуванням факторів його стратегічного розвитку та конкретних тактичних цілей є суцільним та взаємопов'язаним процесом, що передбачає побудову та застосування альтернативних концепцій управління капіталом підприємства загалом, а також методів оцінки ефективності його функціонування, адекватних умовам трансформаційної ринкової економіки України.

#### Список використаних джерел

1. Білик М.Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств / М.Д. Білик. — К.: Фінанси України, 2011. — 69 с.
2. Івченко Л.В. Інтерпретація дебіторської заборгованості за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Л.В. Івченко, В.В. Ходзицька // Фінанси, облік і аудит. — 2013. — № 1 (21). — С. 256—262.
3. Лівощко Т.В. Шляхи покращення управління дебіторською заборгованістю підприємства // Режим доступу: [http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia\\_7\\_103.pdf](http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_7_103.pdf). — 2014.
4. Москалюк Г.О. Система внутрішнього контролю дебіторської та кредиторської заборгованості: напрями удосконалення і розвитку // Ефективна економіка. — 2013. — №. 4.



5. Пінчук Т.А. Організаційно-методичні проблеми обліку дебіторської заборгованості в системі управління підприємством / А.Т. Пінчук // Ефективна економіка – 2014. – № 10. – С. 36–41.
6. Потриваєва Н.В. Значення дебіторської заборгованості як складової фінансових активів / Н.В. Потриваєва, М.В. Босенко // Економічний форум. — 2015. — №1/2015. — С. 262—268.

**Зиль М. І.**

студентка

Навчально-науковий інститут економіки та менеджменту,  
Національний університет водного господарства та природокористування  
м. Рівне, Україна

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

Головним призначенням бухгалтерського обліку та фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Важливою складовою раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика.

Метою дослідження є проаналізувати процес формування облікової політики підприємства.

Згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форм і техніки ведення бухгалтерського обліку.

Ефективність впровадження облікової політики визначається, поряд з розробкою понятійного апарату, наявністю методики її формування, яка передбачає: встановлення суб'єктів і термінів формування, визначення основоположних засад формування та реалізації облікової політики, визначення факторів впливу, побудову алгоритму дій під час формування облікової політики підприємства.

Враховуючи, що облікова політика підприємства – це, насамперед, політика власника, саме власник повинен здійснювати вибір суб'єктів, які безпосередньо будуть формувати облікову політику: бухгалтерська служба, головний бухгалтер, служба внутрішнього контролю, спеціально створена комісія, аудиторська або інша спеціалізована фірма.

З метою раціонального підходу до організації бухгалтерського обліку новоствореним підприємствам пропонується формувати облікову політику до державної реєстрації, найбільш раціональний варіант разом з бізнес-планом та підготовкою пакету установчих документів.

Аналіз правових засад бухгалтерського обліку дозволив виділити основні вимоги до формування та застосування облікової політики підприємств: законність, адекватність, гласність, ефективність, єдність [3].

Підприємства, розробляючи облікову політику, мають враховувати велику кількість факторів, обумовлених особливостями та специфікою господарської діяльності підприємства. Таким чином, облікова політика є індивідуальною для кожного підприємства.

Всі фактори впливу на формування облікової політики можна розділити на наступні групи [4, с. 250]:





1. Економіко-правове поле діяльності:
  - стан господарського, податкового, економічного, бухгалтерського та інших законодавств;
  - рівень інфляції; розвиток інфраструктури ринку;
  - інвестиційна активність, сприятливість інвестиційного клімату.
2. Правовий і організаційний статус підприємства:
  - форма власності, організаційно-правова форма бізнесу;
  - галузь і вид діяльності, кількість видів діяльності;
  - обсяги господарської діяльності;
  - виробничі, фінансові, комерційні та інші особливості підприємства;
  - рівень свободи дій у питаннях ціноутворення, поставок продукції, можливість самостійного прийняття рішень.
3. Організаційна структура підприємства:
  - організаційна структура управління;
  - наявність структурних підрозділів, взаємозв'язок між ними;
  - структура облікового апарату, розподіл обов'язків між обліковими працівниками.
4. Стратегія фінансово-господарського розвитку;
5. Кадрове та матеріально-технічне забезпечення:
  - рівень кваліфікації адміністративного персоналу та бухгалтерської служби;
  - рівень розвитку матеріально-технічної бази;
  - система матеріальної зацікавленості та матеріальної відповідальності;
  - система інформаційного забезпечення підприємства.

Згідно розділу II Методичних рекомендацій № 635, наказ про облікову політику має визначати [2]:

- 1) методи оцінки вибуття запасів;
- 2) періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- 3) порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- 4) методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- 5) вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- 6) підходи до переоцінки необоротних активів;
- 7) застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- 8) підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- 9) метод обчислення резерву сумнівних боргів;
- 10) перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- 11) порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- 12) порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- 13) сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- 14) перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- 15) перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- 16) порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- 17) дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;



- 18) базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- 19) кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- 20) періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- 21) критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- 22) підходи до класифікації пов'язаних сторін;
- 23) дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- 24) дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу;
- 25) складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- 26) періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- 27) визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- 28) спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- 29) підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду.

Для документального оформлення облікової політики підприємства використовується Положення про облікову політику, яке є базою для створення системи внутрішньої документації. Затвердження Положення про облікову політику підприємства здійснюється власником підприємства або особою, уповноваженою власником.

Отже, процес формування облікової політики підприємств включає в себе:

1. Підготовчий етап: аналіз бізнес-плану, вивчення установчих документів; оцінка стратегії підприємства, визначення тактичних і стратегічних цілей; вивчення та оцінка стану бухгалтерського обліку (для вже діючих підприємств); аналіз діючих норм законодавства з бухгалтерського обліку;
2. Визначення об'єктів облікової політики;
3. Вибір елементів облікової політики за об'єктами, визначеними на попередньому етапі;
4. Документальне оформлення;
5. Заключний етап – впровадження обраної облікової політики, контроль за її дотриманням.

Облікова політика пов'язана з фінансово-господарською діяльністю підприємств та має бути спрямована на їх розвиток і вдосконалення. Тому вона повинна ґрунтуватися не тільки на основних принципах бухгалтерського обліку, а й на загальних організаційно-управлінських принципах, які впливають на вибір істотних чинників і характеризують зв'язки внутрішніх господарських процесів.

#### Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV / [Електронний ресурс] // Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» / [Електронний ресурс] // Режим доступу : <http://195.78.68.18/minfin/control/uk/index>
3. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 –«Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. В. Барановська / Нац. аграр. ун-т.– К.,2005.– 21 с.



4. Святенко І. М. Вплив факторів на формування облікової політики підприємства / І. М. Святенко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – 2014. – Випуск II (54). – С. 246-252.

**Мышковец Ю. А.**

кандидат экономических наук, доцент  
Институт бизнеса и менеджмента технологий  
Белорусский государственный университет  
г. Минск, Республика Беларусь

### **МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ ЦЕЛЕВОГО КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ (TARGET COSTING)**

Целевое калькулирование (Target costing) представляет собой отдельный современный метод учета затрат. Его применение обусловлено тем обстоятельством, что в высоко конкурентных условиях ведения бизнеса компании вынуждены постоянно изменять дизайн и технические характеристики производимых изделий или оказываемых услуг, уделяя при этом пристальное внимание достижению их целевой себестоимости (target cost).

1. Что представляет собой целевое калькулирование (Target costing)? В наиболее общем виде его можно описать следующим образом: целевая себестоимость (target cost) определяется как разность между конкурентоспособной рыночной ценой на изделие и прибылью, которую компания планирует получить в результате его реализации. Целевая себестоимость (target cost) может представлять собой меньшую величину нежели планируемая первоначальная себестоимость производства изделия и быть достигнута со временем на стадии зрелости жизненного цикла изделия.

Необходимо отметить, что процесс изменения дизайна и технических характеристик производимых изделий и оказываемых услуг оказывает существенное влияние на продолжительность их жизненного цикла (product life cycles). Этап внесения в изделие дизайнерских и технических характеристик является критически важным для процесса учета затрат компании, так как позволяет снизить затраты именно на этой стадии жизненного цикла изделия, а не в процессе его последующего производства. Так, например, японские промышленные компании неуклонно развивают использование целевого калькулирования именно по причине его способности контролировать и снижать затраты в течение всего жизненного цикла производимых изделий.

2. Процесс внедрения целевого калькулирования в компании может быть разделен на ряд последовательных стадий:

Стадия 1. Определение характеристик изделия, которые будут гарантировать достижение приемлемого объема его продаж.

Стадия 2. Определение цены продажи изделия, которая позволит сохранить или занять желаемую долю рынка.

Стадия 3. Расчет прибыли от реализации изделия, взаимосвязанный с величинами показателей рентабельности продаж и рентабельности инвестиций.

Стадия 4. Определение целевой себестоимости (target cost) = целевая цена продаж изделия (target selling price) – целевая прибыль (target profit).

Стадия 5. Расчет фактической себестоимости производства изделия (estimated cost) исходя из его характеристик и действующего уровня затрат компании, включая прямые материальные и трудовые затраты, накладные расходы компании.





Стадия 6. Расчет отклонения целевой себестоимости (target cost gap) = Фактическая себестоимость производства изделия (estimated cost) - целевая себестоимость (target cost)

Стадия 7. Поиск решений, устраняющих отклонение целевой себестоимости. Именно на этом предварительном этапе до производства изделия процесс нивелирования его целевой себестоимости и фактической себестоимости производства может быть наиболее успешным, нежели уже на стадии производства изделия.

3. Пример расчета целевой себестоимости (target cost). Производитель легковых автомобилей поставил перед собой задачу расчета целевой себестоимости на новую модель автомобиля с планируемой рыночной ценой \$17 950. При этом целевая величина прибыли установлена менеджментом компании в размере 8%. Расчет целевой себестоимости новой модели автомобиля может быть произведен следующим образом:

$$\text{Целевая величина прибыли} = 8\% * \$17\,950 = \$1\,436$$

$$\text{Целевая себестоимость} = \$17\,950 - \$1\,436 = \$16\,514$$

4. Особенности использования целевого калькулирования. Целевое калькулирование требует от менеджеров компании изменения восприятия ими взаимосвязи между себестоимостью, ценой и прибылью:

- традиционный подход к разработке и запуску в производство нового изделия предполагает определение себестоимости его производства, фиксацию цены продажи и предварительный расчет прибыли от его реализации.
- подход, применяемый в целевом калькулировании, заключается в четком определении характеристик/спецификации изделия, установлении рыночной цены на изделие с учетом требуемой прибыльности и расчете целевого уровня затрат, который необходимо достигнуть.

Таким образом целевое калькулирование (Target costing) фокусируется на:

a) формировании себестоимости изделия исходя из его планируемой продажной цены;  
b) требованиях потребителя к качеству изделия, способности его к оперативному появлению на рынке;

c) дизайне изделия: поэтому все изменения технического, инженерного характера по изделию должны быть приняты строго на стадии дизайна, до начала производства изделия

5. Устранение отклонения целевой себестоимости (target cost gap) может быть осуществлено по следующим направлениям улучшения технологии производства изделия и оптимизации внутренних бизнес-процессов компании:

- уменьшение числа компонентов и комплектующих;
- использование стандартных компонентов и комплектующих;
- обучение и мотивация производственного персонала к более эффективному использованию трудового времени;
- использование различных взаимозаменяемых видов материалов при производстве изделия;
- применение новых, более эффективных производственных технологий;
- устранение/элиминирование видов деятельности компании, которые характеризуются неспособностью генерировать добавленную стоимость.

В итоге даже если, предварительный анализ затрат показал, что изделие может быть произведено именно с требуемым уровнем целевой себестоимости, дальнейшее использование методики целевого калькулирования (Target costing) для оптимизации затрат на производство изделия может быть распространено на весь жизненный цикл изделия.

Список использованных источников

1. The Importance of Management Accounting for Professional Accountants in Business. 05/08/2014 by GAA Accounting. By George W. Russell.
2. ACCA Paper F2 Study Text: Management accounting. Third edition June 2009. BPP Learning Media Ltd.



**Остаев Г.Я.**

кандидат экономических наук, доцент

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия»

г. Ижевск, Россия

## УЧЕТ И ГРУППИРОВКА ЗАТРАТ ПО НАПРАВЛЕНИЯМ ВЛИЯНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ДЕЙСТВИЙ

Затраты являются одним из основных предметов управления хозяйствующим субъектом. Они выражают стоимостную оценку потреблённых в ходе производственной деятельности ресурсов и могут быть выражены в активах, либо отнесены в расходы организации. Разграничение затрат является одной из основных задач бухгалтерского учёта и управления производством. Особое внимание стоит уделить тому, что не существует единого определения затрат и себестоимости как суммы затрат, поскольку затраты классифицируются и используются с определённой целью. Специалисты, занятые в различных отраслях экономической науки, для удовлетворения собственных информационных потребностей используют множество разнообразных признаков деления и группировки затрат. Исходя из этого, фундаментальную основу управленческого учёта можно описать афоризмом: «Разные группы затрат – для разных целей». При этом направление использования информации о затратах определяет способ их расчёта.

Экономически обоснованное разграничение затрат является одной из основных задач бухгалтерского учёта. Классификация способствует не только объективному учёту и планированию затрат, но и более точному их анализу, а также выявлению определенных соотношений между отдельными видами затрат, исчислению степени их влияния на уровень себестоимости и рентабельности [1]. Представим наиболее распространённые и получившие признание в экономической литературе типы классификации затрат (таблица 1).

Таблица 1

### Классификация затрат для различных целей

Направление учёта	Классификационный признак	Виды затрат
1. Информация для расчёта себестоимости произведённой продукции, оценки стоимости запасов и величины полученной прибыли	Экономическое содержание	Затраты по элементам или по статьям калькуляции
	Место возникновения	Затраты по отраслям, цехам, участкам и другим структурным подразделениям
	Период отнесения затрат на прибыль в отчётности	Затраты на продукт (производственная себестоимость), затраты на период (периодические затраты)
	Отношение к направлению учёта затрат	Основные, накладные
	Способ включения в себестоимость (степень прослеживаемости)	Прямые, косвенные
	Степень усреднения	Общие (полные), средние (удельные)
	Функции затрат в системе управления (участие в процессе производства)	Производственные (прямые материальные и трудовые затраты, общепроизводственные расходы), непроизводственные (коммерческие, управленческие расходы)
	Состав затрат (экономическая однородность)	Одноэлементные (простые), компонентные (сложные, комплексные)



Направление учёта	Классификационный признак	Виды затрат
	Периодичность возникновения	Текущие, единовременные
	Период действия	Затраты одного или нескольких производственных циклов
	Способ производственного потребления	Затраты на потребление средств труда Затраты на потребление предметов труда Затраты на оплату живого труда Финансовые и прочие затраты
2. Информация для принятия управленческих решений и планирования	Отнесение на себестоимость текущего периода	Входящие, исходящие
	Динамика затрат по отношению к объёму производства	Постоянные, переменные, смешанные (условно-переменные, условно-постоянные), обратно пропорциональные объёму выпуска продукции
	Отношение к конкретному управленческому решению	Релевантные, нерелевантные Устранимые, неустраимые Безвозвратные Вменённые (упущенная выгода) Приростные (добавочные, инкрементальные), снижающиеся (декрементальные), маргинальные Прогнозные, нормативные (плановые) и фактические
	Степень охвата планом	Планируемые, непланируемые
	Эффективность затрат	Производительные, непроизводительные
3. Информация для контроля и регулирования	Возможность регулирования	Регулируемые, нерегулируемые
	Возможность контроля	Контролируемые, неконтролируемые
<p>Вместе с тем, затраты предприятия могут подразделяться и иными способами. Например, по воспроизводственному признаку различают: затраты, образующие себестоимость продукции; затраты на расширение и обновление производства; затраты на социально-культурные, жилищно-бытовые и иные аналогичные нужды предприятия [2, 3].</p>		

В перечисленных классификациях понесённые затраты фирмы рассматриваются односторонне, преимущественно с позиции её производственно-хозяйственной деятельности. Предполагая, что миссией организации является поддержание и развитие отношений, складывающихся в процессе производства и движения продукции до потребителя, мы считаем более целесообразным учитывать и группировать затраты по направлениям влияния управленческих действий на экономические отношения. При этом необходимо учесть, что затраты, направленные на установление и сохранение связей между субъектами рынка, как правило, постоянны по величине, не являются релевантными и не зависят от принимаемых менеджерами решений. Так или иначе, величину потреблённых в хозяйственной деятельности экономического субъекта ресурсов в целом можно соотнести с производителем, потребителем и непосредственно с объектом обмена.

Таким образом, по признаку направленности управленческой активности мы можем выделить следующие группы затрат:

1) затраты на оптимизацию производственных взаимоотношений (организационно-управленческие расходы, расходы на развитие внутрифирменной координации и субординации, корпоративной культуры, расходы на автоматизацию бизнес-процессов и др.). Они направлены на совершенствование и повышение прозрачности информационной среды, удовлетворение внутриорганизационных потребностей на всех уровнях менеджмента,



исполнение предпочтений, желаний руководства и в целом создание удобных условий для управления субъектом хозяйствования.

2) затраты на оптимизацию выпускаемого продукта. Связаны с развитием технологии производства, изменением качеств, придаваемых продукту, и выполняемых им функций. Эти затраты нацелены на формирование таких свойств и характеристик выпускаемого на рынок объекта обмена, которые обеспечивают удовлетворение реально существующих потребности людей.

3) затраты на оптимизацию взаимоотношений с потребителями (расходы на сегментирование рынка, рекламу и маркетинги др.). В этом случае затраты ориентированы на удовлетворение желаний потребителей и максимизацию так называемой потребительской ренты, то есть разницы между оценкой товара для потребителя и ценой его реализации на рынке.

Отметим, что в современных условиях создание искусственной ценности (выгоды, выигрыша покупателя) особенно актуально. Это выражается в повышении уровня обслуживания, индивидуальном подходе к клиентам, предоставлении послепродажной гарантии на товар, разработке фирменного стиля, формировании бренда, товарного знака и т.д. Подчеркнём, что обоснованная классификация затрат является основой построения рациональной модели управленческого учёта и важным инструментом для принятия управленческих решений. Исходя из этого суть процесса классификации затрат сводится к выделению разных их частей, которыми можно управлять различными способами. Каждый хозяйствующий субъект для получения наибольшего экономического эффекта и преимуществ по отношению к конкурентам в осуществляемой им деятельности вынужден постоянно приспосабливаться к изменениям внешней среды. Вследствие этого менеджеры фирм безостановочно должны принимать своевременные, адекватные сложившейся конъюнктуре рынка и основанные на качественном информационно-аналитическом обеспечении управленческие решения, которые, в свою очередь, сопровождаются возникновением дополнительных затрат. Несмотря на то, что понятие дополнительных затрат кажется достаточно простым, при его применении на практике нужно соблюдать особую осторожность, так как их величина зависит от субъективной оценки лица, принимающего решение. В динамике затраты организации будут наименьшими, а соответствующая им эффективность наивысшей при выборе наиболее подходящего на текущий момент времени пути развития фирмы. Для выявления последнего необходимо сгруппировать и сопоставить между собой затраты, соответствующие различным направлениям приложения управленческих усилий, а также регулярно осуществлять мониторинг и производить оценку степени влияния изменений по каждой группе затрат на конечный финансовый результат деятельности организации. В связи с этим предложенная классификация затрат представляется нам вполне логичной, универсальной и рациональной.

В заключение заострим внимание на том, что встречающийся в теории тезис об органическом сочетании снижения затрат с поддержанием высокого качества продукции часто не соответствует практике и современной действительности, поскольку обеспечение высокого качества продукции наряду с повышением конкурентоспособности, ростом объёма продаж и увеличением доли рынка в большинстве случаев ведёт к приращению затрат организации. Следовательно, надо полагать, смысл управления затратами состоит не столько в снижении, сколько в их правильном целевом направлении.

#### Список использованных источников

1. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Р.А. Алборов. – М.: АО «ДИС», 1995. – 88 с.
2. Остаев Г.Я. Организация учета затрат по целевой себестоимости в сельском хозяйстве /Остаев Г.Я. В сборнике: Информатика, математическое моделирование, экономика



Сборник научных статей по итогам Пятой Международной научно-практической конференции. 2015. С. 243-247.

3. Остаев Г.Я. Стратегический (управленческий) учет и контроль затрат в сельском хозяйстве. / Остаев Г.Я. Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. 2014. № 4 (41). С. 52-55.

**Пилипенко Л.М.**

доктор економічних наук, доцент

Національний університет «Львівська політехніка»

м. Львів, Україна

### **ПРИНЦИП ОБАЧНОСТІ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ**

Вихідними фундаментальними положеннями будь-якої наукової теорії, концепції чи парадигми є її принципи. Саме принципи сукупно з визначеннями і судженнями „формують систему адекватного уявлення про явища, що дає змогу їх пояснити, враховуючи позицію конкретної ситуації” [1, с. 248]. Не винятком є й теорія бухгалтерського обліку.

Розвиток бухгалтерського обліку як науки базувався на низці принципів, перелік і зміст яких відрізнявся у різних державах, облікових моделях, бухгалтерських наукових школах, системах стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Реформа бухгалтерського обліку на межі 2000-их рр. передбачала виділення десяти основних принципів бухгалтерського обліку: обачності (консерватизму), повного висвітлення, автономності, послідовності, неперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, переважання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, грошового вимірника, періодичності. Проте нова редакція Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 05.10.2017 р. № 2164-VIII обмежила перелік основних принципів бухгалтерського обліку, виключивши з нього принципи обачності, історичної собівартості, періодичності [2]. І хоча закон передбачає можливість застосування й інших принципів, визначених міжнародними стандартами, національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку або національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку у державному секторі економіки (поки-що НП(С)БО 1 не відкориговане під зміни в законі і все-ще містить десять основних принципів бухгалтерського обліку), все ж виключення із основного регламентуючого закону окремих принципів може свідчити про „принципові” (вибачте за тавтологію) тенденції у розвитку методології бухгалтерського обліку.

Принцип обачності насамперед пов'язаний з невизначеністю оцінки об'єктів бухгалтерського обліку. Як стверджує проф. С.Ф. Голов, цей принцип „дає змогу уникнути зайвого „оптимізму” під час оцінки в бухгалтерському обліку, тобто зменшити ризик суб'єктивності в умовах застосування облікової оцінки” [3, с. 8]. Саме ця властивість принципу обачності зумовлює найбільший недолік його застосування – завищення оцінки витрат і зобов'язань та заниження оцінки доходів і активів, що за твердженням німецького вченого Й. Бетге, призводить до формування в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності скритих резервів. Такі резерви істотно викривлюють фінансову звітність, як при їх формуванні, так і при ліквідації [4, с. 62-63]. А за умов домінування справедливої вартості в оцінних економічних інструментах, застосування принципу обачності ще більше викривлює фінансову звітність як основний публічний інструмент інформування про фінансово-майновий стан і результати діяльності суб'єктів господарювання.





Слушною є думка проф. Ф.Ф. Бутинця: „На відміну від вихідних положень природничих наук – фізики, хімії, математики, принципи бухгалтерського обліку розробляються людьми і можуть не діяти при зміні економічної ситуації” [5, с. 584]. Таким чином, виразні зміни економічних умов господарювання (а деякі вчені говорять навіть про зміну типу економічної системи) очевидно потребують змін фундаментальних принципів економічних наук, зокрема й науки про бухгалтерський облік (про що вже чимало написано і сказано на наукових заходах).

Американські вчені Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда роблять висновки, що внаслідок викривлення облікових даних „консерватизму не повинно бути місця в теорії обліку” [6, с. 103]. Проте, чи не є такі висновки занадто категоричними? Безперечно, американська наука чи не найбільше підпадала під вплив позитивістських тенденцій, і така категорична позиція авторів могла бути обумовлена їхніми прагматичними поглядами на практичне значення бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні окремих груп стейкхолдерів підприємств. Однак, принцип обачності, як і будь-який інший принцип, виконує певну фундаментальну функцію у формуванні методології бухгалтерського обліку, а саме функцію забезпечення збереження капіталу підприємства. Повне нехтування цим принципом може спровокувати кризові явища в економіці, зокрема подібні до тих, що сталися в компаніях Enron, Parmalat та інших і були пов’язані з так званими бухгалтерськими приписками.

Таким чином, існує потреба в модифікації принципу обачності, наукові обґрунтування якої запропоновані як чужоземними, так і українськими науковцями, зокрема:

1) проф. С.Ф. Голов пропонує замінити принцип обачності принципом чутливості до ризику, який передбачає відображення у звітності господарських операцій та їхніх наслідків з урахуванням оцінки їх чутливості до ризиків діяльності підприємства [3, с. 8];

2) проф. С.Ф. Легенчук обґрунтував удосконалення принципу обачності на основі концепції ризику Ф. Найта [7, с. 14];

3) німецький вчений Й. Бетге пропонує оцінювати об’єкти бухгалтерського обліку за середнім арифметичним значенням між їхніми песимістичними та оптимістичними оцінками, а на різницю між середньоарифметичною та песимістичною оцінкою формувати спеціальний резерв – резерв коливань [4, с. 62-63].

Кожен з наведених підходів удосконалення принципу обачності має свої переваги та недоліки. Перші два спрямовані передусім на врахування ризиків (як основного прояву невизначеності), а третій ще й дає можливість забезпечити збереження капіталу, хоча не позбавляє баланси підприємств додаткових резервів, які потенційно можуть їх викривлювати. Та в умовах волатильності ринків та нестабільної кон’юнктури на глобальних ринках, пряме застосування справедливої вартості при оцінюванні об’єктів бухгалтерського обліку може зумовити викривлення публічної фінансової звітності, не менші від скритих резервів.

#### Список використаних джерел

1. Яремко І.Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії / І.Й. Яремко // Вісник Національного університету „Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2010. – № 691. – С. 246-252.
2. Про внесення змін до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (щодо удосконалення деяких положень): Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII.
3. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.
4. Бетге Й. Балансоведение / Йорг Бетге; пер. с нем.: Научн. редактор В.Д. Новодворский. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2000. – 454с.



5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
6. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
7. Легенчук С.Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / автореф. дис. ... доктора екон. наук : 08.00.09 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / С.Ф. Легенчук; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2011. – 39 с.

**Полятикiна Л. І.**

кандидат економічних наук, доцент

**Демидов В. О.**

магістр

Сумський національний аграрний університет

м. Суми, Україна

## **НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИНТЕТИЧНОГО ОБЛІКУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ**

Умови ринкової економіки характеризуються високим ступенем нестабільності та невизначеності зовнішнього середовища господарювання, збільшенням впливу його чинників на економіку й управління підприємством.

У процесі господарської діяльності підприємство здійснює різні операції, в результаті яких гроші перетворюються в матеріали, матеріали - в готову продукцію, продукція - знову в гроші. Такий кругообіг матеріальних цінностей може, та й повинен бути нескінченним. І цілком закономірно, що у фірми в результаті діяльності виникають різні зобов'язання, а в підсумку успішної діяльності утворюється прибуток.

Господарська діяльність будь-якого підприємства неможлива без придбання у постачальників товарно-матеріальних цінностей, споживання робіт і послуг сторонніх організацій і, отже, без розрахунків за ці послуги [1].

Актуальність проблеми бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками не є перебільшенням, оскільки облік боргових зобов'язань є найважливішою складовою частиною системи бухгалтерського обліку. Підприємства постійно ведуть розрахунки з постачальниками за придбані в них основні засоби, сировину, матеріали та інші товарно-матеріальні цінності та надані послуги із покупцями за купленими товарами, із замовниками за виконані роботи і надані послуги.

В наш час в умовах економічної кризи ризик несплати або несвоєчасної оплати рахунків збільшується, це призводить до появи дебіторської і кредиторської заборгованості. Частина цієї заборгованості в процесі фінансово-господарської діяльності неминуха і повинна знаходитися в рамках допустимих значень[3].

Питання щодо проблем обліку кредиторської заборгованості досить детально вивчалось та вивчається на сторінках періодичних видань та спеціальної літератури. Дослідженню цих проблем присвячені роботи вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема, таких як Р.А.Алборов, П.С.Безрукіх, О.С.Бородкін, Ф.Ф.Бутинець, С.Ф.Голов, О.М.Головащенко, Р.Грачова, І.Губіна, В.А.Єрофєєва, А.А.Єфремова, В.М.Костюченко, Т.Н.Малькова, Н.М.Малюга, М.Ю.Медведев, В.Моссаковський, В.В.Нарєжний,



С.А.Ніколаєва, В.Ф.Палій, М.С.Пушкар, Б.Райан, Н.В.Рассулова, Я.В.Соколов, А.Твердомед, П.Хомін, Ю.Д.Чацкіс, В.О.Шевчук та інші.

Умови ринкової економіки характеризуються високим ступенем нестабільності та невизначеності зовнішнього середовища господарювання, збільшенням впливу його чинників на економіку й управління підприємством.

У зв'язку із прийняттям Податкового кодексу України засади системи ринкових відносин призвели до складних структурних змін в економіці України, порядку оцінки та відображення господарських операцій на рахунках обліку, однак, за умови частотої зміни законодавства, яке регулює відносини між суб'єктами господарювання, облік ускладнюється необхідністю враховувати всі аспекти внесених змін як до цивільного та господарського законодавства, так і нормативних документів, що регламентують фінансовий та податковий облік.

Тобто, необхідність удосконалення правильного відображення в обліку операцій з обліку кредиторської заборгованості, підвищення значення своєчасної та достовірної облікової та аналітичної інформації щодо стану активів та пасивів підприємства в обґрунтуванні та прийнятті управлінських рішень засвідчують актуальність даних проблем.

Взаєморозрахунки підприємства є системою фінансових відносин підприємства з іншими суб'єктами господарської діяльності держави в результаті яких встановлюється або змінюється зобов'язальний статус підприємства чи його характеристики. «Якщо відносини підприємств з іншими суб'єктами мають фінансовий характер, але не впливають на зобов'язальний статус підприємства чи його характеристики, то вони не належать до взаєморозрахунків» [3].

Взаємовідносини підприємства з іншими суб'єктами передбачають певний порядок та черговість зміни зобов'язального статусу. Якщо в процесі взаєморозрахунків такий порядок дотримується, то відповідальність лишається потенційною. Якщо ж ні, то у кредитора з'являється право вимагати від боржника виконання зобов'язань, а в разі виникнення простроченої заборгованості - застосувати порядок її стягнення, передбачений законодавством. В такому разі відповідальність може бути охарактеризована як реалізована. Дебітор, у свою чергу, зобов'язаний виконати умови за договором, а в разі виникнення простроченої заборгованості - не тільки погасити її суму, але й відшкодувати кредитору заподіяні збитки [1].

Взаєморозрахунки характеризуються: початковими та кінцевими зобов'язальними статусами та порядком їх зміни; граничними значеннями кількісних характеристик зобов'язальних статусів (кредиторської та дебіторської заборгованості) та їх структурою і співвідношенням; формами виконання зобов'язань певним ступенем ризику [1].

Для полегшення ведення бухгалтерського обліку кредиторської заборгованості за конкретними договорами, Власюк Г.В. пропонує ввести у План рахунків додатковий позабалансовий рахунок 10 «Кредиторська заборгованість»:

- 101 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої ще не настав з вітчизняними постачальниками»;
- 102 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, термін сплати якої ще не настав з іноземними постачальниками»;
- 103 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, прострочена з вітчизняними постачальниками»;
- 104 «Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, прострочена з іноземними постачальниками».

При здійсненні оплати за рахунками на підприємствах виникають проблеми з контролю за кредиторською заборгованістю за рахунками, бо оплата може бути повною або частковою. Залишки за раніше сплаченими рахунками губляться, що унеможливує контроль за заборгованістю [2].





Для вдосконалення ведення обліку з постачальниками та підрядниками Власюк Г.В. також пропонує ввести документ – Реєстр документів до сплати [2]. Зведений “Реєстр документів до сплати”, на думку Власюка Г.В., дуже ефективний, бо "показує реєстр рахунків за кожним постачальником і підрядником та має інформацію про те, за що платить підприємство, які строки оплати та найголовніше – показує залишок за кожним рахунком на кінець дня і має накопичувальну інформацію на кінець місяця" [2]. До того ж цей документ дає змогу контролювати кредиторську заборгованість за конкретним рахунком від постачальника та підрядника.

#### Список використаних джерел

1. Ружицький А.В. Основні поняття, пов'язані з взаєморозрахунками підприємства // Інноваційна економіка. – 2012. - № 3. – С. 171-174
2. Власюк Г.В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2012. - № 5. – С. 40-44.
3. Чабанюк О.М., Багрій О.В. Облік дебіторської та кредиторської заборгованості й напрями його вдосконалення // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.2. – С. 255-259

**Пушкар М.С.**

доктор економічних наук, професор  
Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

## **ЗАКОНИ ПІЗНАННЯ І РОЗВИТОК ОБЛІКОВОЇ СИТЕМИ**

Процес пізнання реального світу можливий лише у тому випадку, коли враховуються закони розвитку систем, у тому числі й інформаційної, до яких належить облікова система. До таких законів відносять [1, с.5]:

- співвідношення світів матеріального, ідеального та активного (людської діяльності);
- збереження та розвиток інформаційної системи;
- еволюція об'єктивного через розвиток суб'єктивного;
- пришвидшення змінюваності видів інформації.

Під процесом пізнання в обліковій науці потрібно враховувати наведені закони спрямовуючи зусилля науковців у напрямі розширення інформаційних ресурсів для управління підприємством. Цю проблему автор піднімав у своїх публікаціях ще понад 30 років тому[2], а також пізніше [2,3,4], але за минулий час майже нічого не змінилося на краще, що є свідченням байдужості держави та пасивності науковців до проблем інформатизації бізнесу і суспільства.

Такий стан в обліковій науці викликаний тим, що увага науковців традиційно була спрямована виключно на проблеми фінансового обліку, а не своєчасне реагування на інформаційні потреби бізнесу. Зрозуміло, що фінансовий зріз діяльності підприємства досить важливий, але недооцінка проблеми створення інформації про явища і процеси господарської діяльності, у якій зароджуються фінансові результати мають більш важливе значення для бізнесу.

Відсутність розвинутої облікової системи операційної та стратегічної системи господарювання позбавляє менеджмент необхідної якісної інформації для поточної роботи і обумовлює прийняття рішень в умовах високого рівня невизначеності, що викликає ризик помилкових команд виконавцям робіт. Разом з цим, розвиток науки й техніки дозволяє



підняти інтелектуальний рівень системи обліку щодо генерування нею максимально можливого для управління масиву інформації на основі досягнень таких наук як:

- кібернетика (розглядає облік як механізм зворотного зв'язку між технологічною і управлінською системами підприємства, який дає достатнє різноманіття інформаційних ресурсів для менеджменту доповнюючи фінансовий облік ще й управлінським і стратегічним);
- системологія (розглядати облік як складну систему, в якій отримують інформацію про минулі, сучасні та майбутні події підприємства на основі специфічних методів генерування інформації для різних рівнів менеджменту – вищого, середнього і нижчого);
- інформатика (облік відносять до наук, які вимірюють факти господарської діяльності та групують їх за різними критеріями з метою отримання інформації про найдетальніші події, явища і процеси);
- комп'ютерна техніка (використання в обліку дає можливість вирішити проблему отримання з обмеженої кількості фактів необмежений обсяг інформації на індивідуальні запити менеджерів);
- внутрішньофірмове управління (планування господарської діяльності в реальному часі, що вимагає адекватної підсистеми управлінського обліку);
- стратегічне управління (прогнозування та облік показників господарської діяльності на тривалу перспективу від 3-5 до 10 років);
- управління собівартістю (операційний облік витрат на основі відхилень від норм та мінімізації собівартості продукції за сферами відповідальності);
- теорія менеджменту (вимагає такої системи обліку, яка би враховувала запити менеджерів щодо отримання ними релевантності інформації) – інтелектуалізація праці персоналу розширення обсягу облікової інформації міжфункціонального і функціонального призначення – про якість продукції, деталізацію управлінських та соціальних витрат, логістику, маркетинг, вартісно-орієнтовану модель створення цінності бізнесу, трансакційні витрати, витрати на науково-дослідні роботи, охорону праці, природоохоронну діяльність тощо.

Передумови для розробки нової парадигми обліку формувалися протягом другої половини ХХ століття, які так і не стали поштовхом для досліджень науковим співтовариством обліковців процесів формування парадигми обліку постіндустріального суспільства. Вирішальним фактором існування старої парадигми обліку до цього часу і непереборною перешкодою для нової була і є психологія бухгалтерів. Їх професійна деформація, під якою розуміють викривлення уявлень про предмет науки, була предметом дискусій ще в кінці ХІХ – на початку ХХ століть. Більшість учених того часу звертали увагу на низький рівень науково – професійного світобачення особи бухгалтера [6, с.167]. Проблема залишається актуальною і в наші дні. Професійна деформація призводить до неприйняття чогось нового, формує стереотипне мислення, звужує інтереси особи до безпосередніх функціональних обов'язків, позбавляє креативного підходу у вирішенні нештатних ситуацій.

Років 70 тому замість масових досліджень аспірантами і докторантами процедурних, і технічних питань щодо обробки даних, організації та методики обліку малозначимих з теоретичної точки зору об'єктів, необхідно було перейти до вивчення проблем теорії та практики формування інформаційних ресурсів для управління бізнесом. Не процедури обробки даних, а реальні події у матеріальному світі повинні бути в центрі уваги обліковців та інформація про них.

Інформаційні ресурси залучаються в господарський оборот за допомогою розробки моделей, алгоритмів, програм, проекти тих процесів та явищ, які народжуються у нових



постійно змінюваних умовах виробничої системи і можуть бути формалізовані в системі обліку.

Важливим завданням інформатики стає інтелектуалізація суспільства та його підсистем, в тому числі й економічної. Метою цього процесу є розширення творчого елемента в роботі працівників, а також соціальних систем - управлінського апарату, працівників бухгалтерії тощо. Основна увага зосереджується на змістовій стороні функціонування систем та їх віддачі, а це означає, що процедури, регламенти, документи, управлінські структури повинні бути переглянуті і оптимізовані за критерієм "розумності" та показниками витрачання часу на ті чи інші функції й розширення обсягу інформації.

Процес створення нової парадигми вимагає від наукового співтовариства переосмислення функцій обліку з пасивного виконання приписів фінансового обліку, що стримує ініціативу бухгалтера – економіста у формуванні інформації про діяльність підприємства, і стати активним творцем майбутньої інтелектуальної системи, що сприяє розвитку бізнесу в країні.

#### Список використаних джерел

1. Иванов В. Теория информационных систем. Свободный полет, том 3[монографія] / – В. Иванов. – Спб: Серебряная нить, 2015. – 294 с.
2. Литвин Б.М., Пушкар М.С., Наринский А.С. Учет затрат и калькулирование себестоимости в строительстве:[монографія] / – М.: Финансы и статистика,1985. – 125 С.
3. Пушкар М.С., Чумаченко М.Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація:[монографія] / М.С.Пушкар, М.Г.Чумаченко. – Тернопіль: Карт – бланш, 2011. – 336 с.
4. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія:[монографія] / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланш, 2007. – 359 с.
5. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку:[монографія] / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Карт - бланш, 2007. – 152 с.
6. Бухгалтерский учет и психология :[монографія] /под общ. ред. Н.А. Каморджановой. – М.: Проспект, 2014. – 197 с.

**Хомин П. Я.**

доктор економічних наук, професор  
Тернопільський національний технічний університет ім. Івана Пулюя  
м. Тернопіль, Україна

## ПІДМІНА ПРОБЛЕМ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ЙОГО ТЕОРІЇ

*Нуль ... завжди стає там, де цифра уже є.  
Ганна Чубач*

Як не прикро, але в останні роки у вітчизняній теорії бухгалтерського обліку відбулася підміна проблем, оскільки все більше тих, які відповідають словам відомої поетеси, взятими як епіграф до тез. Адже вслід за поодинокими "метрами", котрі бездумно підхоплюють чужомовні перекладні й через це перекручені термінологами, які з жодного боку не можна приточити до бухгалтерського обліку, шикуються колони "дециметрів" – послідовників, створюючи тим самим враження, нібито справді немає більш актуальної проблеми, як приміром заміна цієї назви на невідь-що, аби інше. Мабуть не читали творів земського статистика, потім каліфа на час в роки "чрезвычайного учета" О. Чайнова, який сто років тому вже носився з ідеєю перейменування бухгалтерського обліку в економічний. Чи не знають епатажів на адресу подвійної бухгалтерії "юдофоба Ф. Єзерського" (Я. Соколов) з



його *idee fixe* "потрійної системи счетоводства". Бо якщо продовжуватимуть в тому ж дусі, то мабуть залишаться в обліковій теорії в якості "бухгалтерофобів", визнаних, подібно до Ф. Єзерського, "шарлатанами, ведущими мелочную торговлю пилюлями вредоносних идей"[2, с. 247-248]. А він же пробував хоча щось конкретне пропонувати, на відміну від теперішніх компіляторів, які видають переписані нерідко з орфографічними й смисловими помилками чужі формулювання за власний вклад у теорію бухгалтерського обліку, хоча уподібнюються цим до буквоїдів-короїдів, що повзають під корою дерев, нищачи їх. При цьому деякі з них<sup>1</sup> навіть широко увірували, що такі потуги на часі, оскільки, на жаль, не обізнані з історією нашого предмета, як і з його методикою, адже їхні знання обмежуються прослуханими в упівуха впродовж двох-трьох семестрів лекціями й похапцем скопійованими з підручників шпаргалками для екзаменів. Хоча "вивчити й засвоїти подвійну бухгалтерію – за твердженням її видатного теоретика, інженера за освітою фон Дітмара, – виявилось значно важче, ніж вищу математику"[1, с. 8]. Отож вони, кажучи словами А. Вольфа, "... в деле бухгалтерии младенчески чисты душою"[4, с. 67]. Де вже тут керуватися настановою Р. Декарта (1596-1650): "Ні авторитет, ні досвід не можуть бути визнані як науковий метод, оскільки ці "ідоли" завжди загрожують дедуктивному мисленню". Що, власне й маємо, позаяк усілякі контролінги, екаутінги etc. є тією ж свиткою, тільки навиворіт.

При цьому, заповнені іншомовними термінами, вони здебільшого вставляють їх не до ладу, й найчастіше це помітне при вживанні слова аспекти<sup>2</sup>, замість якого доречнішим було би, зважаючи на сумбурну беззмістовність викладу подібних есеїв, писати апспекти<sup>3</sup>, якими вони вкотре заповнюють часописи, ба навіть "монографії". Відтак стосовно становлення бухгалтерського обліку в Україні, замість доволі спірного поділу на історичні періоди, приміром, виникнення різних способів реєстрації фактів в облікових реєстрах у вигляді систематичних і хронологічних записів, розповсюдження методу подвійного запису – як перший; видання перших праць з обліку, виникнення облікових теорій – другий; становлення бухгалтерського обліку як галузі наукових знань – третій; розширення державної регламентації національних облікових систем і звітності, точніше можна, на нашу думку, виокремити два етапи – розквіт і занепад. Бо саме останнє стало чітко проявлятися тоді, коли його теорію стали наводнювати опуси титулованих нездар, які попри титули до "заслужених" уключно, за своєю здібністю не можуть стати врівень з тими представниками минулих поколінь, котрі не маючи формальних наукових регалій, як-от С. Бутко (1894-1968), назавжди залишаться в ній як визнані визначні вчені. Якщо ж уже не терпиться показати застосуванням іншомовних слів свою "вченість", то видається, що в цьому випадку, замість латинського *aspektus*, доречнішим буде *nuance* – нюанс, себто відтінок, тим паче, зважаючи на те, що в текстах таких, перепрошую, "науковців" справді йдеться про ледве помітну різницю між чужими й скопійованими твердженнями.

Та це ще півбіди, бо найгірше, що такі настанови "метрів" сприймають як істину в останній інстанції "дециметри"-послідовники, створюючи масовістю тло для профанації теорії бухгалтерського обліку. Відтак уже й ті автори, котрі мають іншу думку, або – як висловився один із "метрів", – "мислять у протилежному напрямку", побоюються суперечити цим візіям, отож останні дістають видимість парадигми. Для прикладу можна навести назви навчальних предметів, скажімо, "Фінансові обліки раз-два", "Облік і звітність в оподаткуванні", зрештою й чергове перейменування спеціальності, яке прийшло на зміну попередній, що могла би претендувати як символ безглуздя на відзначення медаллю "Страшне перо не в гусака" – за рубрикою в колишньому журналі "Перець". Адже

<sup>1</sup> Немало й кон'юнктурників, адже С.-Є. Лец відзначав, що графоманія буде рости в міру прогресу недорікуватості.

<sup>2</sup> Аспект – точка зору, з якої сприймається те або інше явище.

<sup>3</sup> Апспекти – найменш значні дрібниці.



вважати, нібито кожний випускник вузу за обліковою спеціальністю автоматично стає ще й аудитором, якимось нікому не приходило в голову навіть тоді, коли рівень їхньої підготовки дозволяв їм відразу обіймати посади головних бухгалтерів. Тепер же, як відомо, ними призначають лише тих, хто відпрацював на практичній роботі не менше трьох років. Аудитором, як виявляється, можна бути й без цього. Правда, якби навіть когось із тих "метрів", які повчають інших, що нібито в фінансовому обліку й звітності все стандартизовано, отже й зрозуміло, відтак, мовляв, пишуть дисертації про улюблені ними ефемерії, спробувати залучити до проведення аудиторської перевірки, то можемо гарантувати їхню моментальну аб'юрацію, адже будь-яка чергова зміна в формах звітності зумовлює їхній стан, подібний до описаного В. Маяковським: "... Глядят как в афишу коза ... в тупой ... слоновости, мол, откуда и что это за ... новости?".

Аби в цьому переконалися, досить поцікавитися в них, з якими алгебраїчними знаками вказуються антиподичні показники статті 2300 "Витрати (дохід) з податку на прибуток" "Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ф. № 2, адже в ньому, видно із-за похапливості щодо "реформування" звітності, їх не вказали. Ну, а коли спробувати вияснити з кимось із "метрів" чи "дециметрів", яким-то робом перетворення витрат з податку на прибуток у дохід відображається за кореспонденцією рахунків, то в цьому випадку спостерігатимемо німу фінальну сцену з п'єси М. Гоголя "Ревізор".

Адже "бухгалтерія надто практична справа, й щоби її пізнати, треба ... працювати, працювати практично, розбиратися в документах ..." [3, с. 3]. Й перескочити цей бар'єр, аби відразу втрапити в коло видатних теоретиків, неможливо, що й доводять розтиражовані компіляції теперішніх "метрів"-верхоглядів, які намагаються їхнім числом це заперечити. Тому всім, хто присвятив себе науці, треба це твердо запам'ятати, а не підлаштовуватися під усі подуви вітру, які приносять піну на гребені псевдонаукових видань. Адже рано чи пізно ця піна спаде й відразу стане ясно, хто справді впрягався в плуг теорії бухгалтерського обліку, чи був персонажем ідіоми: "Ми орали".

#### Список використаних джерел

1. Дитмар Н. Ф, фон. Основы счетоводства (По новой форме). — Харьков, 1907.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков и до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
4. Счетоводство, 1888.

**Хорунжак Н.М.**

доктор економічних наук, доцент

**Власенко Ю.О.**

магістр

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

## ОСОБЛИВОСТІ ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ ОРЕНДИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

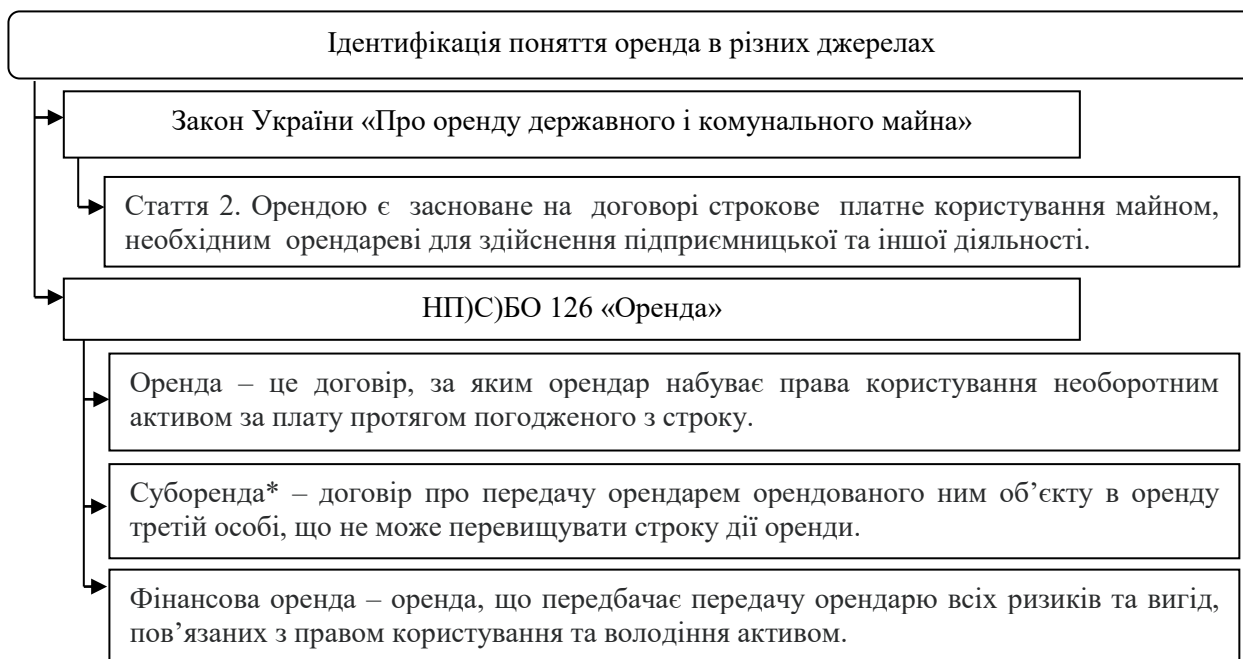
Бюджетні установи, здійснюючи свою основну діяльність, іноді володіють майном, використання якого є неефективним. Здебільшого це пов'язано з неповною зайнятістю робочих площ через відсутність запитів. Такі вільні приміщення (площі) можуть здаватися в оренду. Здебільшого керівництво (розпорядник бюджетних коштів) має не лише юридичні





(така операція дозволена в діяльності бюджетних установ), а й економічні (надані відповідними працівниками чи службами економічні розрахунки) підстави для провадження такої діяльності. З позиції доцільності провадження операцій з оренди є виправданим, якщо покриваються усі витрати на утримання приміщення. Більше того, за методикою, котра діяла до 2017 року при розрахунку орендної плати (положення діють і сьогодні) враховувалася не залишкова вартість об'єкта, а вартість за незалежною оцінкою на дату оцінки та відповідний відсоток орендної плати, який для комерційних потреб не був менший за 10. Тому зазвичай орендна плата покривала витрати і дозволяла бюджетній установі орендодавцю отримувати певну суму доходу.

Запровадження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда» накладає особливий відбиток на підхід до ведення обліку орендних операцій, починаючи з 2017 року. Назване положення, на відміну від підходу, який використовувався до дати запровадження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та усіх затверджених нацположень, містить низку понять, якими слід керуватися при веденні й організації обліку. З позиції змісту та сутності окремі з них мають суперечливий характер, зокрема порівняно з чинними в Україні законодавчими нормами (рис. 1).



**Рис. 1. Визначення понять в нормативно-правових документах України**

Примітки: \* - *Стаття 22 п.1 Закону України «Про оренду державного і комунального майна»: Передача цілісних майнових комплексів у суборенду забороняється [4].*

Наявні неузгодженості в чинних нормативних документах з позиції української практики обліку не надто заважають правильному обліковому відображенню таких операцій. Поясненням цього є факт суворої регламентації орендних відносин, особливо в бюджетній сфері через низку детальних інструкцій, розпоряджень, наказів, листів тощо. Однак для іноземних зацікавлених контрагентів таке двоєке трактування часто виступає різким гальмуючим чинником, особливо на тлі поширення інформації про корупційність і непрозорість відносин в економічній сфері. Попри те, що вищу юридичну силу має Закон України, а не нацстандарт, і зазвичай бухгалтери керуються саме ним, узгодження цих нормативних документів необхідне і важливе. В НП(С)БОДС 126 «Оренда» окрім означення подається ще розмежування оренди на два види: фінансову та операційну. На рис. 1 щодо



першої проілюстровано положення, яке її ідентифікує в цьому стандарті. А щодо другої, стандарт дає таке означення: операційною орендою вважаються операції, що не підпадають під поняття фінансової оренди [3]. На думку Лайчук С.М. і Хорунжак Н.М. в законодавстві, яке регламентує юридичні аспекти орендних операцій, поняття операційної оренди відсутнє. Але його використовують в бухгалтерському та податковому обліку [1, с. 114]. Проте такий підхід недостатньо коректний, адже основною вимогою в економічній діяльності має бути системність, яка в цьому випадку не простежується. Лукановська І.Р. зазначає, що поняття «система» належить до найбільш універсальних і означає сукупність елементів, певним чином пов'язаних і взаємодіючих між собою для виконання завданих цільових функцій [2, с.42]. В цьому плані, система юридичного забезпечення здійснення та відображення в обліку орендних операцій суб'єктів державного сектору має відповідати критерію зв'язку й узгодженості. Проблематика категорійної узгодженості актуальна ще також з причини відсутності методичних рекомендацій із застосування НП(С)БОДС 126 «Оренда». Було б варто звести означення поняття «оренда» в єдине трактувальне русло й не продовжувати урізноманітнення важливих економічних понять в наступних нормативних документах. Оскільки інформація про орендні операції (обох видів фінансової та операційної) за вимогами нацстандартів має відображатися в звітності контрагентів (орендодавців та орендарів), то це теж посилює роль і затребуваність в однозначності трактувань.

Загалом слід визнати, що затвердження й уведення в дію національних положень в державному секторі супроводжується виникненням не лише проблем з категорійними означеннями. У випадку орендних операцій з'явилися також нові вимоги до облікового відображення витрат (в тому числі орендаря, який може бути і суб'єктом держсектору) на поліпшення об'єкта оренди, зокрема фінансової. Такі витрати пов'язані з модернізацією, добудовою, дообладнанням тощо й характеризуються як такі, що призведуть до майбутніх економічних вигід. Ці операції рекомендується вважати капітальними інвестиціями та відображати як збільшення вартості об'єкта фінансової оренди. Таким чином, новації в сфері обліку орендних операцій суб'єктів державного сектору вимагають детального розгляду та дослідження, а тому є актуальним напрямом наукових пошуків у період їх запровадження.

#### Список використаних джерел

1. Лайчук С.М. Класифікація орендних операцій для побудови їх обліку в комунальних підприємствах / С.М. Лайчук, Н.М. Хорунжак // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №3(61). – С. 112-115.
2. Лукановська І.Р. Теоретичне обґрунтування місця податкової безпеки в системі фінансової безпеки України / І. Р. Лукановська // Формування ринкових відносин в Україні. –2014. – № 6. –С. 40-45.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 126 «Оренда», затверджене від 24.12.2010 р. №1629.
4. Про оренду державного і комунального майна [Електронний ресурс]: Закон України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2269-12/page2?text=%F1%F3%E1%EE%F0%E5%ED%E4%E0>



**Цуркану В. И.**

доктор экономических наук, профессор  
Молдавская Экономическая Академия

**Голочалова И. Н.**

кандидат экономических наук, доцент  
Молдавский Государственный Университет  
г. Кишинев, Республика Молдова

## **ПУТИ РЕФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ИННОВАЦИОННОЙ ЭКОНОМИКИ**

Одним из основных факторов развития инновационной экономики, является интеллектуальный капитал, эффективное использование которого обеспечивает компаниям высокую конкурентоспособность на действующем финансовом рынке. Учет этого фактора в составе финансовой отчетности – первое направление ее модернизации.

С общеэкономической точки зрения под интеллектуальным капиталом понимают знания, навыки и накопленный производственный опыт конкретных людей, и такие нематериальные активы, как патенты, базы данных, товарные знаки и др., используемые для максимизации прибыли. Л. Эдвинссон и М. Мэлоун [6, с. 2] трактуют интеллектуальный капитал как скрытую стоимость бизнес-единицы, нефинансовая составляющая бизнеса.

По структуре интеллектуальный капитал подразделяют на человеческий, организационный и потребительский [1, с. 53], но ключевую роль в экономике, основанную на знаниях, играет человеческий капитал.

Сегодня интеллектуальный капитал является таким же фактором производства, как в доиндустриальную эпоху – земля и труд, а в индустриальную эпоху – материальный капитал. Его отличительные черты: нацеленность на будущее, как следствие, сложность оценки, разделенное право собственности. Поскольку воздействие интеллектуального капитала носит стратегический характер, то и экономический эффект от его использования проявится только в будущем, что осложняет процесс его стоимостной оценки. В экономической литературе предложено несколько подходов оценки интеллектуального капитала: один из них состоит в том, что стоимость его запаса рассчитывается как разница между рыночной стоимостью организации и ее балансовой стоимостью, другой – в ее определении как разницы между стоимостью фирмы и восстановительной стоимостью материальных активов. На этой основе рассчитывается коэффициент, позволяющий оценить значимость интеллектуального капитала в достижении конкурентоспособности компании [1, с. 57].

В информационной эпохе особое внимание уделяется теориям о прибыли и конкуренции, способностях и значении корпоративных ресурсов в определении границ деятельности бизнес – единицы, изучению взаимосвязи между ними [4, с.7]. Результаты этих исследований оказали влияние на методологию бухгалтерского учета, экономического анализа и управления экономическими системами, получившее название ресурсная теория (resource – based view – RBV). Ее применение – второе направление в процессе реформирования финансовой отчетности на современном этапе развития экономики.

Характеризуя RBV как результат эволюции теории стратегического управления, В. Катъкало отмечает, что «ресурсная концепция, которая оказалась наиболее адекватной для изучения источников и механизмов отличительных преимуществ фирмы в кардинально изменившихся условиях конкуренции, прежде всего для ускорения обновления продуктов, дезинтеграции традиционных отраслей и конвергенции технологии и бизнеса» [3, с. 115].

Но главной задачей ресурсного подхода является максимизация прибыли во времени, а для этого необходимо исследовать связь между ресурсами и организационными способностями.





Теоретически виделяють шість основних категорій ресурсів, однак тільки деякі з них можуть вважатися виробничими, генеруючими конкурентні переваги [1, с. 49]. С цієї точки зору, слід особливо виділити організаційні ресурси, які представляють собою джерело здібностей бізнес-єдиниці, створюючи умови для її конкурентної переваги.

В епоху становлення економіки ресурсів система звітності, і в першу чергу баланси, «відомі своєю неадекватністю, так як в них включаються не всі нематеріальні ресурси і навички людей, можливо найбільш стратегічно важливі ресурси бізнес-єдиниці» [1, с. 54]. Вплив ресурсної теорії на зміст балансу, представлено в малюнку 1.

Основним перешкодою для ідентифікації, оцінки, і як наслідок, представлення в балансі інтелектуальних ресурсів, по нашому мнению, є відсутність:

- повної управлінської інформаційної системи про ресурсну базу;
- спеціально розробленого, методу оцінки на базі концепції справедливої вартості.

В зв'язі з цим на сучасному етапі управління бізнесом отримала розвиток концепція, що вказує шляхи використання фінансової звітності для досягнення визначених бізнес-цілей на базі неосвоїваних ресурсів. Ця концепція отримала назву «сбалансована система показників (balanced scorecard – BSC)». Вона є логічним продовженням ресурсної теорії і можна вважати третім напрямком модернізації фінансової звітності.

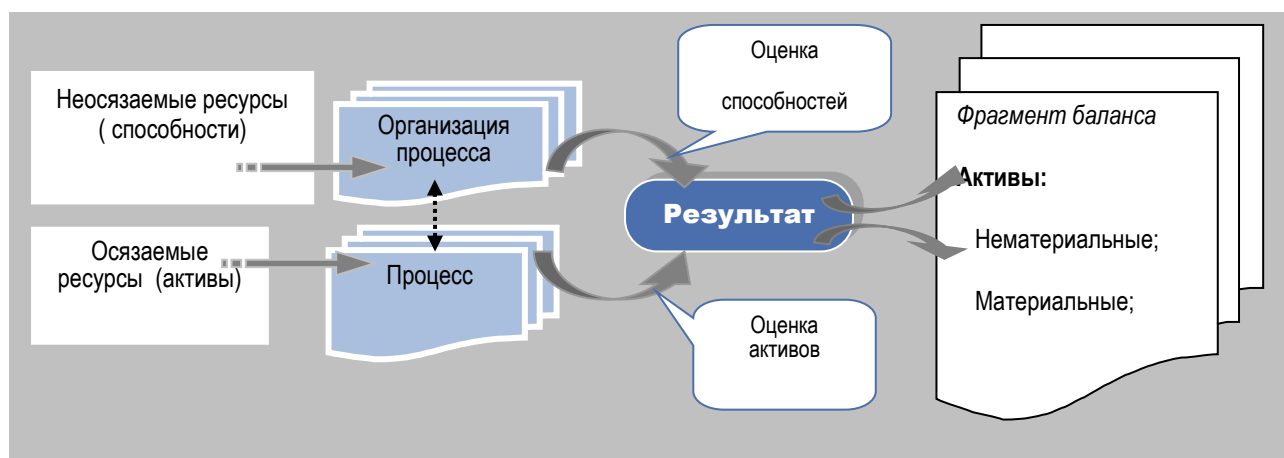


Рис. 1. Вплив ресурсної теорії на зміст Балансу

Джерело: на базі [7, с. 114]

Система BSC розроблена – Р. Каплан і Д. Нортон [2, с. 28-30], як альтернатива системі показників фінансової звітності.

Сьогодні, елементами, що сприяють довготривалому зростанню вартості чистих активів, є такі нематеріальні активи, як людський, інформаційний і організаційний капітал. BSC описує способи створення стійкої вартості чистих активів для акціонерів на базі використання нематеріальних активів і представляє собою модель, що демонструє логічну взаємозв'язь інтелектуального капіталу і процесу створення вартості чистих активів. Більш детально цей питання розкрито в роботі [5, с. 103-107].

Автори BSC прийшли до висновку, що рішення питання представлення інформації в балансі про всі види ресурсів повинно здійснюватися в межах бухгалтерського обліку, а саме, поєднання принципів класичної концепції балансу і вимог



информационной эпохи, для чего необходимо проведение глубоких преобразований в балансовой теории на базе новых научных идей. При этом следует руководствоваться «единой системой оценки», которая должна учитывать условия формирования стоимости всех типов неосязаемых активов на базе справедливой стоимости.

Указанные ученые-экономисты считают, что, необходимо разработать новую модель отчетности, основанную «на единой системе оценки корпоративных нематериальных и интеллектуальных активов, которая особенно полезна в информационный век, поскольку эти активы значительно важнее для успеха организации, чем традиционные материальные активы» [2, с.16].

В настоящее время следует принимать во внимание и тот факт, что деятельность организации рассматривается как социально-экологичная система, включающая три компонента (экономическая, социальная, и экологическая подсистемы). Но, если результат экономической деятельности (первая подсистема) находит отображение в финансовой отчетности, то результаты функционирования двух других подсистем в ней отсутствуют. При этом уделяется внимание нефинансовым показателям, создающим стоимость фирмы, что должно быть продемонстрировано в новой модели отчетности – интегрированной отчетности, являющейся четвертым направлением совершенствования отчетности организации.

Под интегрированной отчетностью понимается модель, которая объединяет и взаимосвязывает два вида отчетности (финансовую и нефинансовую), в одну бизнес-отчетность, составленную не простым обобщением, а в результате более сложного процесса, выявляющего взаимосвязи между двумя видами информации: финансовой и нефинансовой [8]. Предполагается, что элементы этих двух форм отчетности будут отражаться в интегрированной отчетности в объеме необходимом для описания результатов реализации стратегии и вклада корпорации в социально-экономическое развитие региона. При этом информация о взаимосвязи финансовых и нефинансовых результатов деятельности организации представляется широкому кругу пользователей через призму существующей бизнес-модели, стратегии и планов развития [9].

Признано, что появление и развитие этой модели обусловлено постепенным изменением подходов в оценке стоимости организации и необходимостью определения факторов ее долгосрочного развития [8].

Таким образом, сложились условия для возникновения ситуации, которая в научных кругах получила название парадигмы отчетности. Однако приоритетное положение сохранится за финансовой отчетностью, поскольку она останется одним из важнейших источников информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

#### Список использованных источников

1. Грант, Р. Ресурсная теория конкурентных преимуществ: практические выводы для формулирования стратегии/ Р. Грант//Вестник СПбГУ.- Серия «Менеджмент» – 2003. - № 3. – С. 47-75.
2. Каплан, Р., Нортон, Д. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию. – М.: ЗАО «Олимп – Бизнес», 2003. – 214 с.
3. Катякало, В. Эволюция теории стратегического управления / В. Катякало. 3-е изд. – СПб: Высшая школа менеджмента; Изд. дом. СПбГУ, 2011. – 302 с.
4. Клейнер, Г. Ресурсная теория в системной организации экономики/Г. Клейнер// Российский журнал менеджмента./ Г. Клейнер. – 2011. – Т.9. – № 3. – С. 3-28.
5. Цуркану, В. Концептуальные основы формирования баланса организации: в коллективной монографии «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та бенчмаркінгу»/ Монографія / В., Цуркану, И.Голочалова / За заг. ред. доктор економічних наук, проф.. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. – 395 с.



6. Edvinsson L., Malone M. Intellectual Capital: Realizing your Company's True Value by Finding its Hidden Brainpower, Harper Business. New York, NY, 1997. – P. 1- 7.
7. Petty R., Guthrie J. Intellectual Capital Literature Review. Measurement, reporting and management//Journal of Intellectual Capital. 2000. Vol. 1. nr. 2
8. Интегрированная отчетность. 2012. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ey.com/Publication/vwLuAssets->
9. Международный стандарт «Интегрированная Отчетность». [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://integratedreporting.org/2015.03/13-1>.



## 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В ПРОЦЕСІ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ

**Боліновська Н. Я.**

заступник начальника відділу обслуговування  
розпорядників коштів та інших клієнтів місцевих бюджетів  
Головного управління Державної Казначейської служби України у Тернопільській області  
м. Тернопіль, Україна

### АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ В ОБСЛУГОВУВАННІ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

Сьогодні, в умовах обмеженості бюджетних коштів є надзвичайно важливим ефективне їх використання. Одним із першочергових завдань стає визначення пріоритетів та встановленні безпосереднього зв'язку при виділенні, розподілі, виявленні джерел фінансування та контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Тому застосування програмно-цільового методу допоможе у досягненні цих завдань. Адже саме цей метод передбачає та встановлює безпосередній зв'язок між ресурсами та результатами.

Програмно-цільовий метод відповідно до статті 2 Бюджетного кодексу України — це метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на усіх стадіях бюджетного процесу. Особливості та застосування програмно-цільового методу визначено у 20 статті Бюджетного кодексу. У грудні 2014 року були внесені зміни до пункту 18 розділу 6 “Прикінцеві та перехідні положення” Бюджетного кодексу та ними передбачено, що програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів застосовується починаючи із складання проектів місцевих бюджетів на 2017 рік.

Застосування програмно-цільового методу у формуванні бюджету дало змогу першочергово зосередити увагу на результатах, яких потрібно досягти, а потім на ресурсах.

Впровадження цього методу бюджетування є однією з кращих практик, який покращує бюджетний процес, створює прозору та ефективну систему управління, забезпечує цільове використання коштів, забезпечує аналіз витрат бюджетних коштів та допомагає у спрямуванні фінансових ресурсів на користь більш ефективніших програм.

Програмно-цільовий метод є інструментом планування бюджету на середньострокову перспективу. Це враховано і у вітчизняній бюджетній практиці. Стаття 21 Бюджетного кодексу передбачає складання прогнозу на два бюджетні періоди.

Складовими програмно-цільового методу в бюджетному процесі є: бюджетні програми, відповідальні виконавці, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм.

Відповідно до 2 статті Бюджетного кодексу бюджетна програма — це сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

Відповідальні виконавці визначаються головним розпорядником за погодженням з місцевим фінансовим органом. Виконавцем може бути головний розпорядник бюджетних коштів або розпорядник бюджетних коштів нижчого рівня, який виконує бюджетні програми в системі головного розпорядника. У процесі виконання забезпечує цільове та ефективне



використання бюджетних коштів, у межах виділених бюджетних призначень протягом усього терміну реалізації бюджетних програм.

Паспорт бюджетної програми — це документ, який визначає мету, завдання та напрямки використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми, відповідно до бюджетного призначення, яке встановлене рішенням про місцевий бюджет. Паспорт бюджетної програми розробляє головний розпорядник бюджетних коштів протягом 30 днів із дня набрання чинності рішення про місцевий бюджет і затверджує наказом спільно з місцевим фінансовим органом.

Результативні показники визначають ступінь виконання завдань бюджетної програми, структуру ресурсів та характеризують досягнуті результати бюджетної програми. Використовують чотири групи результативних показників: показники витрат, показники продукту, показники ефективності, та показники якості.

Моніторинг, який застосовують, дозволяє проаналізувати відповідність поставлених завдань до мети бюджетної програми, здійснювати оцінку ефективності бюджетної програми та визначити результати діяльності розпорядників бюджетних коштів, встановити причини неефективного виконання бюджетної програми, а також визначити доцільність її реалізації.

Методичні рекомендації розроблені Міністерством фінансів, дозволяють здійснювати порівняльний аналіз ефективності виконання бюджетних програм, враховуючи те, що одна програма може виконуватись різними розпорядниками бюджетних коштів. Для розрахунку використовуються показники ефективності та якості і за шкалою середніх індексів оцінюють ефективність бюджетної програми.

Державна казначейська служба здійснює обслуговування розпорядників бюджетних коштів лише за наявності паспорта бюджетної програми, затвердженого в установленому порядку. Паспорти бюджетних програм складаються та затверджуються головними розпорядниками бюджетних коштів за всіма бюджетними програмами затвердженими в додатку 3 до рішення сесії про місцевий бюджет на відповідний бюджетний період.

Після закінчення бюджетного періоду головні розпорядники бюджетних коштів подають звіти про виконання паспортів бюджетних програм до місцевих фінансових органів у паперовому та електронному вигляді в терміни, встановлені законодавством.

На даному етапі прийнято всі нормативно-правові акти, які дозволяють застосовувати програмно-цільовий метод бюджетування на місцевому рівні. Варто зазначити, що існує проблематика, яка полягає у наявності великої кількості неузгоджених між собою програм та нечітким визначенням завдань та мети бюджетної програми. Також існує проблема у недостатньому рівні спеціалістів об'єднаних територіальних громад та питання щодо технічної сторони отриманих файлів і звітності в програмному забезпеченні АС «Є-Казна»

#### Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р.
2. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. №280/97-ВР.
3. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. №774-р. «Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами».
4. Наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2014 р. №836 «Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів».
5. Наказ Міністерства фінансів України від 02.12.2014 р. № 1195 «Про затвердження Структури кодування програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і Типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів / Тимчасової класифікації видатків та кредитування для бюджетів місцевого самоврядування, які не застосовують програмно-цільового методу».



Дуда Т. Т.

кандидат економічних наук, доцент

Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут,  
м. Хмельницький, Україна

## ОРГАНІЗАЦІЯ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У сучасних умовах економічної глобалізації практично перед кожною українською компанією постає питання міжнародної співпраці. Необхідною умовою її успішної реалізації є можливість отримання повної, а головне зрозумілої для всіх користувачів інформації про господарську діяльність суб'єктів господарювання завдяки чинній, якісно складеній фінансовій звітності, якщо вона підготовлена відповідно до вимог, відмінних від національних принципів ведення звітності, міжнародних стандартів фінансової звітності (далі - МСФЗ).

В Україні з 2011 року почався процес реалізації стратегічного застосування МСФЗ до публічних акціонерних товариств, банків, страховиків та інших національних суб'єктів господарювання. У його подальший розвиток та удосконалення Верховна Рада України 5 жовтня 2017 року внесла зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) [1], а саме: уточнено вимоги щодо складання фінансової звітності за МСФЗ підприємствами, що становлять суспільний інтерес та підприємствами, що займаються видобутком корисних копалин загальнодержавного значення в розрізі категорій підприємств (особливо підприємств, що становлять суспільний інтерес); визначені підходи до подання та оприлюднення фінансової звітності (уточнені дати оприлюднення фінансової звітності) та імплементовані вимоги Директиви ЄС № 2013/34/ЄС і МСФЗ в частині консолідованої фінансової звітності з уточненням, що вона складається за правилами національних або міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку.

Проблемам трансформації фінансової звітності приділяється значна увага як з боку вчених-економістів (Голов С., Костюченко В., Кулага О. та інших) [2], так і практиків (аудиторів, практикуючих бухгалтерів, аналітиків) [3,4].

З огляду на це виникає необхідність у проведенні більш поглибленого аналізу організації трансформації фінансової звітності, складеної за національними правилами ведення обліку, у таку звітність, що відповідає принципам МСФЗ.

Трансформація – це сукупність процедур перетворення фінансової інформації, складеної за одними правилами, наприклад, за П(С)БО та НП(С)БО, у звітні дані, складені за іншими правилами, зокрема за правилами МСФЗ. Такий процес викликає особливий попит з боку керівництва підприємств, яким необхідно вкрай у стиснуті терміни перейти на міжнародні правила ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Прискореність такого процесу обумовлюється як зовнішніми чинниками (державне регулювання у сфері бізнесу через призму бухгалтерського обліку та фінансової звітності), так і внутрішніми (пошук інвестора та необхідність у проведенні інвестиційно-інноваційних процесів).

У світлі цього нами проведений аналіз переліку з надання консультаційних послуг аудиторських компаній в Україні щодо трансформації фінансової звітності [3,4]. Як виявилось, означений обліково-звітний процес може здійснюватись за планом синтезованих процедур (етапів) та їх аналітичного розкриття шляхом деталізації. На підставі вивчення досвіду українських аудиторських та консультаційних фірм щодо надання послуг з трансформації нами пропонується наступні синтезовані етапи та його складові у вигляді таблиці 1.





Таблиця 1

**Етапи трансформації фінансової звітності та її складові**

№	Етап трансформації	Елементи етапу
1	Підготовчий	1.1 Вивчення загальних вимог до звітності у форматі МСФЗ 1.2 Порівняльний аналіз МСФЗ та П(С)БО і НП(С)БО, виявлення розходжень в оцінках 1.3 Вивчення вимог МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування МСФЗ» 1.4 Складання облікової політики за МСФЗ
2	Безпосередня трансформація	2.1 Порівняльний аналіз облікової політики за вимогами П(С)БО та НП(С)БО і МСФЗ, виявлення сфери коригувань 2.2 Збір інформації, необхідної для трансформації 2.3 Вибір формату компонентів звітності та підготовка робочих документів 2.4 Коригування, декласифікація, перекласифікація 2.5 Підготовка початкового балансу 2.6 Підготовка балансу та звіту про прибутки та збитки у форматі МСФЗ 2.7 Підготовка звіту про зміни у капіталі та звіту про рух грошових коштів ( за обраним макетом) 2.8 Підготовка пояснень та приміток до звітності у форматі МСФЗ
3	Посттрансформаційні процедури	3.1 Підготовка додаткових розділів звітності 3.2 Коригування показників звітності з урахуванням інфляції 3.3 Переведення показників у іноземну валюту( за необхідності)

У деяких випадках процес трансформації фінансової звітності можна уявити у більш деталізованому варіанті. Наприклад, в цілях цивілізованого і ефективного ведення бізнесу аудиторські компанії готові до поетапного процесу трансформації фінансової звітності за МСФЗ відповідно такій послідовності:

- 1) розробка облікової політики;
- 2) вибір валюти оцінки і валюти представлення звітності;
- 3) розрахунок вхідних залишків;
- 4) розробка трансформаційної моделі;
- 5) розробка (при необхідності) додаткового плану рахунків за МСФЗ і таблиці відповідності (меппінга) українського плану рахунків бухгалтерського обліку;
- 6) оцінка корпоративної структури компанії для визначення дочірніх і залежних підприємств, які необхідно включити у звітність;
- 7) визначення характерних галузевих особливостей підприємства і збір інформації, необхідної для розрахунку трансформаційних коректувань;
- 8) перегрупування і перекласифікація статей перерахунків з П(С)БО і НП(С)БО до МСФЗ;
- 9) кінцева трансформація фінансової звітності за МСФЗ.

При трансформації фінансової звітності її показники за вимогами МСФЗ формуються на основі показників звітності, складеної за національними бухгалтерськими стандартами, скоригованих на величину відмінностей у принципах ведення обліку та складання звітності. Особливе та важливе, на наш погляд, місце при цьому займає меппінг. В широкому розумінні це - процедура взаємозв'язку інформаційної облікової системи з формами звітності шляхом складання таблиць відповідностей бухгалтерських рахунків з різних їх планів, наприклад, українських та відповідних рахунків об'єктам обліку за МСФЗ.

У вузькому сенсі меппінг [5] сприймається як закладені спеціалістом з трансформації фінансової звітності підприємства конкретні правила, за якими будуть формуватися



необхідні керівництву такого суб'єкта господарювання звіти. При цьому таблиці меппінгу можуть бути застосовані і при формуванні управлінської корпоративної звітності ( частіше в холдингах, компаніях з філіями).

Як вважають спеціалісти щодо трансформації національної звітності( стає актуальною навіть така вузька спеціалізація) до вимог GAAP[5], фінансову звітність можна трансформувати що найменше у чотири етапи з використанням таблиць меппінга та ручних коригувань, а саме: перший етап – структурна трансформація балансу та звіту про прибутки та збитки; другий етап – використання коригуючих бухгалтерських проводок , направлених на подолання якісних відмінностей між українською звітністю та звітністю за МСФЗ. Відповідні бухгалтерські проведення здійснює спеціаліст з трансформації ручним методом.

Третій етап присвячений складанню звітності за МСФЗ на підставі трансформованого балансу, звіту про прибутки та збитки інших форм звітності: звіту про рух грошових коштів, звіту про зміни у власному капіталі. На цьому етапі таблиця включає показники проміжної фінансової звітності за МСФЗ та опис коригувань, здійснених означеним спеціалістом з трансформації. Четвертий етап – це підготовка описової частини конкретного звіту з поясненнями, примітками та різноманітною додатковою інформацією як для фінансових, так і не фінансових менеджерів.

Отже організація процесу трансформації статей звітності тісно пов'язана з її інтерпретацією відповідно до вимог міжнародних облікових та звітних стандартів. За результатами проведеної організаційної та суттєвої роботи утворюються наступні форми фінансової звітності, складеної відповідно до принципів МСФЗ: трансформований звіт про фінансовий стан; трансформований звіт про прибутки та збитки або про сукупний дохід; трансформований звіт про рух грошових коштів ( складений прямим або непрямим способом за вільним вибором підприємства); трансформований звіт про зміни капіталу; примітки до фінансової звітності; трансформаційні таблиці. Умовою підготовки якісних фінансових звітів, на наш погляд, є компетентне сприйняття організації процесу її трансформації як менеджерами підприємства всіх рівнів, так і безпосередньо бухгалтерською службою.

Під впливом подальшого реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності, про що свідчать зміни у їх нормативно-правовому полі, розвитку моделі складання фінансових звітів за принципами МСФЗ необхідно керуватись знаннями процесу організації трансформаційних процедур як на загальному рівні, так і на рівні їх деталізованих складових.

#### Список використаних джерел

1. «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017р. № 2164-VIII [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/>.
2. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: методичні рекомендації/ С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага. – Вінниця: ТОВ «Консоль», 2010. – 308 с.
3. Рогозний С. Трансформація за МСФЗ: Порядок. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rogozny.com.ua/zvitnist-za-msfz/transformatsiya-za-msfz-poryadok>.
4. Відкрита Міжнародна інтернет-конференція «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://konf.amsfo.com.ua/transformaciya-finansovo%D1%97-zvitnosti-ukra>.
5. Формирование отчетности компании с использованием «мэппинга».[Електронний ресурс] - Режим доступу: [gaap.ru/articles/formirovanie\\_otchetnosti\\_kompanii\\_s\\_ispolzovaniem\\_mepinga](http://gaap.ru/articles/formirovanie_otchetnosti_kompanii_s_ispolzovaniem_mepinga).



**Кафка С. М.**

кандидат економічних наук, доцент

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу  
м. Івано-Франківськ, Україна

## **СПРАВЕДЛИВА ВАРТІСТЬ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ НАФТОГАЗОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

Закон України «Про внесення змін до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ухвалений Верховною Радою 5 жовтня 2017 р., підписаний Президентом України та набрав чинності, включено Кабінетом Міністрів до переліку законопроектів у сфері європейської інтеграції України, прийняття яких забезпечить належне виконання Україною Угоди про асоціацію з ЄС. Законом передбачено імплементація частини положень Директиви 2013/34/ЄС до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Зокрема, визначено обов'язковість застосування МСФЗ для складання звітності підприємств, які здійснюють видобування корисних копалин загальнодержавного значення, а отже, для підприємств нафтогазового комплексу актуальності набуває оцінювання справедливої вартості основних засобів за міжнародними стандартами. При цьому, нафтогазові підприємства, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами обліку, мають низку особливостей, що вимагає досліджень.

Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості впливають на облік необоротних активів, як основної складової їх капіталу.

Так, основними організаційно-технічними особливостями діяльності нафтогазових підприємств, на наш погляд, є: залежність від природних чинників, неоднорідний склад робіт з буріння свердловин, розроблення надр корисних копалин, нерухомість процесу видобування, довготривалість видобування, технологічний процес видобування одночасно декількох видів продукції, відсутність незавершеного виробництва, послідовне здійснення та безперервність основних виробничих процесів та інші. Все це впливає на методику оцінювання необоротних активів нафтогазових підприємств.

Основні засоби підприємств нафтогазової промисловості оцінюються за справедливою вартістю на кінець кожного звітного періоду [1]. МСФЗ визначає справедливу вартість [1] як ціну, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. На підприємствах нафтогазової промисловості очікувана справедлива вартість визначається із використанням доступної ринкової інформації, коли вона існує, а також з використанням відповідних методик оцінювання. Однак, для визначення очікуваної справедливої вартості обов'язково необхідне використання професійних суджень для тлумачення ринкової інформації, використовуючи усю доступну ринкову інформацію.

Згідно МСФЗ 13 [1] для формування справедливої вартості об'єктів основних засобів вхідні дані, які використовуються за відповідних методів оцінки, ранжують за трьома рівнями від I до III (рис. 1).

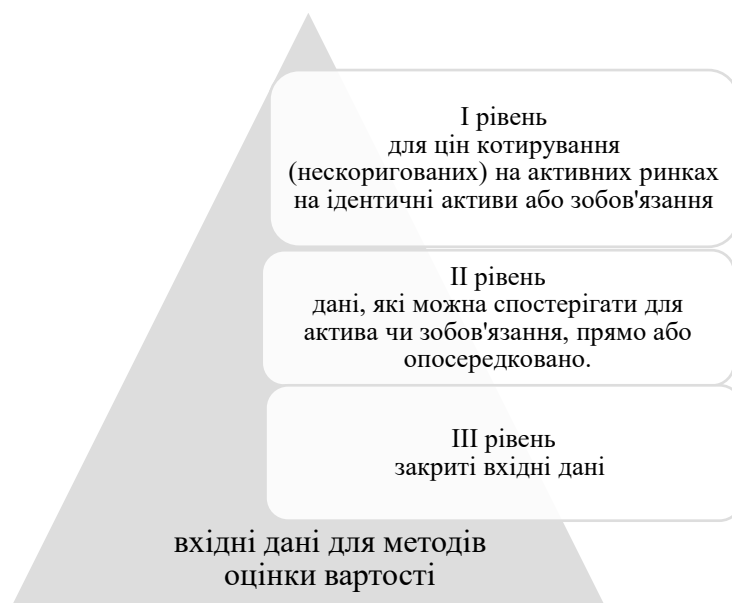


Рис. 1. Ієрархія справедливої вартості за МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [1]

У таблицях 1 та 2 визначено основні методи оцінювання справедливої вартості основних засобів та вихідна інформація для неї на підприємствах нафтогазової промисловості.

Таблиця 1

**Ієрархія справедливої вартості основних засобів підприємств нафтогазової промисловості та особливості методів її оцінки за МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» [1-5]**

Ієрархія	Актив	Методи оцінювання та вхідна інформація для методів оцінки вартості
1	Основні засоби	Методи оцінки для об'єктів основних засобів не застосовуються.
2		Справедлива вартість технологічного газу визначається шляхом застосування ринкової вартості газу на кінець звітного періоду до обсягів технологічного газу. Основними параметрами, які використовуються при цій методиці оцінки, є ринкова вартість на газ на кінець звітного періоду. Ринкова ціна технологічного газу дорівнює ринковій вартості газу, за вирахуванням витрат на його викачку та транспортування до точки продажу.
3		Залучаються професійні незалежні оцінювачі для визначення справедливої вартості основних засобів із використанням методу вартості заміщення для більшості груп. Справедлива вартість визначається як первісна вартість будівництва цих об'єктів за поточними цінами, за вирахуванням економічного знецінення та фізичного зносу на відповідну дату. Основним параметром, який використовується у цій методиці оцінки, є поточна вартість будівництва. Для об'єктів, де є ринкові аналоги (головним чином, будівлі), використовується метод порівняння продажів, ціни ринкових продажів порівнюваних об'єктів нерухомості коригуються з урахуванням різниць в основних параметрах (таких як площа нерухомості). Основним параметром, який використовується при цій методиці оцінки, є ціна квадратного метру нерухомості.

Для розкриття інформації про справедливу вартість основних засобів у фінансовій звітності слід вказати чи на періодичній або неперіодичній основі оцінюються такі активи у Звіті про фінансовий стан після первісного визнання та відповідні методики оцінювання й вхідні дані, які використані для складання таких оцінок.



Таблиця 2

**Основні засоби за групами ієрархії справедливої вартості підприємств  
нафтогазової промисловості**

	Компонент активу	Методика оцінки	Вхідні дані, які не підлягають спостереженню	Межі вхідних даних, які не підлягають спостереженню	Взаємозв'язок між ключовими вхідними даними, які не піддаються спостереженню, та оцінкою справедливої вартості
Газотранспортна система та сховища газу	Трубопроводи і супутнє обладнання	Метод вартості заміщення із використанням дохідного методу для визначення економічного знецінення	Дата впровадження системи стимулюючого тарифно утворення	Регуляторна база активів почала діяти у 2015 р. для послуг транспортування і почне діяти у 2018 р. для послуг зі зберігання газу	Чим пізніше буде впроваджено стимулююче тарифно утворення, тим менша справедлива вартість
	Будівлі		Рівень дохідності за регуляторною базою активів	15,13 %	Чим вища ставка, тим вища справедлива вартість
	Машини та обладнання		Номінальна середньозважена вартість капіталу для грошових потоків, деномінованих у доларах США	10,59 %	Чим вища середньозважена вартість капіталу, тим менша справедлива вартість
	Інші основні засоби				
Активи з видобутку газу	Трубопроводи і супутнє обладнання		Залишковий період з видобутку природного газу, років (на основі підтверджених та ймовірних запасів, визначених незалежним експертом)	0-50	Чим менший період, тим менша справедлива вартість внаслідок нижчих залишкових строків використання активів з видобутку
	Нафтогазовидобувні активи		Ціна реалізації природного газу	Ринкова ціна формується на основі прогнозних цін на природний газ на німецькому віртуальному пункті торгівлі газом, за вирахуванням транспортних витрат до українського кордону	Чим вища ціна реалізації газу, тим вища справедлива вартість
			Довгостроковий прогноз рентної плати	Природний газ – 29% Нафтовий і газовий конденсат – 45%	Чим вища ставка, тим менша справедлива вартість
	Будівлі		Номінальна середньозважена вартість капіталу для грошових потоків, деномінованих у гривні	21,04 %	Чим вища середньозважена вартість капіталу, тим менша справедлива вартість
	Машини та обладнання				
Нафто-транспортна система та зберігання нафти	Трубопроводи і супутнє обладнання		Кумулятивний фактор фізичного та функціонального зносу	0,75	Чим вищий фактор, тим менша справедлива вартість
	Будівлі				
	Машини та обладнання		Номінальна середньозважена вартість капіталу для грошових потоків, деномінованих у гривні	17,08 %	Чим вища середньозважена вартість капіталу, тим менша справедлива вартість
	Інші основні засоби				





Список використаних джерел

1. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_068). (дата звернення: 23.10.2017).
2. МСБО 16 «Основні засоби»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014) (дата звернення: 31.05.2017).
3. МСБО 36 Зменшення корисності активів: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_047) (дата звернення: 01.11.2017).
4. МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»: Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_026). (дата звернення: 06.06.2017).
5. За даними фінансової звітності ПАТ «НАК «НАФТОГАЗ УКРАЇНИ» // База даних «Фінансова звітність» URL: [http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogas\\_16fs\\_Consolidated\\_UKR.pdf](http://www.naftogaz.com/files/Zvity/Naftogas_16fs_Consolidated_UKR.pdf). (дата звернення: 22.08.2017).

**Коротаев С.Л.**

доктор экономических наук, профессор  
Белорусский государственный экономический университет,  
директор ЗАО «АудитКонсульт»  
г. Минск, Беларусь

## **КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В БЕЛАРУСИ: ПРОБЛЕМЫ СОСТАВЛЕНИЯ И АУДИТА**

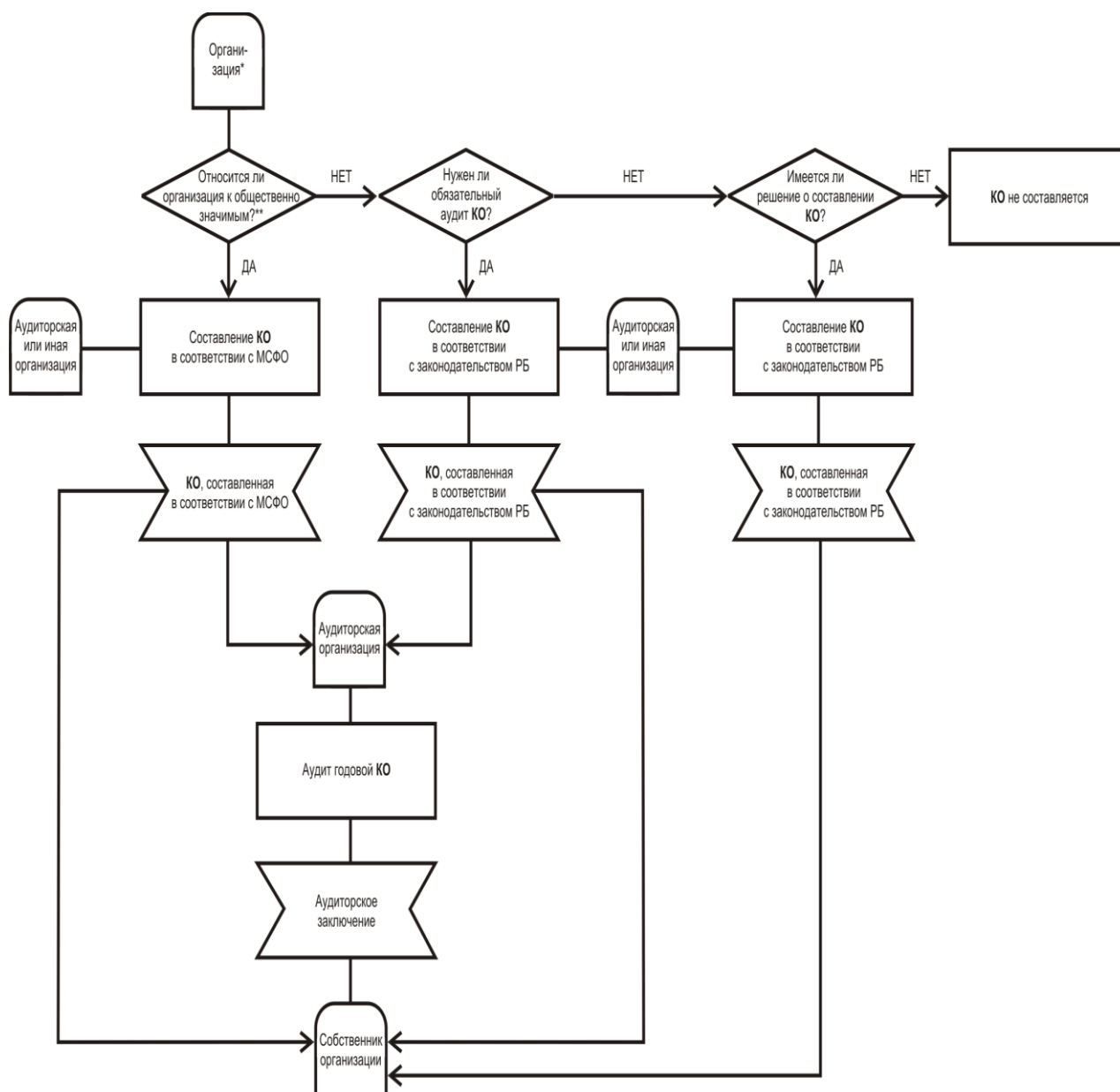
С 1 января 2015 года в отношении белорусских коммерческих организаций, объединенных в группы, в установленном законодательством порядке должна составляться консолидированная отчетность. Под группой организаций понимаются: холдинг; хозяйственное общество и его унитарные предприятия, дочерние и зависимые хозяйственные общества; унитарное предприятие и его дочерние унитарные предприятия.

Порядок составления консолидированной отчетности регламентируется национальным стандартом «Консолидированная бухгалтерская отчетность» [1] (далее – Стандарт).

Организации, составляющие консолидированную бухгалтерскую отчетность, подлежат ежегодному обязательному аудиту с учетом норм ст. 17 Закона «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 56-3) [2].

В соответствии со ст. 17 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» [3], начиная с отчетности за 2016 год, общественно значимые организации обязаны составлять годовую консолидированную отчетность в соответствии с МСФО. К общественно значимым организациям отнесены: открытые акционерные общества, являющиеся учредителями унитарных предприятий и (или) основными хозяйственными обществами по отношению к дочерним хозяйственным обществам, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, страховые организации.

Структурно-логическая схема составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и национальным законодательством и ее ежегодного обязательного аудита представлена на рис. 1.



\* - холдинг; хозяйственное общество (ХО) и его дочерние унитарные предприятия (УП), дочерние и зависимые общества; УП и его дочерние УП.

\*\* - ОАО – учредитель УП и (или) основное ХО по отношению к дочерним ХО, банки, страховые организации.

**Рис. 1. Структурно-логическая схема составления консолидированной отчетности в соответствии с МСФО и национальным законодательством и ее ежегодного обязательного аудита**

Следует отметить, что Стандарт, подготовленный с учетом норм МСФО, достаточно сложен для понимания и не дает ответы на целый ряд практических вопросов, возникающих при консолидации отчетности, а также при ее аудите. В частности, Стандартом не определен порядок консолидации ряда показателей индивидуальной отчетности материнского и его дочерних предприятий, в частности их уставных капиталов, а также иных составляющих собственного капитала. Стандарт не оговаривает механизм выделения и исключения из выручки (у продавца), а также из стоимости активов (у покупателя) нереализованной прибыли в отношении активов, оставшихся внутри группы на конец отчетного периода. В Стандарте отсутствуют какие-либо разъяснения по формированию в отношении нереализованной прибыли, рассматриваемой в качестве временной разницы, отложенных



налоговых активов и их отражению в консолидированной отчетности. В Стандарте не определен показатель бухгалтерского баланса, который должен уточняться при корректировке на сумму нерезализованной прибыли доходов и расходов по инвестиционной деятельности и т.д.

Особо отметим, что в соответствии со ст. 17 Закона № 56-3 консолидированная отчетность, составленная в соответствии с МСФО общественно значимыми организациями, не подлежит аудиту на предмет ее соответствия национальному законодательству по бухгалтерскому учету и отчетности. Очевидно, что неподтвержденная национальная отчетность, трансформированная в формат МСФО, содержит в себе все риски, обусловленные не проведением аудита отчетности на предмет ее соответствия нормам национального законодательства. Соответственно, существенные риски содержит и отчетность, составленная в соответствии с МСФО на основе непроаудированной национальной отчетности.

Учитывая отмеченные недостатки, в целях упорядочения работ, связанных с консолидацией отчетности и ее аудитом, считаем необходимой реализацию мероприятий:

- доработать Стандарт с тем, чтобы он позволял субъектам хозяйствования самостоятельно осуществлять консолидацию отчетности организаций, входящих в группу.

При этом представляется целесообразным разработать Инструкцию по составлению консолидированной отчетности холдингов, материнского предприятия и его дочерних организаций (далее – Инструкция), которая бы детальным образом раскрывала порядок расчета показателей консолидированной отчетности, их корректировки.

В Инструкции предлагается, в частности, определить, что:

а) в консолидированной отчетности показывается уставный капитал только материнского предприятия, поскольку часть уставного капитала дочернего предприятия, сформированного материнским предприятием, нивелируется при исключении из отчетности финансовых вложений материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия, а оставшаяся часть рассматривается как часть собственного капитала дочернего предприятия, не принадлежащая материнскому предприятию;

б) при консолидации из консолидированной отчетности исключаются финансовые вложения материнского предприятия в уставный капитал дочернего предприятия и эквивалентная ей по величине часть собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию (а не стоимость доли собственного капитала дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию, как это определено в Стандарте);

в) корректировка доходов и расходов по инвестиционной деятельности на сумму нерезализованной прибыли, осуществляемая при продаже инвестиционного актива в рамках группы организаций, по которой составляется консолидированная отчетность, в консолидированном бухгалтерском балансе должна производиться по показателям чистой и нераспределенной прибыли;

- разработать и утвердить в качестве приложения к Инструкции таблицу консолидационных корректировок соответствующих показателей бухгалтерской отчетности, что будет способствовать унификации процессов консолидации, повышению достоверности консолидированной отчетности.

В таблице консолидационных корректировок предусмотреть особенности формирования показателей консолидированной отчетности при ее первом составлении, а также в последующие отчетные периоды;

- установить, что до разработки и утверждения Инструкции субъекты хозяйствования могут руководствоваться локальными правовыми актами, определяющими порядок расчета соответствующих показателей для осуществления консолидационных корректировок как продавцами, так и покупателями внутригрупповых активов;



- в случае, если консолидированная отчетность составляется в интересах собственника, разрешить формирование такой отчетности по упрощенной процедуре (если только не проведение консолидационных корректировок не влияет на оценку финансового состояния организаций группы);

- отменить норму ст. 17 Закона № 56-3, согласно которой организации, прошедшие аудит бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с МСФО, не должны проводить аудит годовой индивидуальной и консолидированной отчетности, составленной в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

#### Список использованных источников

1. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность»: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.06.2016 г., № 46.
2. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 56-3.
3. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12.07.2013 г., № 57-3.

**Кошолар Я.П.**

студентка

Київський національний університет імені Тараса Шевченка  
м. Київ, Україна

### **ПРОБЛЕМИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ДИРЕКТИВИ 2013/34/ЄС ДО ПРАКТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ**

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є досить динамічними процесами, адже постійно змінюються їх правила, вимоги та особливості побудови. Тому виникають проблеми, які необхідно вирішити для вдосконалення системи звітності на підприємствах. Складання та подання фінансової звітності забезпечується належною організацією бухгалтерського обліку на підприємстві. Сучасна економіка України потребує удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однією з проблем фінансової звітності є те, що вона досить складна та викликає чимало запитань. Саме тому у бухгалтерів часто виникають труднощі. Для того, щоб організувати процес складання та подання фінансової звітності в усіх країнах на високому рівні, необхідно запровадити міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ).

Вагомий внесок у дослідження проблем імплементції міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме директиви 2013/34/ЄС зробили такі вчені та дослідники: Голов С.Ф., Гура Н.О, Засадний Б.А., Мельник Т.Г., Пантелеев В.П., Швець В.Г. та інші. Вони досліджували теоретичні засади процесу стандартизації та гармонізації бухгалтерського обліку і звітності, імплементції Директиви 2013/34/ЄС (далі – Директива) до практики в Україні, методологічні та організаційні проблеми застосування МСФЗ у практиці підприємств. Проте не всі питання та проблеми є вирішеними, особливо актуальним є вирішення проблем переходу на МСФЗ та втілення Директиви на практиці.

Для того, щоб Україна могла стати членом ЄС, вона потребує гармонізації законодавства із законодавством Європейського Союзу та здійснення процесу стандартизації багатьох аспектів. Гармонізація та стандартизація відкриють нові можливості для українських підприємств, а саме – вихід на міжнародні ринки. Для компаній, які не планують виходити на нові ринки здійснення змін сприятиме підвищенню ефективності управління, забезпеченню менеджерів необхідною інформацією. Саме тому, необхідно гармонізувати



ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності в Україні, адже вони є частиною контролю та управління діяльністю підприємств.

Перехід на МСФЗ в Україні супроводжується різноманітними дискусіями та існуванням різних точок зору на певні питання. Зокрема виникають проблеми організаційного, методичного та методологічного характеру, вони потребують подальшого дослідження та пошуку шляхів для вирішення. Досвід країн з перехідною економікою по переходу на МСФЗ та впровадження Директиви виявляє виникнення проблем, які пов'язані з підходом до впровадження реформ у системі бухгалтерського обліку і звітності. Проблематичним є втілення переходу на МСФЗ і застосування Директиви є через недостатність кваліфікованого персоналу, недосконалість системи формування та узагальнення інформації.

Стандартизація бухгалтерського обліку – це процес розробки та поступового застосування єдиних вимог, правил та принципів для визначення оцінки і відображення у фінансових звітах окремих суб'єктів бухгалтерського обліку. Початок процесу міжнародної стандартизації та гармонізації сягає другої половини ХХ ст. Це було спричинене різноманітними факторами: глобальні та інтернаціональні економічні процеси, взаємне проникнення капіталів різних країн у вигляді інвестицій, виникнення інтегрованих спільних підприємств, корпорацій, вільна конвертація валют провідних країн та введення єдиної європейської валюти євро, зміцнення міжнародних економічних зв'язків.

Для виконання зобов'язань України за Угодою про асоціацію з ЄС було схвалено план імплементації Директиви 2013/34/ЄС. Вона спрямована на гармонізацію європейського бухгалтерського обліку через досягнення порівняності показників фінансової звітності. Також її дія орієнтована на досягнення збалансованості між необхідною користувачам інформацією та зобов'язаннями, які покладені на підприємства. [5, с.41]

Впровадження Директиви передбачає внесення змін до законодавчих, нормативно-правових актів європейських країн, в тому числі і України. Тобто в Україні в рамках імплементації Директива вносить зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(с)БО).

Директива передбачає внесення таких змін: спрощення звітності для малих підприємств, перелік додаткових вимог щодо розкриття інформації середніми і великими підприємствами та суб'єктами суспільного інтересу, звітування про платежі на користь урядів, подання звіту про управління (також про корпоративне управління) та інші. [3] Згідно з визначенням Європейської Федерації бухгалтерів та аудиторів для малого та середнього бізнесу, в Директиві передбачається близько ста опцій. Мають бути виконані наступні критерії при прийнятті рішень щодо застосування положень опцій: кращий бухгалтерський облік, прозорість і ринкова ефективність, порівнянність, доречність, мінімізація витрат, пов'язаних зі змінами, можливість прийняття МСФЗ для малого та середнього бізнесу. [4]

Існує низка проблем при імплементації Директиви до практики бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Зокрема, вона розглядає не всі аспекти бухгалтерського обліку. Наприклад, не передбачена гармонізація питань визначення активів і зобов'язань, обліку оренди, обліку пенсійних зобов'язань, переведення сум в іноземні валюти. Також недостатньо висвітленими є питання про облік відстрочених платежів, складові фінансових інструментів, облік інвестиційної нерухомості, облік резервів і зобов'язань, облік інших необоротних активів, коригування результатів минулих періодів в результаті змін в обліковій політиці підприємства або коригування помилок. Тобто вона є недосконалою, тому розглядає не всі сторони бухгалтерського обліку.

Хоч в Україні і схвалено план імплементації Директиви, але існують різні точки зору через певні зміни в законодавстві. Такі питання потребують додаткового аналізу





міжнародного досвіду. Також потрібно співвідносити ефективність від певних змін з витратами на їх впровадження.

В Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» № 2164-VIII передбачено зміни в термінології, у вимогах до подання фінансової звітності малими, середніми та великими підприємствами, суб'єктами суспільного інтересу, передбачено впровадження нових звітів про управління та про платежі на користь урядів. [2]

Однією з проблем імплементації Директиви в Україні є необхідність фінансування реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, проте багато положень вже реалізовано в нашій країні. Наприклад, вже застосовуються подвійні назви для форм фінансової звітності, реалізовано спрощення звітності для малих підприємств, виключено статті надзвичайних доходів і витрат.

Аналізуючи Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та Директиву, помітним є те, що зміни, які в ній пропонуються не стосуються більшості розділів Закону. Тобто необхідно зробити мінімальні зміни. Що ж стосується П(с)БО, то тут потрібно зробити суттєвіші зміни. Проблемним в Україні є питання оцінки активів за справедливою вартістю, що передбачається Міжнародними стандартними фінансової звітності. Переважно зміни стосуються Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2, тому що значну увагу у Директиві приділено консолідованій фінансовій звітності.

Варто враховувати, що вже чимало змін здійснено в українському законодавстві для імплементації Директиви 2013/34/ЄС, тому докорінно змінювати законодавство, яке стосується бухгалтерського обліку та фінансової звітності не потрібно. Очевидно, що Україна на шляху до членства в ЄС втілила більше нововведень та змін в законодавство, ніж деякі країни – члени ЄС. При впровадженні МСФЗ потрібно не забувати про національні особливості як бухгалтерського обліку, так і економіки країни.

#### Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-14 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 №2164-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
3. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року / неофіційний переклад аудиторської палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>
4. EFAA. Implementing the New European Accounting Directive: Making the right choices. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives%20Report%20140408.pdf>
5. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції: монографія / За загальною редакцією Мельник Т.Г. – Кондор-Видавництво, 2017. – 226 с.



Лежненко Л. І.

кандидат економічних наук, доцент

Чухра К. І.

студентка

ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»

м. Київ, Україна

## ОСНОВНІ ВІДМІННОСТІ ТА ТОТОЖНІТЬ ЗВУТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН ЗА МСБО (IAS) 1 ТА НП(С)БО 1

Світова глобалізація бізнесу сприяла поширенню та запровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Крім того, фінансова звітність повинна відповідати загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку і бути зрозумілою та достовірною. На сьогоднішній день більше ніж 115 країн світу застосовують вимоги МСФЗ для обліку, складання та подання фінансової звітності. Об'єднання бізнесу, також, зумовлює необхідність дотримання єдиних вимог для консолідації, а користувачі фінансової звітності потребують отримання порівнянної інформації щодо фінансового стану та результатів діяльності суб'єктів господарювання різних країн світу. Проте складання фінансової звітності в Україні за міжнародними стандартами пов'язано з труднощами, зокрема, відсутністю методичних рекомендацій з боку держави щодо приведення національної звітності у відповідність до вимог міжнародних стандартів та браком кваліфікованих спеціалістів у сфері застосування МСФЗ.

Однією з обов'язкових форм фінансової звітності є Баланс. Баланс (звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал [1].

Суб'єкти господарювання України мають право складати Баланс (Звіт про фінансовий стан), як за Міжнародними стандартами фінансової звітності, так і за Національним положенням (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Перелік суб'єктів господарювання щодо обов'язкового складання та подання фінансової звітності за МСФЗ наведено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у статті 12-1 [1].

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено вимоги складання Балансу (Звіту про фінансовий стан) та зазначено формат звіту у вигляді вертикальної таблиці і визначено перелік статей. Крім того, в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну України №433 від 28.03.2013р., вказано методику складання звіту і надано перелік вписуваних статей. Такі статті визначаються за ознакою суттєвості відповідно до Наказу про облікову політику суб'єкта господарювання. На відміну від Національного стандарту, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» строго не регламентує формат подання Звіту про фінансовий стан. Крім того, за МСБО (IAS) 1 не використовується поняття пасиву. Ця категорія відображається окремими розділами: капітал і зобов'язання. Стандарт лише визначає мінімальний перелік статей, які мають бути наведені у Звіті, а саме:

В складі активів:

- основні засоби;
- інвестиційна нерухомість;
- нематеріальні активи;
- фінансові активи;
- інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;
- біологічні активи;



- запаси;
- торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- грошові кошти та їх еквіваленти;
- загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу;

В складі зобов'язань:

- торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- забезпечення;
- фінансові зобов'язання;
- зобов'язання та активи щодо поточного податку;
- відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи;
- зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу;

В складі капіталу:

- неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі;
- випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства [2].

На відміну від МСБО (IAS) 1, за НП(С)БО 1 зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та необоротні активи, утримуваними для продажу та групами вибуття, відображаються окремими розділами.

Крім того, МСБО (IAS) 1 дозволяє: наводити у звіті додаткові рядки статей, заголовки, проміжні підсумки, здійснювати об'єднання подібних статей, якщо це є доречним для розуміння фінансового стану підприємства; самостійно визначати конкретне найменування статей Звіту про фінансовий стан та послідовність їх наведення (назва має чітко ідентифікувати статтю Звіту та її склад). За національним стандартом заборонено згортання будь-яких статей Балансу (Звіту про фінансовий стан), крім випадків передбачених П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Необхідно зазначити, що хоча відсутність уніфікованого формату звіту, значно ускладнює порівняння та зіставлення фінансової звітності різних компаній, але певна гнучкість щодо їх формату та наповнення дозволяє більш якісно та прозоро розкривати фінансовий стан діяльності конкретного підприємства. За міжнародними стандартами існує дві моделі відображення статей Звіту про фінансовий стан: за ознакою зростання та зменшення ліквідності активів і, відповідно, за строками погашення зобов'язань.

Відповідно до МСБО (IAS) 1, підприємство повинно залишати незмінними з періоду в період подання та класифікацію статей фінансової звітності з тим, щоб забезпечити можливість зіставлення звітності за різні періоди. Отже, обравши певний формат Звіту про фінансовий стан, перелік та групування статей звіту, їх назви, його необхідно дотримуватися і надалі, за винятком випадків, коли:

- відбулися зміни в діяльності підприємства потребують іншого порядку наведення або класифікації інформації;

- МСФЗ вимагає змінити подання фінансової звітності [2].

Тотожним в складанні звіту за різними стандартами є сама структура, тобто титульна частина – де наводиться інформація про саме підприємство і період складання; предметна частина – сам звіт; заключна частина – підписи та ПБ відповідальних осіб. Крім, того схожим є те, що саме потрібно наводити в Примітках щодо роз'яснення статей.

Таким чином, виходячи з вищенаведеного можна зробити висновок, що в формуванні Балансу за МСФЗ та НП(С)БО суттєвою відмінністю є відсутність у Міжнародних стандартах обов'язкового формату, розгорнутого складу статей та поділ Звіту на актив та пасив. Крім того, на нашу думку, МСФЗ за своєю сутністю спрямовані на відображення



реальної та об'єктивної інформації про поточний фінансовий стан підприємства та прийняття відповідних управлінських рішень. Дедалі більше українських суб'єктів господарювання переходять на складання та подання Звіту про фінансовий стан за міжнародними стандартами, що дає підвищення привабливості підприємства для іноземних інвесторів. Крім того, зміни, які відбулися 05.10.2017р., щодо удосконалення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» сприяють новому щаблю для поширення та впровадження МСФЗ у практичну діяльність ще більшої ланки суб'єктів господарювання України.

#### Список використаної літератури

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

**Самедова Л. Р.**

студентка

Національний університет водного господарства та природокористування,  
Навчально-науковий інститут економіки та менеджменту  
м. Рівне, Україна

### **ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ У ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ**

Здійснення діяльності будь-якого акціонерного товариства неможливе без правильної та всеосяжної організації бухгалтерського обліку. У сучасних умовах господарювання, коли економічна ситуація в державі залишається нестабільною, а діяльність підприємств, в тому числі акціонерних товариств, супроводжується різноманітними ризиками, виникає постійна необхідність у володінні достовірною та неупередженою інформацією про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку й фінансову стабільність суб'єктів господарювання.

Задовольнити інформаційні потреби зацікавлених осіб (як власників, так і потенційних інвесторів) може достовірно складена фінансова звітність підприємства, яка забезпечує не лише відповідні інформаційні потреби, але й здатна виступати базою для прийняття виважених, доцільних та ефективних управлінських рішень. Тому останнім часом для акціонерних товариств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Питання щодо складання та удосконалення фінансової звітності акціонерного товариства, проблеми адаптації фінансової звітності акціонерних товариств України до вимог міжнародних стандартів досліджували провідні вчені-економісти, а саме: О. Є. Борис, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Н. І. Дорош, А. А. Ісаєва, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Корольок, В. М. Костюченко, М. В. Кужельний, М. Р. Лучко, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, П. Я. Хомин, В. В. Швець, В. О. Шевчук, А. Д. Шеремет та інші провідні вчені. Дослідженням проблем звітності, її аналізу в сучасних умовах займалися такі відомі зарубіжні вчені: Л. Бернстайн, Н. С. Аринушкін, В. В. Качалін, Н. П. Кондраков, В. В. Ковальов, О. В. Єфімов, Я. В. Соколов, Ж. Рішар, Е. С. Хендріксен та інші.

Всі ці вчені досягли значних результатів у процесі дослідження проблем складання й подання фінансової звітності, впровадження міжнародних стандартів. Однак деякі теоретичні питання залишаються невирішеними та потребують подальшого дослідження.



Метою даного дослідження є виявлення особливостей складання фінансової звітності акціонерних товариств України відповідно до вимог Міжнародних стандартів.

Акціонерне товариство є найбільш досконалою та популярною організаційно-правовою формою ведення підприємницької діяльності у сучасній ринковій економіці.

Одним з основних джерел отримання інформації про діяльність акціонерного товариства та його фінансові показники є фінансова звітність. Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [8, с. 145]. Загальні вимоги до неї викладено у статтях 11 – 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [2] та у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5].

До складу фінансової звітності акціонерних товариств, як і всіх інших підприємств включаються такі звіти: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2); Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (форма № 3) або Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) (форма № 3-н); Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5). Строки та порядок подання фінансової звітності визначено у «Порядку подання фінансової звітності», затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419 [6].

З переходом підприємств України на ринкові умови господарювання, прагнення залучати іноземні інвестиції викликає необхідність у впровадженні міжнародних стандартів. Наявність прозорої й відкритої фінансової звітності за МСФЗ є необхідною умовою для виходу на міжнародні ринки та співпраці з іноземними компаніями, сприяє притоку інвестицій і полегшує вихід підприємств на міжнародні ринки капіталу.

Акціонерні товариства паралельно складають звітність згідно П(С)БО та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Статтею 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] зобов'язано застосовувати МСФЗ публічні акціонерні товариства, банки, страховиків тощо. Вони складають фінансову та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, тобто за правилами, зрозумілими іноземним інвесторам і партнерам. В Законі зазначені публічні акціонерні товариства, а приватні самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання таких видів звітності.

Повний комплект фінансової звітності за міжнародними стандартами згідно МСБО-1 включає: звіт про фінансовий стан на кінець періоду; звіт про сукупні доходи за період; звіт про зміни у власному капіталі за період; звіт про рух грошових коштів за період; примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення; звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифіковує статті своєї фінансової звітності [4].

Якщо підприємство вирішило застосовувати МСФЗ для складання фінансової звітності, керівнику необхідно обрати стратегію впровадження МСФЗ. Існує два основних підходи до вирішення цього питання [1, с.144–145; 7, с.103]: трансформація бухгалтерської звітності – звітність, складена за національними стандартами, у кінці періоду коригується відповідно до вимог МСФЗ; конверсія – ведення обліку паралельно за національними та міжнародними стандартами.

Метод конверсії порівняно з трансформацією є більш достовірним і оперативним, але вимагає значних ресурсів на його здійснення, пов'язаних із витратами часу та високими вимогами до професійного рівня персоналу.





Процес трансформації вітчизняного обліку в міжнародний формат є досить складним. Порівнявши вимоги щодо складання фінансової звітності відповідно за П(С)БО та МСФЗ, виявлено певні розбіжності.

МСФЗ дають можливість керівництву підприємства відступати від вимог МСФЗ, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоцільним. П(С)БО не дають підприємствам такої можливості. МСБО 1 не визначає жорсткого порядку чи формату, в якому треба подавати статті у фінансових звітах.

П(С)БО 1 встановлює єдині форми і звітні дати для фінансових звітів для українських підприємств. Введення будь-яких інших статей підприємством неможливе, окрім тих, які передбачені відповідним стандартом. В свою чергу, в МСФЗ зазначений лише мінімальний перелік статей, який повинен відображатись в звіті про фінансовий стан. А будь-які інші статті можуть бути введені при необхідності.

Згідно з МСФЗ у примітках фінансової звітності слід подавати інформацію про основу складання фінансових звітів, про облікові політики та оцінки, застосовані підприємством, та низку іншої інформації. Вимоги П(с)БО є аналогічними, але на практиці більшість компаній не розкриває всю необхідну інформацію.

Кожен з П(С)БО також вимагає від українських підприємств розкриття інформації, однак затверджені форми звітності не дають змогу забезпечити повне висвітлення всієї інформації, яка є корисною для користувача. Тому рівень вимог до розкриття інформації в звітності за МСФЗ є більш деталізованим порівняно з П(с)БО.

Форми фінансової звітності та їх зміст за ПСБО не передбачають об'єднання або згортання статей виходячи з їх суттєвості на відміну від МСБО 1. Фінансова звітність, складена відповідно до МСФЗ, зовсім по-іншому відображає процеси, явища та фінансовий результат діяльності підприємства. Звітність складена за МСФЗ є стислішою, компактнішою, проте вона дозволяє повніше і демонстративніше представити інформацію про фінансовий стан підприємства.

МСФЗ орієнтовані на відображення об'єктивної інформації про поточний фінансовий стан підприємств (організацій). Тому в їх основі лежать дані про реальну, справедливу (ринкову) вартість активів і зобов'язань, що є важливим для користувачів даною інформацією. Форми фінансової звітності практично ідентичні вітчизняним, проте МСФЗ передбачають велику кількість приміток, які детально розкривають суть операцій [3].

Таким чином, у світовому масштабі здійснюється глобальне впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності. Україна також розпочала процес переходу фінансової звітності на міжнародні стандарти. У ході дослідження було визначено, що загальні принципи національного обліку та МСФЗ є подібними, однак досить часто мають значні відмінності. Міжнародна практика свідчить, що звітність складена за МСФЗ відрізняється високою інформативністю, прозорістю, що є досить актуальним для підприємств України. Використання МСФЗ дозволяє українським акціонерним товариствам, які мають інтереси на міжнародному ринку, надати потенційним і наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим сторонам прозору інформацію про свою діяльність. Перехід на МСФЗ підвищує інвестиційну привабливість підприємства та довіру до нього з боку власників капіталу, сприяє співпраці з міжнародними компаніями. Щоб створити належні умови здійснення облікового процесу акціонерними товариствами, для яких використання міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності є обов'язковими, необхідно провести низку заходів як на державному рівні, так і на рівні підприємницьких структур.

#### Список використаних джерел

1. Діділовський О. М. Проблеми та перспективи застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] / О. М. Діділовський // Міжнародний



- збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 1 (19). – С. 142–146. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/43237>.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 – XIV.
  3. Лукановська І. Р. Адаптація фінансової звітності України до вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс] / І. Р. Лукановська // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С. 321-324. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес\\_2015\\_1%282%29\\_\\_67](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2015_1%282%29__67).
  4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_013).
  5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
  6. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419/п. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
  7. Проект Тасіс «Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні» [Електронний ресурс]: Семінар для бухгалтерів (методичний матеріал). – Режим доступу : <http://www.ufraa.org/files/content/Tasis.pdf>. – 274 с.
  8. Циган Р. М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності // Р. М. Циган, І. В. Кашуба // Вісник ЖДТУ. – 2009. №1(47). – С. 145-147.

**Шафранська Л. Т.**

кандидат економічних наук, старший викладач  
Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

## **АДАПТАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ДО МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ**

В умовах сьогодення, коли міжнародні економічні відносини набувають стрімкого розвитку, одним із головних джерел прийняття вірних управлінських рішень виступає подання достовірної і своєчасної інформації її користувачами.

За останній період часу все більше уваги світовою спільнотою приділяється запровадженню Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). В багатьох країнах світу, це пояснюється тим, що в умовах міжнародної інтеграції і глобалізації МСФЗ посідають важливе місце в розвитку стійких міжнародних відносин між країнами.

Під час інтеграції України до Європейського союзу, щоб забезпечити стійкий економічний розвиток, наша держава розпочала реформи національної системи бухгалтерського обліку та звітності. Адже проведення такого роду реформ дозволить усунути економічні та торгівельні бар'єри, які існують на сьогодні, а також залучити іноземних інвесторів.

Соціально-економічні перетворення, що здійснюються сьогодні в Україні, визначають необхідність формування ефективної системи бухгалтерського обліку та звітності як однієї з важливих умов покращення економічної ситуації в країні.



В нашій державі, в умовах євроінтеграції, з ціллю ефективного впровадження МСФЗ, потрібно вирішити такі проблематичні питання:

– з метою ефективного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності потрібно узгодити норми міжнародних стандартів з існуючими в Україні Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [1; 2], розробити, тобто створити нормативну базу МСФЗ для України, для того, щоб не було подвійної системи фінансової звітності (як сьогодні в Україні – бухгалтерський та податковий облік). Розробити Інструкцію по переходу підприємств України на міжнародні стандарти фінансової звітності.

– загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку України привести у відповідність до міжнародних стандартів фінансової звітності з встановленням регламенту щодо застосування МСФЗ.

– Україні потрібна надійна система управління для складання фінансових звітів за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Сьогодні МСФЗ обов'язкові для всіх суб'єктів господарської діяльності – в 91 країні світу, для частини суб'єктів – в 6 країнах, дозволені до застосування поряд з національними стандартами – у 25 країнах. При цьому в більшості країн звітність відповідно до МСФЗ зобов'язані готувати публічні компанії, цінні папери яких обертаються на відкритих торгах [3].

Ціллю модернізації облікової системи є адаптація її до сучасних вимог міжнародної практики, вдосконалення законодавчо-нормативної бази, що регламентує облік та насамперед усунення наявних проблем, тобто: відсутність єдиних підходів до розроблення дієвих механізмів удосконалення системи обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів, недостатність розроблення питання переходу на єдині методологічні засади, а також створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення обліку.

Протягом останніх років у бюджетній сфері відбулись значні перетворення: змінилось бюджетне законодавство; впроваджено казначейське обслуговування бюджетних коштів та облік зобов'язань розпорядників коштів у системі органів казначейства; створено централізовану модель управління державними ресурсами через єдиний казначейський рахунок. В бюджетній сфері процеси реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності відбуваються дуже повільнішими темпами. Метою модернізації обліку в державному секторі є адаптація його до сучасних вимог міжнародної практики, усунення існуючих проблем, вдосконалення законодавчо-нормативної бази, що регламентує облік.

План рахунків бюджетної установи зазнав істотних змін.

Критичний аналіз положень «старого» та «нового» планів рахунків свідчить про наявність значної кількості суттєвих відмінностей між ними. По-перше, «новий» План рахунків застосовуватимуть всі суб'єкти державного сектору. Оскільки кожен суб'єкт державного сектору має свою специфіку, розробники Плану рахунків врахували це в його структурі, що складається з двох розділів – «Балансові рахунки» (класи 1 – 8) та «Позабалансові рахунки» (клас 9 та клас 0): 1. «Нефінансові активи»; 2. «Фінансові активи»; 3. «Кошти бюджетів та розпорядників бюджетних коштів»; 4. «Розрахунки»; 5. «Капітал та фінансовий результат»; 6. «Зобов'язання»; 7. «Доходи»; 8. «Витрати»; 9. «Позабалансові рахунки бюджетів та державних цільових фондів»; 0. «Позабалансові рахунки розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів» [4].

Загалом структура та вибір об'єктів обліку, застосованих у Плані рахунків №1203 мають забезпечити прозорість облікових процесів, складання звітності та отримання об'єктивної інформації про фінансові операції, які здійснюються в держсекторі, будь-яким користувачем.

Проте справедливим є твердження, що проблемність формування Плану рахунків, який би відповідав вимогам гармонізації, проявляється, перш за все, у наявності в державному секторі різних підгалузей з власною специфікою. Також важливо досягти оптимального



складу рахунків і максимального охоплення ними усіх об'єктів обліку. Вирішення цих проблем лежить у площині розширення складу, підвищення рівня аналітичності та максимально зручної розрядності шифрування рахунків обліку [5, с. 157].

Значної трансформації зазнала фінансова звітність бюджетних установ у зв'язку з введенням в дію НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності».

Під час трансформації фінансової звітності та перенесенні показників важливо врахувати відмінність у розмірності фінансової звітності. Так, згідно з НП(С)БОДС 101, фінансова звітність складається в тисячах гривень (згідно з Наказом № 44 – у гривнях із копійками).

Основною складовою частиною трансформації фінансової звітності суб'єктів державного сектору є трансформація балансу.

Основними етапами трансформації балансу є:

1) аналіз облікової інформації суб'єкта державного сектору, представленої в первинних документах, меморіальних ордерах, аналітичних відомостях, книзі «Журнал-Головна»;

2) складання коригуючих бухгалтерських проведення стає необхідним у випадку виявлення розбіжності між порядком обліку активів, капіталу та зобов'язань суб'єктів державного сектору згідно з НП(С)БОДС та порядком обліку, що діяв до впровадження стандартів;

3) перенесення сальдо рахунків бухгалтерського обліку здійснюється після встановлення відповідності рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі; у випадку відсутності прямої відповідності між рахунками проводиться процедура рекласифікації, яка може означати як укрупнення рахунків (об'єднання), так і поділ рахунку на декілька нових рахунків. Підсумком процедури перенесення залишків та рекласифікації є закриття рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ та відкриття рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;

4) формування показників балансу за формою 1-дс, згідно з методикою складання, вихідними даними при цьому є оборотно-сальдова відомість по синтетичних рахунках, отримана в результаті здійснення попередніх етапів та згідно з новими рахунками.

Суттєвого удосконалення потребує і меморіально-ордерна форма обліку, яка застосовується в бюджетних установах. Використання меморіально-ордерної форми через свою трудомісткість веде до додаткових вибірок інформації та її перегрупування при складанні звітності.

Для модернізації системи обліку в державному секторі необхідним є формування єдиної нормативно-правової бази, адаптованої до міжнародних норм та вимог, удосконалення методології обліку та складання звітності, запровадження інформаційних технологій.

Проте слід зазначити, що, незважаючи на очевидну необхідність застосування МСФЗ у процесі ведення бухгалтерського обліку в Україні, механічне перенесення та застосування облікових стандартів Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності без урахування національних економічно-правових особливостей є неефективним. Саме тому перехід вітчизняних суб'єктів господарювання до використання в обліку МСФЗ є можливим після детального вивчення кожного з положень Міжнародних стандартів та перенесення їх на українську основу. Лише такий підхід до гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку і фінансової звітності з МСФЗ дасть реальний та ефективний результат.

Ураховуючи все викладене, можна підсумувати, що на сьогоднішній день МСФЗ є ефективним засобом міжнародної інтеграції та частиною сталого економічного розвитку для України. Використання МСФЗ має суттєві переваги перед П(С)БО для більшості підприємств та користувачів їхньої фінансової звітності. А для швидкої та ефективної гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності з Міжнародними стандартами





необхідно розробити таку систему правових засад та методологічних підходів, які б давали змогу вдосконалювати та модернізувати аспекти ведення бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

Процес застосування МСФЗ повинен бути поступовим та цілеспрямованим. Необхідно розробити такі нормативно-правові засади та методологічні підходи, які б давали змогу усунути недоліки вітчизняної системи обліку, а також удосконалювали б та модернізували основні аспекти ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

#### Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.99 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Загальні вимоги до фінансової звітності [Електронний ресурс]: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page5>.
3. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: краща світова практика, українські реалії та досвід країн СНД / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nabu.com.ua/Analytics/MSFO.pdf>.
4. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі. [Електронний ресурс] Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2013 року № 1203 – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/en/z0161-14>.
5. Хорунжак Н. М. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: концепція та розвиток / Н. М. Хорунжак // Науковий вісник Мукачівського державного економічного університету. Серія Економіка. – Випуск 2(6). – 2016. – С. 157-162.

**Ямборко Г.А.**

кандидат економічних наук, доцент

ВДНЗ Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

м. Київ, Україна

## **ВПЛИВ ПРОЦЕСУ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА НА ЯКІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ УКРАЇНИ**

Розвиток та поступова інтеграція України до Європейського Союзу потребує належної імплементації європейського і вітчизняного законодавства для досягнення макроекономічної стабілізації, підвищення ефективності економіки, впровадження європейських норм і стандартів в економіку, соціальну політику, освіту, науку та адаптації українського законодавства до правових норм ЄС. Важливим при адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу відповідно до Закону України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», є гармонізація нормативної бази бухгалтерського обліку з Постановою Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу від 19 липня 2002 року про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Саме цим Законом бухгалтерський облік компаній визначено однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України. Характерною ознакою процесу європейської інтеграції України та належного виконання Україною Угоди про асоціацію з ЄС, є прийняття Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким передбачено виконання засадничих положень Директив ЄС щодо





удосконалення порядку застосування МСФЗ [1]. В умовах міжнародної стандартизації обліку і фінансової звітності та формування єдиного інформаційного простору для учасників економічних відносин важливим чинником є якість фінансової звітності. Водночас з розвитком інтеграційних процесів економіки змінюється комунікативна спрямованість фінансової звітності та інтерпретація її показників у відповідності інформаційним запитам користувачів. Важливо зазначити, що відмінності щодо якості фінансової звітності суб'єктів господарювання різних країн, залишаються після впровадження МСФЗ, адже якість бухгалтерського обліку залежить не тільки від високоякісних стандартів бухгалтерського обліку, а й від функціонування комплексної інституційної структури кожної країни, зокрема від правової та політичної систем держави. Розвиток фінансової звітності і бухгалтерського інституціоналізму формується в контексті суспільних явищ і інститутів: права, освіти, економіки, політики. Безсумнівно, політичні, економічні, культурні чинники розвитку країни впливають на розвиток фінансової звітності через призму теоретичних і практичних досліджень, відповідно фінансова звітність є об'єктом інституціонального аналізу.

З метою створення єдиних правил формування інформації у фінансовій звітності виникає необхідність впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) в практику бухгалтерського обліку підприємств України [3]. Реформування бухгалтерського обліку, почалося відповідно до програми «Реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів та ухвалення Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де визначено, що бухгалтерський облік є процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. В процесі реформування розроблено й прийнято національні стандарти бухгалтерського обліку, що не суперечать вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності, та оновлено зміст і структуру фінансової звітності. Одночасне застосування в Україні національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності не сприяє формуванню якісної інформації у фінансовій звітності підприємств. З урахуванням узятих державою зобов'язань щодо гармонізації законодавства із законодавством Європейського Союзу, а також вимог до фінансової звітності суб'єктів господарювання, що виходять на міжнародні ринки капіталу, з метою підвищення прозорості, забезпечення зіставлення із звітами іноземних компаній, сприяння залученню іноземних інвестицій виникає необхідність створення організаційно-правових умов застосування суб'єктами господарювання міжнародних стандартів при складанні фінансової звітності. З метою уникнення відмінностей методологічного характеру, непослідовності реформування та регулювання звітності передбачено поступове запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні (табл. 1).

Аналізуючи здійснені заходи щодо розвитку фінансової звітності необхідно зазначити, що процес реформування передбачає усвідомлення мети, окреслення конкретних завдань, обґрунтування перспективи практичного перетворення з врахуванням потреб практики. У відповідності концептуальним основам: «Мета фінансової звітності загального призначення – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання». Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів [2, с.4]. Для інших сторін, таких як регулятори або інші члени суспільства, окрім інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, фінансові звіти загального призначення можуть також бути корисними, але звіти не спрямовані безпосередньо на ці інші групи.



Вагомими кроками у розвитку фінансової звітності є ухвала Радою Європейського Союзу Директиви ЄС «Щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами» з метою підвищення прозорості фінансової звітності великих європейських компаній з соціальних та екологічних питань та розкриття нефінансової інформації. Відтепер компанії звітуватимуть про вплив на навколишнє середовище, соціальні аспекти (захист прав людини, ставлення до співробітників), а також питання корпоративного управління (у тому числі, боротьба з корупцією і питання хабарництва, диверсифікація складу ради директорів).

Нефінансова звітність надає значно більше інформації про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті.

Таблиця 1

Хронологія процесу імплементації міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні

Дата	Нормативно – законодавчий акт	Коротка характеристика і суть
23.05.1992	Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятної в міжнародній практиці системи обліку і статистики»	Встановлено етапи переходу України до загальноприйнятної в міжнародній практиці системи обліку і статистики
04.05.1993	Постанова КМУ «Про затвердження Концепції побудови національної системи статистики України і державної програми переходу до міжнародної системи обліку і статистики»	Передбачено розробку вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку і аудиту на основі міжнародних стандартів
28.10.1998	Постанова КМУ «Про затвердження програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів»	Передбачено забезпечення відповідності національної системи бухгалтерського обліку загальноновизнаним підходам, взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування
16.07.1999	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
16.01.2007	Постанова КМУ Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 роки	Затвердити Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 роки з урахуванням вимог міжнародних стандартів.
24. 10. 2007	Розпорядження КМУ N 911-р «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні»	Метою є удосконалення фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.
20.03.2012	Меморандум про співробітництво та координацію дій щодо застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності	Координувати діяльність у сфері застосування МСФЗ в Україні для формування єдиних підходів до застосування МСФЗ, їх перекладу, інформаційного супроводження, розв'язання проблемних питань та налагодження ефективних взаємовідносин у цій сфері

Сфера дії Директиви – звітність великих компаній, що мають значення для всього суспільства (large public-interest entities), у яких працює понад 500 працівників, компанії з біржовим лістингом, а також банківські та страхові організації. Малі підприємства під вимоги подання додаткової звітності не підпадають. Прийняття цієї Директиви ЄС пояснюється необхідністю створення однакових умов на європейському ринку, оскільки деякі держави - члени вже ввели вимоги до розкриття інформації. Показники фінансової звітності це кількісні показники, які узагальнені вартісними показниками та відображають важливі фактори успіху (critical success factors) підприємства, а опис та не фінансові показники це індикатори ефективності управління і додаткове підтвердження результатів діяльності. Традиційно, річна фінансова звітність містить стислу інформацію про екологічні,



соціальні аспекти діяльності та корпоративне управління (ESG) компаній, зокрема щодо істотних ризиків у цих сферах.

Нефінансова звітність надає значно більше інформації про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті. Однією з актуальних проблем та основною передумовою успішного розвитку фінансової звітності в Україні є розробка концепції формування фінансової звітності, яка відповідає національним інтересам, з орієнтацією на широку бухгалтерську громадськість. Концепція бухгалтерського обліку є теоретичною основою інституційної і реформеної побудови та створення інформаційної інфраструктури і забезпечення подальшого розвитку фінансової звітності з метою своєчасного і достовірного забезпечення необхідною аналітичною інформацією всіх користувачів. Для посилення комунікативних можливостей звітності необхідна узгодженість та трансформація методики її формування і аналізу. Система обліку та аналізу повинна відповідати запитам користувачів та вимогам ринкових відносин і специфічним рисам трансформаційних процесів економіки України. Це обумовлено, в першу чергу, необхідністю досягати економічних, соціальних конкурентних переваг суб'єктів господарювання, що потребує гнучкості прийняття управлінських рішень. Тобто в результаті реформування структурних ознак фінансової звітності та розширення і удосконалення методики розкриття інформації виникла необхідність формування інтегрованої звітності, враховуючи запити користувачів фінансової звітності.

Таким чином, фінансова звітність – це важливий чинник інформаційної системи управління, яка постійно пристосовується до зростаючих потреб суспільства, яке є складним та динамічним середовищем.

#### Список використаних джерел

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електроний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/2164-19](http://zakon.rada.gov.ua/go/2164-19).
2. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004р. [Електроний ресурс]. – Режим доступу : [zakon.rada.gov.ua/go/1629-15](http://zakon.rada.gov.ua/go/1629-15).
3. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Директива 2014/95 / ЄС Європейського парламенту та Ради від 22.10.2014 року, що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС «Щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами». – Режим доступу: [ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00125](http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125).
5. Концептуальна основа фінансової звітності [Електроний ресурс]: Міністерство фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua /file/link/332198 /file/buh.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf).



### 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ТА СВІТОВА ПРАКТИКА

**Serbin Sergei**

associate professor (PhD)

**Serbin Alexander**

(MBA)

Macquarie University

Sydney, Australia

#### PROJECT OF SUSTAINABILITY AND NATIONAL COMPETITIVE ADVANTAGE IN THE MINING INDUSTRY IN AUSTRALIA

The research identifies depletion of resources as a significant challenge. The “Natural Resource curse”, outlines the depletion of natural resources in the mining sector and the affect it will have on the purchasing power of the Australian dollar towards foreign goods. (Tony Makin, 2015) A second challenge is the requirement for companies to obtain a social licence to operate. This requires mining companies need to meet the local community's interest in addition to their own. The environment presents an important challenge, mining exploits non-renewable resources, produces large amounts of waste and permanently changes or damages the landscape. (International Institute for Environment and Development, 2002, p.6) This inherent factor to the industry require more than just minor adjustments to achieve long-term sustainability. Thirdly, Australia’s recent mining boom created a dependence on the economy of China and how the levelling out of China’s growth will affect Australia’s growth. (Thirlwell, 2015) The mining industry must address this slow in demand from China. Finally, there is increasing demand for the mining industry to incorporate corporate social responsibility in order to sustain the support of their home market. Industry leaders identify this as one of the main challenges facing the mining industry today. (EY, 2014).

For the mining industry to overcome these challenges an initial recommended is for the Australian government to conduct a national inquiry into the Australian mining industry. This represents a short-term step in the direction of establishing and strengthening long term solutions. Some Long-term solutions in regards to environmental challenges are for the Australian government to expand and strengthen the requirements in the JORC Code (*Australasian Code for Articleing of Exploration Results, Mineral Resources and Ore Reserves*) as well as enforcement mechanisms for the code. Cleaner production practices should also be adopted by undergoing management and structural change. (Hilson, 2000) Investment into renewable energy sources should be introduced and finally, elements of first mover advantage as a bid to secure Australia’s position to supply China’s secure demand.

This article examines Australia’s mining industry in attempt to identify challenges and make recommendations to improve the industry’s national competitive advantage (NCA) and sustainability. With particular focus on challenges such as Depletion of resources, social licence to operate, environment, Australia’s dependence on the economy of China and the slow in demand for mining materials. The information in the article comes from a combination of Scholarly Articles, textbooks, online and other credible sources.



Mining is defined by the Australian Mining Technology Services Action Agenda (MTSAA) to include exploration, mining (extraction), quarrying and coal and mineral processing (smelting and refining of metals and minerals). (Mudd, 2010) Mineral resources are generally accepted to be finite. (Mudd, 2010) Therefore discussions of sustainability in the mining industry are of high importance. Sustainability in this context refers to the industry's capacity to endure, and thrive to meet the needs of future generations. (Mudd, 2007).

Two theories that attempt to capture trade are; New Trade Theory; and Porter's Diamond Theory. This article looks at the mining industry through the lenses of these two theories in attempt to make recommendations to improve and sustain Australia's national competitive advantage (NCA). There are limitations to understanding trade through Porter's Diamond theory however, as it is yet to be tested empirically. (Taylor, 2015, p.97 The Australian mining industry was formed in 1851, with the start of the gold rush era in Ophir, New South Wales. By the 1900's most of the nation's gold reserves were depleted, however it was quickly discovered that Australia proved to be rich in many other minerals. The industry progressed to mine these new found minerals such as Zinc, Lead and Copper. In 1960 the exporting of metals such as Iron was deregulated which led to the exploration of more areas in Australia and the discovery new metals such as tungsten, bauxite, nickel and other resources such as oil, natural gas and uranium. Australia has become one of the world's leading resource nations which resulted in mining resources, metals and minerals being Australia's largest export. (Australian Government Department of GeoScience, 2017). Australia's mining industry has experienced fluctuations in terms of profitability. An example of this is in 2008 during the Global Financial Crisis whilst in 2011 the export of commodities from Australia grew to its highest in since 1985. (Reserve Bank of Australia, 2017). Australia's mining industry has changed its trading affiliations over the past century. In 1900's Australia predominantly traded with Britain with trade dropping by 50% in 1950. As trade dropped with the European countries trade with USA grew rapidly. Trade with Asian countries such as China began to grow by the early 2000's. (Encyclopaedia Britannica, 2015).

The purpose of the article – to analyse the main trends in the mining policies of Australia and China in the context of the course "Global Business". Australia produces and exports a vast amount of commodities such as: coal, copper, bauxite and gold. Previous mining booms have been a result of new discoveries and expansions whereas the most recent mining boom (since around 2005) has been a result of an increase in foreign demand. (Banks, 2012) This growth was mainly due to the economic expansion of China and other Asian economies (Mudd, 2010). Growth for the upcoming decades are redacted due to technological advances, which are likely to expand current rates of production (Connolly et al, 2011, p. 119). Moreover, a significant production growth occurred over this period as mining firms began reducing costs by outsourcing, industry enhancement and acquiring new technologies, and improving associated mining service and service technologies. Thus, by the end of the 2000s, Australia's competitive advantage has risen due to the export of coal and iron ore where price growth was relatively high (Connolly et al, 2011, p. 119). Two of the most valuable local mining companies in Australia are BHP Billiton and Rio Tinto, which implies that Australia has a competitive advantage in the mining industry (Statista, 2015). Rio Tinto (a large privately owned mining company) and Australia's Construction, Forestry, Mining and Energy Union (CFMEU) are currently engaging in ways to trade with other mining industries over international corporate campaign issues (Sadler, 2004, p.35).

Analysis of recent research and publications. The new trade theory emerged in the 1970's, and builds on the principles of comparative advantage trade patterns. (Taylor, 2015, p.90) Comparative advantage looks at essential factors such as natural resources or climate which enable one country to produce a good or service at a lower cost than another. The new trade theory recognised that countries who produced similar goods and services displayed continuous trade with one another, regardless of the fact that they have nothing to gain (New Trade Theory, 2015).





Ultimately, new trade theory determined that comparative advantage not only stems from natural resources; rather from economies of scale and network effects (New Trade Theory, 2015). Economies of scale are the cost advantages that are associated with large-scale production. (Taylor, 2015, p.90) Although there may be no disadvantages for a country to produce a certain good, it may be in their best interest to import the good from another country in order to better specialize in other products to attain economies of scale (New Trade Theory, 2015). Early entrants into an industry have an inherent advantage, having more time to attain economies of scale, thus making it difficult for new firms to compete. While emerging industries in developing nations may have a harder time becoming established in the existing global market, as the developed world has already established an economy of scale (New Trade Theory, 2015). New trade theory recognises that competitive advantages are not only attributed to natural factors but also market and government factors. Therefore, the use of subsidies or tariffs would support developing industries in developing countries to exploit economies of scales and be competitive within the global market (New Trade Theory, 2015). An example of an economy of scale is the Mining industry in Australia. New trade theory allows for nations to focus on a specific aspect of manufacturing. (New Trade Theory, 2015) An example of this would be Australia focusing on the mining of Raw Materials and China focusing on manufacturing of the goods, this allows for the drop in price for the goods and greater efficiency for the countries. This shows how economies of scale can be incorporated into the new trade theory.

Economist Michael Porter first defined the national competitive advantage of nations (NCA) in 1990. NCA is an evaluation of how competitively a nation participates in international markets. Porter theorised that there are four main attributes, which modify four ingredients to

increase competitiveness (National Competitive Advantage Theory, 2015). The four ingredients are; the availability of resources, the goals of individuals in companies, the information used in deciding which opportunities to pursue, and the innovation and investment pressure on companies (National Competitive Advantage Theory, 2015). The four main interdependent attributes that together promote the competitive advantage of a country in a particular industry are; firm strategy, structure and rivalry, secondly: Demand conditions, Related industries, and factor conditions. Porter also argues that two additional variables are government and chance. These attributes are outlined below in relation to Australia's mining industry. Factor conditions are a set of factors that make a nation competitive (human resources, material resources, infrastructure, low labour costs, etc). (National Competitive Advantage Theory, 2015) The usage of these factors is more important than the factors themselves, if a nation lacks a factor they will use innovation to make up for it (National Competitive Advantage Theory, 2015). Porter distinguished between basic and advanced factor conditions (Taylor, 2015, p.95). Australia has been exploiting its natural resources since the Gold Rush period. This has allowed for continued involvement and development other necessary factor conditions. For example, mining infrastructure is highly sophisticated, especially considering large scale mining operation are often carried out in all states across the country and in remote areas.

Main results. The mining industry also demands a sizeable workforce, and is currently directly responsible for the employment of 267,700 workers. (Australian Government Department of Employment, 2014, p.1) However human resources are also required in other supporting industries, such as construction (development of infrastructure and mine sites), transport, postal and warehousing (materials handling and transport), manufacturing (downstream processing) and professional, scientific and technical Services (engineering and technical support services). (Australian Government Department of Employment, 2014, p.1) The requirement of a large labour force is good for the Australian economy. This factor condition is supplied domestically and internationally. Recent census data from 2006, only 479 Indigenous of 84,724 in Northern Australia were employed in mining, not accounting for Indigenous employees who reside well outside the region and commute to work. For example, North West Queensland Mineral Province



consisted of 8.2% of indigenous employment majority of which rely on the Fly-in-Fly-out (FIFO) operations to commute to work (Brereton et al, 2009, p. 16). The Aboriginal communities where companies are mining are suffering from high levels of unemployment and Indigenous Australians have lower employment rate than non-indigenous Australians. (Gray, et al., 2012, p.1) Training and employment of Indigenous Australians could be a better way of fulfilling the industries needs for a skilled labour force.

Mining exploits non-renewable resources, produces large amounts of waste, and permanently changes or damages the landscape. (International Institute for Environment and Development, 2002, p.6) This finite quantity of ores has even forced mining operations around the globe to shut down. (Mudd, 2009, p.98) Some argue that this makes the mining industry intrinsically unsustainable. (Mudd, 2007) In the past this factor has been successfully managed with the discovery of new mines, resources and technology. However, in 2005 the Minister for Industry, Tourism and Resources at the time stated that at the current rate of production Australia's Black Coal resources will last approximately 110 years. (Bartlett, 2006, p.151) The minister's statement was full of misplaced optimism. (Bartlett, 2006, p.151) Bartlett outlines some mathematical weaknesses to this estimation; he suggests exhaustion of black coal could be sooner as production does not continue at the same rate, production levels increase. (Bartlett, 2006, p.162) It is clear however that it is a matter of urgency and Australia's future success in the mining industry will depend on how it manages this change in the available factor conditions. This issue has been described by economists as the "Natural resource curse" (Tony Makin, 2015). The "Curse" occurs when an economy such as Australia, which is based around the mining industry, depletes all of its natural resources and needs to incorporate higher prices for the remaining resources in order to maintain a sustainable national economy. (Tony Makin, 2015)

The significance of the Australian mining industry to Australia according to the Reserve Bank of Australia is that the strength of the Australian dollar is based on the export of Australia's commodities to other countries. (Reserve Bank Australia, 2017) Australia's natural resources are a distinguishing factor in deciding the purchasing power of the Australian dollar. (Reserve Bank Australia, 2017) From observing the Reserve Bank Australia index of Commodity prices, it is possible to see that after the mining boom in 2011 the value of the commodities is on a gradual decline. (Reserve Bank Australia, 2017) This is due to the depletion of natural resources in the Mining sector and means that gradually the purchasing power of the Australian dollar towards foreign goods and services will slowly become weaker. (Tony Makin, 2015)

Conclusion. This article suggests that at the current rates of production Australia's mining industry is unsustainable in the long term. The Current lax legislation and policy reflects a misplaced optimism regarding the lifespan of the mining industry. The FTA with China represents a move in the right direction to support the growth of Australia's other important industries such as agriculture and services. The main areas of risk regarding the sustainability of Australia's NCA are in relation to: Depletion of Natural Resources, Reliance on the Chinese economy, slow in demand and unsustainable Environmental and Social factors. Our article goes on to make some short and long-term recommendations in regards to these challenges faced by the industry. A short term, general recommendation is for the Australian government to conduct a national inquiry into the Australian mining industry. Such an inquiry would be investigative and act as an initial step toward implementing longer term, evidence based recommendations and changes.

#### Bibliography

1. Professor Tony Makin (2015), Griffith University, Australia pivots to services. Available from: <<http://theconversation.com/as-the-mining-boom-wanes-australia-pivots-to-services-40557>> [17 May 2015]
2. Thirlwell, Mark, (2015), How Dependant are Australian Exports on China: A New Research Note, *Australian Trade Commission*, Available from: <<http://www.austrade.gov.au/about>>



- austrade/economics-at-austrade/how-dependent-are-australian-exports-on-china> [15 May 2015]
3. Hilson, G., (2000), Barriers to implementing cleaner technologies and cleaner production (CP) practices in the mining industry: A case study of the Americas, *Minerals Engineering*, Vol 3(7), pp.699-717
  4. Mudd, Gavin, (2010), Knowledge-intensive service activities in the success of the Australian mining industry, *The Service Industries Journal*, Vol 30(1), pp.55-70
  5. Mudd, Gavin M., (2010), The Environmental Sustainability of Mining in Australia: Key Megatrends and Looming Constraints, *Resources Policy*, Vol 35(2), pp.98-115
  6. Porter, Michael E, (1990), The Competitive Advantage of Nations, *Harvard Business Review*, pp.73-93
  7. Australian Government Department of Geoscience History of Australia's Mining Industry (2012) Available from: <<http://www.australianminesatlas.gov.au/history/index.html>> [17 May 2017]
  8. Connolly, E., & Orsmond, D. (2011). *The mining industry: from bust to boom*. Economic Analysis Department, Reserve Bank of Australia. Available from: <<http://core.ac.uk/download/pdf/6469840.pdf>> [15 May 2017]
  9. Sadler, D. (2004). Trade unions, coalitions and communities: Australia's Construction, Forestry, Mining and Energy Union and the international stakeholder campaign against Rio Tinto. *Geoforum*, Vol 35(1), pp.35-46.
  10. Reserve Bank Australia, Index of Commodity Prices. Available from: <<http://www.rba.gov.au/statistics/frequency/commodity-prices.html>> [17 May 2017]
  11. Encyclopaedia Britannica, Commonwealth of Australia, 2015. Available from: <<http://www.britannica.com/EBchecked/topic/43654/Australia/45025/Trade>> [17 May 2017]
  12. Taylor, Murray, (2015), *Global Business 4e*, McGraw Hill Education.
  13. Barlett, Albert, A., (2006), A Depletion Protocol for Non-Renewable Natural Resources: Australia as an Example, *Natural Resources Research*, Vol. 15, pp.151-164.

**Абдуллаева М. Н.**

кандидат экономических наук, доцент  
Ташкентский институт инженеров транспорта  
г.Ташкент, Республика Узбекистан

## **РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СТРАТЕГИЧЕСКОМ УПРАВЛЕНИИ ОРГАНИЗАЦИЕЙ**

Как известно для промышленного предприятия обеспечение стабильной работы в условиях рыночной экономики имеет важное значение. Средством достижения этого является реализация эффективных мероприятий по приведению предприятия в соответствие со стратегией его развития и требует решения таких проблем, как улучшение управления, повышение эффективности производства и конкурентоспособности выпускаемой продукции, рост производительности труда, улучшение финансово-экономических результатов, автоматизация информационного обеспечения, что влечет за собой необходимость принятия принципиально новых и оптимальных управленческих решений.

Ежегодно в Республике Узбекистан реализуются широкомасштабные инвестиционные проекты, направленные на дальнейшее развитие экономики, социальной сферы, инфраструктуры, транспортно-коммуникационных сетей, за счет чего создаются новые рабочие места и, соответственно, увеличиваются доходы населения. Реализация



дальновидної стратегії розвитку дозволила нашій країні в числі небагатьох держав в світі забезпечити високі темпи зростання ВВП, промислового виробництва.

Так, за результатами соціально-економічного розвитку країни в 2016 році валовий внутрішній продукт зріс на 7,8 відсотка, обсяг виробництва промислової продукції – на 6,6 відсотка, сільськогосподарського виробництва – на 6,6, обсяг будівельних робіт – на 12,5, розничного товарооборота – на 14,4 відсотка [1].

Логічним продовженням здійснюваного в країні неперервного процесу оновлення виробництва і впровадження інноваційних технологій став Указ прийнятий Першим Президентом І.А.Каримовим від 4 березня 2015 року №УП-4707 «Про Програмі заходів з забезпечення структурних перетворень, модернізації і диверсифікації виробництва на 2015-2019 роки».

Дана програма прийнята з метою послідовного забезпечення структурних перетворень, модернізації і диверсифікації виробництва, подальшого розвитку високотехнологічних галузей промисловості, здатних стати локомотивами стабільного економічного зростання, найбільш повного використання наявних резервів з метою зменшення енергоємності виробленої продукції, матеріальних і трудових витрат, а також розширення виробництва конкурентоспроможних готових товарів і напівфабрикатів, користуються стійким попитом на світовому ринку, активного залучення для цього іноземних інвестицій, зокрема шляхом створення з провідними зарубіжними компаніями на паритетній основі спільних підприємств [2].

Впровадження даної Програми дозволить забезпечити середньорічний зростання валового внутрішнього продукту в 2015-2019 роках в розмірі не менше 8 відсотків, зокрема – виробництва промислової продукції – 9 відсотків, з загальним зростанням за весь період в 1,5 рази. При цьому частка промисловості в ВВП країни збільшиться з поточних 24 відсотків до 27 відсотків в 2020 році [2].

Як відомо, в світовій практиці загальноприйнятими інформаційною системою, що забезпечує потреби менеджерів з розробки і прийняття управлінських рішень, є управлінський облік. Інформація, що отримується в системі управлінського обліку, відображає всі особливості діяльності підприємства, вона повністю відкриває економічні, технічні і технологічні можливості виробництва, складені внутрішньовиробничі відносини, використовувані ресурси, фінансові можливості.

В зв'язі з цим важливо зазначити, що недооцінка ролі управлінського обліку призводить до нерационального використання інтелектуальних, інформаційних, організаційних і фінансових ресурсів підприємства, необґрунтовано збільшує витрати, що призводить до зростання собівартості продукції і знижує її конкурентоспроможність.

Як відомо під стратегічним управлінням розуміється аналітична система з метою співвідношення значимої бухгалтерської інформації з стратегією фірми. Дані про витрати використовуються з метою розробки стратегії, спрямованої на створення і впровадження стійкого конкурентного переваги. А сучасний бухгалтерський облік виконує функції інформаційної системи, що обслуговує процес прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік, таким чином, забезпечує кількісною інформацією процес прийняття і впровадження управлінських рішень. Інформаційна зв'язь між фінансовим і управлінським обліком ніякими законодавчими нормами і стандартами не регламентується. Тем не менше, інформація управлінського обліку повинна бути узгоджена і порівнювана з інформацією фінансового обліку.

В сучасних умовах підприємству для ефективного виробничо-господарської діяльності необхідно мати загальну систему обліку, що має стратегічну спрямованість. В цьому випадку облікова інформація буде сприяти процесу розробки і впровадження ділової стратегії організації, а інструменти





бухгалтерського учета будут вписаны в процесс стратегического управления. Переход от управленческого анализа затрат к стратегическому управлению затратами является основной задачей на будущее. Успех этого перехода будет способствовать росту значения управленческого учета. Оценка же системы учета будет происходить по ее влиянию на реализацию разработанной стратегии.

Стратегическое управление предприятием представляет собой непрерывный циклический процесс, в котором можно выделить три этапа:

1. Стратегическое планирование
2. Стратегическая организация
3. Стратегический контроль.

В процессе стратегического планирования определяются стратегии организации путем установления ее миссии и целей, анализа стратегических позиций, исследования факторов внешней и внутренней среды, которые могут привести к достижению, удержанию, развитию и капитализации конкурентных преимуществ. На этом этапе бухгалтерская информация является основой для финансового анализа, который, с одной стороны, предоставляет данные о финансовой составляющей стратегического потенциала, а, с другой, позволяет оценить стратегические альтернативы. Стратегии, которые не являются финансово обоснованными или которые не приведут к адекватной финансовой отдаче, не могут считаться успешными. На этой же стадии в процессе анализа внутренней среды организации проводится стратегический анализ издержек. Внимание концентрируется на сопоставлении издержек фирмы и ее конкурентов. Инструментами анализа являются: стоимостная цепочка, определяющая деятельность, функции и процессы по разработке, производству, маркетингу, доставке и поддержке продукта или услуги. Традиционно в бухгалтерском учете издержки подсчитываются на основе широкого спектра затрат. Определение издержек по видам выполняемой деятельности подразумевает соотнесение этих издержек со специфическими видами. Для этого требуется преобразовать бухгалтерские данные об издержках фирмы в затраты на выполнение определенных операций, осуществляемых в стоимостных цепочках фирмы, ее поставщиков и потребителей. Эффективное управление стоимостной цепочкой дает возможность создать и реализовать конкурентное преимущество.

В зависимости от положения на рынке и подходов к управлению бизнесом М. Портер предлагает пять основных конкурентных стратегий [3, с.370]:

1. Стратегия лидерства по издержкам предусматривает снижение полных издержек производства товара или услуги, что привлекает большое количество покупателей.
2. Стратегия дифференциации направлена на придание товарам специфических черт, отличающих их от товаров фирм-конкурентов, и повышение их ценности для потребителей.
3. Сфокусированная стратегия низких издержек ориентирована на узкий сегмент покупателей, где фирма опережает своих конкурентов за счет более низких издержек производства.
4. Сфокусированная стратегия дифференциации ставит своей целью обеспечение представителей выбранного сегмента товарами или услугами, наиболее полно отвечающими их вкусам и требованиям.
5. Стратегия оптимальных издержек дает возможность покупателям получить за свои деньги большую ценность за счет сочетания низких издержек и широкой дифференциации продукции.

Различные стратегические решения требуют различных взглядов на общую систему учета, которая должна содействовать достижению поставленной цели и реализации выбранной стратегии.

Для того чтобы компания была конкурентоспособной, ее издержки должны примерно соответствовать издержкам конкурентов. В то же время некоторая разница в издержках может существовать, если товары конкурентов существенно дифференцированы. Позиция





фирм с высокими издержками уязвима тем больше, чем значительнее ее издержки превышают издержки непосредственных конкурентов. Поэтому управление затратами должно осуществляться при реализации любой из вышеперечисленных конкурентных стратегий. Фирмы, использующие стратегию лидерства по издержкам и сфокусированную стратегию низких издержек, добиваются успеха в конкурентной борьбе за счет снижения затрат по всей стоимостной цепочке. В условиях ценовой конкуренции эти стратегии наиболее успешны. Стратегия дифференциации и сфокусированная стратегия дифференциации нацелены на достижение конкурентного преимущества за счет обеспечения потребителей уникальной и большей ценностью в виде нового качества, которое связано с повышенными издержками и влечет за собой повышение цены товара. Однако если отличительное качество достигается на основе применения новой технологии, то появляется возможность для снижения издержек. Конкурентное преимущество, основанное одновременно на дифференциации и низких издержках, фирмы получают при реализации стратегии оптимальных издержек; анализ затратообразующих факторов, в процессе которого рассматривается влияние не только традиционно учитываемых в бухгалтерском учете факторов (цена на сырье, энергию, заработная плата работников и т.д.), но также факторы структурные, зависящие от природы бизнеса (масштаб, диапазон, опыт), и функциональные, зависящие от деятельности внутри самой фирмы (качество, дизайн, технология).

На стадии стратегической организации выполняется приведение всех ресурсов и внутрифирменных связей, всех целей, задач и областей ответственности работников в полное соответствие с выбранной стратегией. Здесь же проводятся необходимые организационные изменения и вырабатываются политики каждого структурного подразделения. В соответствии с выбранными организационными структурами управления строятся финансовые структуры. Учетная политика формируется таким образом, чтобы максимально содействовать реализации выбранной стратегии.

Таким образом, благодаря вышеперечисленным подходам и инструментам управления общая система учета будет способна приносить организации максимальную пользу и обеспечить успех в конкурентной борьбе.

#### Список использованных источников

1. <http://uzbekiston.site/crp>
2. <https://mineconomy.uz>
3. Портер. М. Конкурентное преимущество: Как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость/ Майкл Портер; Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 715 с.

**Бенько І. Д.**

кандидат економічних наук, доцент

**Дума Г. Й.**

магістр

Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ОРГАНАХ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ**

У системі обліку у державному секторі розрізняють два основні суб'єкти: установу, що отримує кошти бюджету (розпорядник бюджетних коштів) та бюджет (місцевий/державний), облік якого забезпечується органами Державної казначейської служби. Факт поєднання обох



суб'єктів в одній організаційній структурній одиниці, як це відбувається у випадку з сільськими радами, суперечить рекомендаціям Міжнародних стандартів фінансової звітності у державному секторі. Вирішення вказаної проблеми лежить у площині наукових досліджень. Однак на даний час розбіжності не усунені, єдиного підходу не сформовано. Таким чином, пошук оптимальних варіантів розв'язання вказаного проблемного завдання залишається актуальним [4].

Бухгалтерський облік є складовою ланкою діяльності будь-якого підприємства, установи або організації незалежно від форми власності, веденням якого займається бухгалтерська служба. Органи місцевого самоврядування не є винятком із цього правила. Органи місцевого самоврядування є бюджетними установами згідно статтею 2 Бюджетного кодексу. Тому основними документами, що регулюють ведення бухгалтерського обліку та організацію бухгалтерської служби в органах місцевого самоврядування, є Бюджетний кодекс, Закон „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” [3, с.169].

Основним критерієм, якого слід дотримуватися при формуванні бухгалтерських служб установ має бути ефективність. У відповідності з цим, та зважаючи на потребу в оптимізації видатків, в тому числі на заробітну плату, доцільно передбачити право територіальних громад на створення та співфінансування спільних бухгалтерій за відповідною угодою між органами місцевого самоврядування (за аналогією з централізованими бухгалтеріями). Це забезпечить певний рівень економії коштів і сприятиме підвищенню ефективності функціонування органів місцевого самоврядування [8, с. 106].

Підсумовуючи, слід відмітити, що основною вимогою до створення облікових служб і виконання своїх обов'язків їхніми працівниками має бути якість та ефективність. Врахування цих критеріїв дасть змогу поліпшувати результативність діяльності ОМС на удосконалення інформаційної бази прийняття управлінських рішень і широкого використання внутрішніх резервів оптимізації [7, с.92].

Чинне законодавство дозволяє створити в ОМС підрозділ (відділ, управління, департамент), у який входитимуть головні бухгалтери, їх заступники, бухгалтери та інші спеціалісти бухгалтерської служби.

Бюджетним кодексом України визначено, що казначейське обслуговування місцевих бюджетів здійснюється територіальними органами Державної казначейської служби, які, в свою чергу, ведуть облік усіх надходжень, що належать місцевому бюджету. Операції з коштами місцевих бюджетів здійснюються органами казначейства шляхом відкриття рахунків за активами та пасивами кожного окремого місцевого бюджету.

Предметом бухгалтерського обліку є матеріальні цінності, проведення розрахунків та видатків пов'язаних із господарською діяльністю, обсяги одержаних на виконання кошторису асигнувань, власні поступлення бюджетної установи від надання платних послуг і благодійних внесків, результат виконання кошторису установи за загальним та спеціальним фондами. Операції пов'язані із рухом коштів на реєстраційних, спеціальних реєстраційних рахунках сільської ради, на основі виписок, одержаних від обслуговуючого органу казначейства, відображаються на відповідних рахунках аналітичного обліку. Необхідно відмітити, що рахунки бюджетів, відкриті в органах державного казначейства не є предметом обліку сільської ради [2].

В умовах нестабільності національної економіки посилюється актуальність забезпечення належного рівня державного фінансового контролю за видатками виділеними на потреби суб'єктів державного сектору. У зв'язку з цим, потрібна зміна існуючої в Україні парадигми державного фінансового контролю (запровадження нових його форм і методик) за використанням бюджетних коштів, що в умовах скорочення чисельності контролюючих органів має забезпечити якісне підвищення контрольованості бюджетних видатків на їх утримання. Одним із напрямів розвитку державного фінансового контролю є впровадження системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Тому в діяльності ОМС з



посиленням децентралізації влади питанням організації внутрішнього контролю приділяється більше уваги. Адже відповідно до чинного законодавства розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників мають організувати внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечити їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [1, с.273].

Керівник бюджетної установи призначає на посаду і звільняє з неї керівника підрозділу внутрішнього аудиту. Особа, яка претендує на посаду керівника підрозділу внутрішнього аудиту, повинна мати економічну або юридичну вищу освіту за освітньо-кваліфікаційним рівнем магістра або спеціаліста та стаж роботи на керівних посадах на державній службі за фахом не менш як п'ять років.

#### Список використаних джерел

1. Бенько І.Д. Організації обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Всеукраїнський науково-виробничий журнал „Інноваційна економіка” – Вип. 9. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2012. – С.272-277.
2. Бенько І.Д. Організація обліку, аналізу та контролю розрахунків бюджетних установ / І.Д.Бенько // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал. – Вип. 24.– Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – С.24-34.
3. Бенько І.Д. Роль і місце бюджетного обліку в організації фінансування бюджетних установ та шляхи його модернізації / І.Д.Бенько, Л.О. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник, 2009. – № 3. – С. 167-170.
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору: (IPSAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [//www.minfin.gov.ua/www.ifac.org](http://www.minfin.gov.ua/www.ifac.org).
5. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ МФУ від 28.12.2009 р. № 1541 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article>.
6. Організація роботи органів місцевого самоврядування. Серія : Бібліотека керівника місцевої ради / С.І.Чернов, С.В.Клименко, М.І Тітов. – Х. : Фактор, 2011. – 96 с.
7. Сисюк С.В. Бухгалтерська служба органів місцевого самоврядування: вимоги, особливості створення та функціонування / С.В.Сисюк, І.Д.Бенько // Збір. наук. праць Черкаського державного технологічного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 36. – Черкаси: ЧДТУ. – 2014. – С.91-97.
8. Сисюк С.В. Критерії щодо формування бухгалтерської служби органів місцевого самоврядування / С.В.Сисюк, І.Д.Бенько // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали XI міжнарод. наук.-практ. конференції. 10 квітня 2014 р. – Черкаси: ЧДТУ, 2014. – С.105-107.

**Верезубова Т. А.**

доктор економічних наук, професор  
Белорусский государственный экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь

## СОСТАВ И ОЦЕНКА КАПИТАЛА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ БЕЛОРУССКИХ СТРАХОВЩИКОВ

Капитал является одним из важнейших условий для устойчивого и непрерывного функционирования страховых организаций. Специфика их деятельности целиком строится на движении финансовых ресурсов. В этой отрасли отсутствуют сырье и материалы, их роль



выполняют денежные средства, которые аккумулируются страховщиками из уплачиваемых страхователями страховых премий для покрытия будущих страховых ущербов. Достаточность объема финансового капитала является весомой предпосылкой выполнения страховыми организациями взятых на себя обязательств. Между тем, понятие достаточности капитала всегда являлось спорным и оценивалось учеными и менеджерами страховых организаций по-разному, что усложняет решение проблем их финансовой устойчивости.

Страховая деятельность связана с движением финансовых ресурсов, которые в виде страховых премий поступают страховым организациям от страхователей. Они аккумулируются в специальных страховых резервах, предназначенных для гарантирования будущих страховых выплат. Поэтому наряду с обычными составными частями капитала любой организации, страховщики оперируют также страховыми резервами, которые отдельно выделяются в балансе.

Состав капитала страховых организаций схематично представлен на рисунке 1.



Рис. 1. Структура капитала страховых организаций

В капитале белорусских страховщиков страховые резервы занимают 50-60 %. Динамика капитала белорусских страховщиков за последние 5 лет представлена табл. 1.

Как видно из таблицы 1, если в 2012 г. собственный капитал белорусских страховщиков составлял 80 %, а страховые резервы 20 %, то в 2016 г. доля собственного капитала уменьшилась, это соотношение составило 57 к 43 %, что свидетельствует об увеличении обязательств страховщиков перед страхователями и расширении ими горизонтов своей деятельности. В составе собственного капитала за анализируемый период уставный капитал занимал в среднем 80 %, его доля незначительно уменьшилась к концу 2016 г., что отражает недостаточно высокую доходность страховой деятельности, так как соответственно другая часть собственного капитала – прибыль осталась на том же уровне. В общем объеме страховых резервов белорусских страховых организаций величина резервов по страхованию «не жизни» составляет 2/3, а по страхованию жизни - только 1/3. Это свидетельствует о недостаточном развитии страхования жизни, имеющего накопительный долгосрочный характер, соответственно, обладающего инвестиционной функцией. Исходя из вышеизложенного, можно отметить, что в то время, как за 2012–2016 гг. собственный капитал уменьшился на 27 %, страховые резервы увеличились в 2,22 раза.



Таблиця 1

**Динамика отдельных составных частей капитала белорусских страховых организаций по состоянию на конец года, млн. евро**

Показатель	2012	2013	2014	2015	2016
Собственный капитал	957	902	844	669	696
в т.ч. уставный капитал	828	738	698	529	553
Страховые резервы на конец года, всего	236	359	489	429	524
В том числе:					
1.1 по страхованию «не жизни»	187	293	371	302	353
1.2. по страхованию жизни	49	66	119	126	170

Примечание – Собственная разработка на основании [1]

Баланс самой крупной по размеру государственной страховой организации Белгосстраха в сокращенном виде представлен в таблице 2.

Таблиця 2

**Сведения из баланса Белгосстраха на 1.01.2017 г., млн. руб.**

Актив			Пассив		
	2017	2016		2017	2016
I. Долгосрочные активы	516	498	I. Собственный капитал, В том числе:	582	558
			- уставный капитал	410	402
			- резервный капитал	2	1
			- добавочный капитал	68	65
			- нераспределенная прибыль	102	90
II. Краткосрочные активы	559	469	II. Страховые резервы, В том числе:	426	357
			- резерв незаработанной премии	161	131
			- резервы убытков	39	34
			- иные страховые резервы	222	189
			- фонд предупредительных мероприятий	3	2
			- гарантийные фонды	1	1
			III. Долгосрочные обязательства	1	1
			IV. Краткосрочные обязательства	65	52
Баланс	1075	968	Баланс	1075	968

Примечание – Собственная разработка на основании [2].

Как видно из таблицы 2, более половины пассивов ведущего белорусского страховщика составляет собственный капитал, основной частью которого является уставный капитал, внесенный государством (70 %). Страховые резервы занимают почти 40 % балансовой суммы.

В настоящее время страховые организации Республики Беларусь сталкиваются со многими проблемами формирования, оценки и отражения в бухгалтерском учете капитала, общая сумма которого является гарантией их платежеспособности и выполнения обязательств перед страхователями. К таким проблемам следует отнести следующие:

1) Белорусским законодательством определен минимальный размер уставного капитала страховых организаций в размере 5 млн евро [1]. В связи с тем, что курс евро за последние пять лет увеличился почти в 2 раза (с 1,134 руб. на 1.01.2012 до 2,045 руб. на 1.01.2017 г.) страховые организации в анализируемом периоде постоянно решали проблему увеличения уставного капитала. Эта проблема усугублялась еще и тем, что в бухгалтерском





учете уставный капитал формировался в белорусских рублях и даже если фактически взносы учредителями вносились в евро или другой иностранной валюте, то с ростом их официального курса сумма в белорусских рублях не переоценивалась;

2) Страховые резервы гарантируют платежеспособность страховых организаций наряду с системой перестрахования и достаточным собственным капиталом. Их размер должен был адекватен ответственности, принимаемой на страхование. В связи с тем, что увеличение страховых резервов означает уменьшение финансового результата и наоборот, их уменьшение – увеличение прибыли, то государство регулирует порядок их формирования как с точки зрения обеспечения гарантий выплат страхователям, так и пополнения доходов бюджета. В Республике Беларусь он определяется в специальной инструкции [3], согласно которой страховые организации должны формировать резерв незаработанной премии (РНП) и два резерва убытков: резерв заявленных, но неурегулированных убытков (РЗУ) и резерв произошедших, но незаявленных убытков (РПНУ) (рис. 1).

Результаты аудиторских проверок, в которых непосредственное участие принимал автор, показывают, что практически невозможно правильно рассчитать резерв заявленных убытков по действующим нормативным документам Министерства финансов Республики Беларусь. Так, согласно п. 22 белорусской Инструкции [3] в качестве базы для расчета РЗУ принимается размер неурегулированных на отчетную дату обязательств страховщика, подлежащих оплате в связи со страховыми случаями, о факте наступления которых в установленном законом или договором порядке заявлено страховщику. Если о страховом случае заявлено, но размер заявленного убытка, подлежащего оплате страховщиком в соответствии с условиями договора, не установлен, для расчета резерва принимается обоснованная максимально возможная величина убытка, не превышающая страховую сумму. Однако нормативными документами не определено, как установить максимально возможную сумму убытка. В общем случае это может быть страховая сумма, но при трещине на лобовом стекле автомобиля стоимостью 800 руб. нецелесообразно формировать резерв в размере страховой суммы 400 тыс. руб. Тем более, что завышение отчислений в страховой резерв приведет к недоначислению налога на прибыль, а занижение повлечет значительные административные санкции. В случае, если по состоянию на дату формирования РЗУ сумма ущерба еще не определена, обоснованная максимально возможная сумма убытка внутренними локальными нормативными актами страховщика обычно определяется в размере средней суммы выплаты по поврежденным автомобилям за 2 или 4 предшествующих квартала. Для более адекватной оценки страховых резервов было бы целесообразно использовать стохастические методы, применение которых позволяет получить не просто точечную оценку резерва, но определить границы доверительного интервала, который включает истинное значение резерва с заданной вероятностью. Предположение о том, что характер развития убытков сохранится и в будущем, позволяет прогнозировать развитие убытков с применением метода VaR (*Value-at-Risk*) для оценки степени стратегического финансового риска [4, 5].

Важной проблемой остается определение достаточности капитала страховщика, который в мировой практике оценивается с помощью анализа рисков. В этой связи для белорусских страховых организаций весьма важен опыт применения введенной в Европейском союзе в 2016 системы контроля платежеспособности Solvency II. Изучение международного опыта позволит представить пользователям финансовой отчетности страховых организаций более достоверную информацию, на основании которой возможно принятие эффективных управленческих решений.

#### Список использованных источников

1. Надзор за страховой деятельностью [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/supervision/stat/>. – Дата доступа: 27.10.2017.



2. Белгосстрах. Официальный сайт – Режим доступа: [www.bgs.by](http://www.bgs.by). – Дата доступа: 02.11.2017.
3. Инструкция о порядке и условиях образования страховых резервов страховых организаций, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17.12.2007 № 188 (ред. от 29.09.2016).
4. Вerezубова, Т. А. Финансовая стратегия страховых организаций в условиях развития национальной экономики / Т. А. Вerezубова. – Минск : Белорус. гос. экон. ун-т, 2015. – 185 с.
5. Вerezубова, Т. А. Страхование : Формирование резервов убытков: проблемы и пути решения / Т. А. Вerezубова // Финансы. Учет. Аудит. – 2014. – № 11. – С. 45–46.

**Виногоров Г. Г.**

кандидат экономических наук, доцент  
Белорусский государственный экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь

### **ВНЕДРЕНИЕ В ПРАКТИКУ РАБОТЫ БЕЛОРУССКИХ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ СОСТАВЛЕНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК НЕОБХОДИМОЕ УСЛОВИЕ ПОВЫШЕНИЯ ИХ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ**

Рыночные условия хозяйствования, усиливающийся глобальный характер конкуренции объективно обуславливает необходимость самого благоприятного позиционирования любого субъекта хозяйствования в своей отрасли.

В конце XX в. деятельность транснациональных корпораций вызывала у мирового сообщества серьезную обеспокоенность в плане сохранения окружающей среды и желание использовать ресурсы ТНК для более эффективного решения проблем общественного развития. В этой связи генеральным секретарем ООН К. Аннаном была выдвинута идея Глобального договора (UN Global Compact). Впервые эта международная инициатива была озвучена в его обращении к лидерам крупнейших корпораций мира на Всемирном экономическом форуме в Давосе 31 января 1999г., а официально она была представлена в штаб-квартире ООН 26 июля 2000г. Глобальный договор ставит задачу развития принципов социальной ответственности бизнеса и его участия в решении наиболее острых проблем общества как на глобальном, так и на региональном уровне.

Каждое предприятие должно понимать, как его бизнес влияет на сотрудников, на потребителей продукции и поставщиков, на местное население, на правительство, а также на источники финансирования (акционеров, кредиторов, банки) и другие связанные с его деятельностью стороны. У предприятия должна быть налажена обратная связь со стейкхолдерами (т.е. всеми лицами, так или иначе связанными с деятельностью предприятия): предприятие должно прислушиваться к их предложениям и взвешивать, каким образом оно может улучшить свою работу. Этот принцип является базовым для увеличения стоимости бизнеса, улучшения репутации, упрочнения долгосрочных перспектив развития.

Корпоративная социальная ответственность (КСО) и отчетность – это прозрачность предприятий, которая находится в тесной связи с качественным корпоративным управлением. Повышение значимости КСО определяется пятью основными мировыми тенденциями: во-первых, наконец, стал общепризнанным факт, что природные ресурсы нашей планеты ограничены, а население растет; во-вторых, загрязнение окружающей среды и глобальное потепление ставит под угрозу жизнь людей сегодня и существование бизнеса



завтра; в-третьих, многие государства принимают законы, регулирующие использование ресурсов и производство вредных выбросов (для международного бизнеса решающую роль приобретает этический контроль за природоохранной и социальной деятельностью со стороны стейкхолдеров из других регионов); в-четвёртых, глобализация информации; в-пятых, глобализация рынков капитала.

Самым распространённым стандартом социальной отчетности является стандарт GRI «Руководство Глобальной инициативы по отчетности в области устойчивого развития», который является основным инструментом информирования об экологических, экономических и социальных результатах деятельности организаций и их корпоративном управлении, отражающий как положительное, так и отрицательное её воздействие [1]. В 2013 году Глобальная инициатива по отчетности (GRI) выпустила четвёртую версию Руководства по отчётности в области устойчивого развития G4, основное предназначение которого – помочь в подготовке таких отчётов, которые содержали бы значимую и ценную информацию о наиболее актуальных проблемах организации, связанных с устойчивым развитием, сделать попытку этих отчётов общепринятой практикой [1, 2].

Мировой финансовый кризис, начавшийся в 2008г., глобализация мировой экономики объективно обусловили необходимость построения новой экономической модели, которая была бы способна защитить общество и сам бизнес от кризисных явлений и потрясений в финансовом и реальном секторе экономики. «Один из ключевых пунктов критики современной модели корпоративной отчетности состоит в том, что в ней не уделяется достаточно внимания таким факторам развития компании, как риск-менеджмент, долгосрочная стратегия развития, надзор и устойчивость бизнес-модели компании» [4, с. 48].

Возникла необходимость разработки отчетности, которая сводит воедино финансовую и нефинансовую информацию и отражает способность компании создавать и поддерживать свою стоимость в кратко-, средне- и долгосрочном периодах [5]. Необходима отчетность, которая отражает, как считает Игорь Коротецкий, «глобальный тренд по интеграции финансовой и нефинансовой информации, а также растущие требования инвесторов к раскрытию информации о фундаментальных факторах создания стоимости» [6].

Новейшим направлением развития корпоративной отчетности стала интегрированная отчетность, которая носит инновационный характер. Международный Совет по интегрированной отчетности (МСИО) был создан в 2010 году, поставив перед собой задачу получить всеобъемлющую и полную информацию о деятельности предприятия как в прошлом, так и в перспективе, как того требует новая глобальная более устойчивая экономическая модель. МСИО в декабре 2013г. опубликовал первую версию Международного Стандарта по Интегрированной отчетности (IR), который признан на международном уровне.

Основная цель интегрированного отчёта – объяснить поставщикам финансового капитала, как организация создаёт стоимость в течение долгого времени. Капитал – это запас стоимости, который увеличивается, уменьшается или трансформируется вследствие деятельности организации и результатов этой деятельности. Способность организации создавать стоимость для себя обеспечивает возврат инвестиций поставщикам финансового капитала [7].

Международные основы интегрированной отчетности предназначены для применения в глобальном масштабе компаниями, работающими в различных видах экономической деятельности. В них применяется подход, основанный не на жёстких правилах, а на гибких принципах.

Интегрированная отчетность имеет целый ряд безусловных преимуществ, в частности, она становится инструментом управления стоимостью, создаваемой в интересах всех стейкхолдеров; слабая же её сторона заключается в том, что она раскрывает управленческую информацию, которая может быть использована в конкурентной борьбе.



В Республике Беларусь есть отдельные предприятия, которые составляют отчетность в области устойчивого развития (GRI). Это: ОАО «Милавица», МТБанк, БМЗ, МТС и некоторые другие (их очень небольшое число обусловлено слабой информированностью, определенным предвзятым отношением и рядом других субъективных причин). К большому сожалению, предприятий, составляющих интегрированную отчетность в Республике Беларусь, нет (такие автору не известны).

Сегодня репутация играет очень важную роль при рыночной оценке предприятия – устойчивая репутация способствует повышению акционерной стоимости и росту популярности бренда. Если у компании хорошая репутация, внедрение интегрированной отчетности помогает сохранить клиентскую базу, поскольку потребителям сегодня есть, из чего выбирать. Среди преимуществ, обеспечивающих коммерческие выгоды, – доверие инвесторов и, соответственно, улучшение доступа к капиталу и получение долгосрочных инвестиций. Крупные инвесторы хотят иметь дело только с абсолютно прозрачными и понятными компаниями, чтобы минимизировать предпринимательские риски.

В процессе усиливающейся глобализации на сегодняшний день белорусская финансовая отчетность еще отстает от требований международных стандартов, что, в известном смысле, затрудняет взаимодействие с крупными зарубежными инвесторами, которые ориентируются на прозрачность деятельности любого субъекта хозяйствования. Это затрудняет процесс инвестирования в белорусскую экономику. Помочь в решении данной проблемы может составление белорусскими субъектами хозяйствования интегрированной отчетности.

Сегодня рыночная стоимость многих белорусских компаний в несколько раз ниже, чем у аналогичных предприятий в мире, только потому, что их руководство пока не осознало, насколько важна интегрированная отчетность с точки зрения повышения стоимости бизнеса. Кроме того, снижение рисков автоматически снижает затраты на привлечение капитала. Внедрив интегрированную отчетность, компания всегда будет в курсе требований рынка и сможет оперативно на них реагировать, улучшая свою продукцию и услуги. А эффективное использование ресурсов также позволит снизить затраты и повысит прибыль.

Важно, используя уже имеющийся передовой опыт, активно внедрять в практику работы белорусских субъектов хозяйствования составление не только отчетности в области устойчивого развития, а интегрированной отчетности, что будет являться действенным инструментом повышения эффективности их функционирования и инвестиционной привлекательности.

С этих позиций автором впервые разработана Целевая комплексная программа внедрения в практику работы белорусских субъектов хозяйствования составления интегрированной отчетности на период до 2026 года. Её использование на практике, безусловно, будет способствовать повышению конкурентоспособности отечественных товаропроизводителей.

#### Список использованных источников

1. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. Принципы подготовки отчетности и Стандартные элементы отчетности. С. 92. URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf>. - Дата доступа: 27.10.2017.
2. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. Инструкция по применению. URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-Two.pdf>. - Дата доступа: 27.10.2017.



3. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчётность: новые требования и направления развития / М.А. Вахрушина, Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №16 (310). – С.2-8.
4. Калабихина И.Е., Волошин Д.А., Досиков В.С. Интегрированная отчётность как новый уровень развития корпоративной отчётности / И.Е. Калабихина, Д.А. Волошин, В.С. Досиков // Международный бухгалтерский учёт. – 2015. – №31. – С.47-57.
5. URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ir.org.ru/> – Дата доступа: 27.10.2017.
6. URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.seminar-go.ru/materials/ar5/13-KPMG.pdf>. – Дата доступа: 27.10.2017.
7. Международные основы интегрированной отчётности URL: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATION-AL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>. – Дата доступа: 27.10.2017.

**Глухова В.І.**

кандидат економічних наук, доцент

**Наумчик А.Б.**

магістр

Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського  
м. Кременчук, Україна

## **ІНФОРМАТИВНІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УКРАЇНСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Фінансова звітність є формою представлення інформації про основні результати діяльності підприємства у ретроспективі. Адаптація Національних стандартів бухгалтерського обліку до вимог Міжнародних стандартів забезпечило певним чином відповідність змісту та структури основних звітів, які складаються українськими підприємствами, характеристикам звітів зарубіжних підприємств. Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності забезпечує ряд переваг: по-перше, звітність складається відповідно до правил, які забезпечують її розуміння, в тому числі зарубіжними користувачами; по-друге, зміни звітності супроводжуються розвитком методів аналізу, що забезпечує і їх уніфікацію до практики зарубіжних корпорацій. Це дозволило підвищити рівень інформаційного забезпечення запитів зовнішніх стейкхолдерів у формуванні цілісних та достовірних даних про діяльність українських підприємств. Однак певні зміни, які стосуються змісту фінансових звітів та потребують удосконалення нормативно-правової бази, зміни якої продовжують відбуватись.

Питання виконання формами фінансової звітності основного призначення та реалізації основних принципів досить активно досліджують українськими вченими, зокрема, в працях [1, 2, 4, 5]. Окреме важливе питання це визначення фінансового результату діяльності підприємства за даними звітності. Актуальність окреслених завдань зберігається і в даний час, оскільки навіть після змін нормативно-правової бази, окремі питання залишились невирішеними.

Відповідно важливим завданням є виокремлення проблем у реалізації основних принципів складання фінансових звітів на українських підприємствах, які стосуються якості поданої інформації вимогам управління.

Призначенням фінансової звітності є формування ретроспективної інформації про стан активів, їх формування та використання. Порівняння структури та змісту основних фінансових звітів українських та зарубіжних підприємств демонструє певну принципову відмінність: звіти зарубіжних корпорацій є невеликі та подають інформацію у агрегованому





вигляді, виключно основну. Її деталізація та конкретизація здійснюється шляхом підготовки пояснювальних річних звітів, які забезпечують всю необхідну інформацію із використанням наочних форм представлення та оцінкою перспективних тенденцій.

Зміни, які відбулись у змісті та складі фінансової звітності впродовж останніх років в Україні, певною мірою покращили можливості виконання цих завдань. Так, підвищився рівень деталізації інформації у розрізі окремих статей, як необоротних, так і оборотних активів. Активи чітко вибудовані відповідно до принципу: від найменш ліквідних активів та найбільш ліквідних.

І все ж таки окремі проблеми залишились. Певні рядки балансу, незважаючи на їх виокремлення не містять інформації, а це означає, що ці активи потребують, перш за все, організації обліку. Оскільки основою для заповнення відповідної інформації у фінансовій звітності є дані обліку, то прогалини у даних основних форм звітності свідчить про фрагментарність обліку за окремими ділянками. Не можна вважати достовірною інформацію про нематеріальні активи: по-перше, у зв'язку з відсутністю об'єктивних методів їх оцінки; по-друге, відсутністю розуміння їх значимості для розвитку сучасного підприємства. Окремо у балансі виокремлено інформацію про наявний гудвіл, однак відсутність даних свідчить про те, що українські підприємства ще не мають досвіду проводити оцінку власного іміджу.

Ще одна проблема полягає у зміні представлення форми 5, яка при переході від табличної форми, знизилася рівень інформативності. Цей недолік потребує застосування зарубіжного досвіду розробки ряду додаткових звітів. На відміну від зарубіжних підприємств українські не оприлюднюють деталізованої пояснювальної записки, яка б забезпечувала комплексну економічну та іншу інформацію, представлену в аналітичній та описовій формі.

Інформація, яка подається у фінансовій звітності, має бути легкою для розуміння, розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами, легко зчитуватись та надавати об'єктивну інформацію. Фінансова звітність в Україні для українських користувачів є зрозумілою, однак зовнішні користувачі потребують інформації не лише зрозумілою за формою представлення, а й за кількісними вимірниками. В умовах інфляції, проблему якої в Україні вирішити так і не в дається, зовнішні користувачі потребують переведення даних у інші валюти, а тому викривлення відбувається і при цьому.

Основою причиною такого стану речей є те, що процеси адаптації до міжнародних стандартів були частковими і у повній мірі не завершилися. Корпорації у сучасних умовах складають звітність і за національними, і за міжнародними стандартами. Облікові процедури, при цьому, організовані за національними стандартами. Вирішення цих проблем знаходиться у площині трансформації принципів бухгалтерського обліку у відповідності з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ще одна реальна проблема забезпечення прозорості інформації фінансових звітів є збереження непрозорих процедур ведення обліку, які зберігаються на українських підприємствах у зв'язку з існуванням тіньового сектора економіки.

Відповідно такі принципи складання фінансової звітності як принципи достовірності, точності, зіставності та інтерпретації інформації є важливими, однак значною мірою залежать від забезпечення прозорих та прогнозованих правил для розвитку бізнесу в цілому.

Без сумніву, зарубіжна практика у представленні інформації фінансової звітності є більш успішною, ніж вітчизняна, і саме вона може бути корисною для українських підприємств. Однак цей процес є складним та потребує удосконалення не лише обліково-аналітичних процедур на підприємствах, а й подальшого розвитку нормативно-правової бази і не лише складання звітності, а й організації обліку.



Список використаних джерел

1. Должанський А.М. Сучасні вимоги до фінансової звітності виробничих підприємств / Должанський А.М., Ференс Ж.І. // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.4, С. 201 – 216.
2. Камінська Т.Г. Наукові підходи до підвищення надійності звітності за МСФЗ [Електронний ресурс] / Камінська Т.Г. // Ефективна економіка. – 2015. – №11. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4486>.
3. Касич А.О. Відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському і податковому обліку / Касич А.О., Ткаченко І.В. // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 2(116). – С. 185–191.
4. Касич А.О. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення / Касич А.О., Яковенко Я.Ю. // Облік і фінанси. – 2013. – № 1. – С.128–132.
5. Циган Р.М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Циган Р.М., Кашуба І.В. // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – №1(47). – С.145-147.

**Гриценко О.І.**

кандидат економічних наук, доцент

Навчально-науковий інститут бізнес-технологій

«Українська академія банківської справи» Сумського державного університету

м. Суми, Україна

## **ОСНОВНІ ТЕНДЕНЦІЇ ФОРМУВАННЯ В ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИТРАТИ НА ЯКІСТЬ ОБСЛУГОВУВАННЯ**

Соціальна орієнтація економіки України безпосередньо визначає стратегію та напрями реформування галузей народного господарства для повноцінного відтворення товарного виробництва продуктів та речей особистого споживання. Це має суттєве значення для досягнення мети суспільного виробництва, підняття добробуту та забезпечення попиту населення.

Стратегія соціально-економічного розвитку та розбудова економіки України вимагає більш рішучих дій в активізації товарно-грошових відносин, що має надзвичайно важливе значення для оновлення господарських зв'язків, стимулювання ініціативи підприємств, для більш вагомого впливу економічних факторів на виробництво та споживання. Фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання шляхом безпосереднього впливу на товарне виробництво та споживання значною мірою повинна обумовлювати рівень забезпечення особистих потреб людей.

Економічна сутність категорії «витрат» різна з точки зору нормативних документів та літературних джерел. Національний стандарт бухгалтерського обліку П(С)БО 16 визначає 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].

В новому вираженні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово – майнового стану підприємства.

Згідно з Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджених наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, поточні витрати підприємства – це грошове відбиття



витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торгівельно – виробничої діяльності підприємства, що за натурально – речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів [3].

Класифікація витрат – поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Необхідність в різних класифікаціях витрат, використання різних методів їх збирання і розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

Отже, витрати означають закінченість процесу виробництва, виражають ту частину витрат, що відноситься до готової продукції.

При цьому контроль витрат підприємства сприяє забезпеченню системи управління інформацією, необхідною для обґрунтування рішень, пов'язаних з підвищенням результативності його діяльності.

Для досягнення мети контролю витрат необхідно вирішити наступні завдання:

– оцінити правильність відображення витрат в системі бухгалтерського обліку;

– оцінити обґрунтованість понесених витрат;

– оцінити ефективність понесених витрат;

– оцінити правильність врахування витрат для визначення фінансових результатів діяльності;

– оцінити правильність врахування витрат для цілей оподаткування.

Система бухгалтерського обліку є основним джерелом інформації, необхідної для оцінки діяльності підприємства в цілому, та для контролю витрат зокрема.

Для контролю обґрунтованості виробничих витрат підприємства необхідно з'ясувати, які витрати можна вважати такими, що можуть бути усунені (тобто, такими, яких можна уникнути шляхом прийняття альтернативного варіанту рішень). Для оцінки обґрунтованості виробничих витрат К. Друрі пропонує користуватися правилом: управлінські рішення вважаються обґрунтованими, якщо вони дозволяють отримати надходження, що перевищують витрати, які можуть бути усунені.

Для оцінки ефективності понесених витрат під час контролю необхідно проаналізувати надходження, які одержані внаслідок понесення витрат. Для оцінювання ефективності витрат необхідно досліджувати не лише обсяг надходжень, але й їх регулярність та тривалість. Це забезпечить контроль ефективності витрат не лише від операційної діяльності, але й від інвестиційної та фінансової, що дозволить оцінити ефективність системи управління в цілому та прийняття рішень в окремих центрах відповідальності зокрема.

Загалом, система контролю являє собою «єдність трьох невід'ємних складових (елементів) - суб'єкта контролю, об'єкта контролю, та контрольних дій».

Суб'єктом контролю визначається особа, яка спрямовує контрольні дії на власну діяльність або на діяльність іншої особи (або осіб), що перебувають в оточуючому середовищі.

Одною із складових процесу планування роботи підприємства є визначення собівартості товарів, робіт чи послуг, яка лежить в основі процесу ціноутворення. А ціна завжди була і залишається основним фактором, який визначає вибір споживача.

Найбільш типовим ціноутворенням для підприємств є ціноутворення, зорієнтоване на конкурентів. Цей метод передбачає встановлення цін на рівні ринкових, в залежності від особливостей пропонованого сервісу і якості послуг. Характерним для застосування цього методу є відсутність прагнення зберегти безумовну залежність між рівнем цін та рівнем витрат.

Ми вважаємо, що ціноутворення необхідно здійснювати з позиції забезпечення якості обслуговування.



Найбільш поширеним у вітчизняній практиці є метод встановлення вихідної ринкової ціни послуги чи товарів на основі її повної собівартості, до якої додаються податкові платежі та деякий рівень прибутку у відповідності з ціновою політикою підприємства. Собівартість виробництва та реалізації служить об'єктивною основою мінімальної ціни послуги чи товару.

Найбільша частина витрат обумовлена виготовленням послуги чи товару та складає її виробничу собівартість. Інша частина витрат пов'язана з утриманням адміністративно-управлінського апарату, формуванням поточних активів, сплатою відсотків за користування кредитами, деяких видів податків, що частково формуються за рахунок собівартості та прибутку тощо.

У міжнародній практиці та теорії, показник собівартості вважають одним з найскладніших економічних показників. Так, впродовж свого життєвого циклу товар проходить декілька стадій з визначеним рівнем витрат, їх складом та зміною цих показників у зв'язку із зміною попиту, можливістю збільшення чи зменшення обсягів продажу тощо. В аналітичних розрахунках використовується середня ринкова ціна продукту, яка формується з урахуванням його середньої собівартості за визначений період часу та залежить від обсягів його реалізації, фондомісткості та інших факторів.

Застосування поелементного групування витрат дозволяє аналізувати їх структуру у динаміці за декілька років, давати оцінку ефективності використання окремих видів ресурсів, що знаходяться у розпорядженні підприємства, визначити вплив різних факторів виробництва на динаміку їх обсягу.

У міжнародній практиці широко використовується принцип групування витрат в залежності від їх еластичності до зміни обсягу діяльності, що дозволяє прослідкувати взаємозв'язок показників поточних витрат і обсягів діяльності.

Інформацію про витрати на якість обслуговування слід формувати виходячи з споживчого бюджету.

Раціональний споживчий бюджет відображає споживання товарів і послуг, забезпеченість предметами культурно-побутового та господарського призначення у відповідності з науково обґрунтованими нормами та нормативами задоволення раціональних (розумних) потреб людини.

У США особливе місце серед споживчих бюджетів займає бюджет Геллера, що характеризує "загальноприйнятий рівень життя", заснований на наборі тих товарів та послуг, які громадська думка вважає в даний час необхідними для здорової і досить комфортного життя. Тому розміри цього бюджету істотно перевищують середній рівень споживання країни.

Водночас сутність поняття "якість" на ринку покупця (тобто на ринку, насиченому товарами) у кожний період суспільного розвитку визначається по-різному. Нині в країнах розвинутої ринкової економіки найбільш поширене розуміння змісту і складових категорії якості зафіксоване в спеціальному термінологічному стандарті Міжнародної організації зі стандартизації (ISO), яка є всесвітньою федерацією національних органів стандартизації.

Зв'язок якості з передбачуваними потребами визначає необхідність системних маркетингових досліджень ринку. Першочерговість і взагалі необхідність маркетингового підходу до вивчення ринку саме і пояснюються тим, що сучасне уявлення про якість товарів і послуг передусім пов'язане з можливостями найбільшого задоволення вимог та бажань споживачів.

Мірою якості (за суто маркетингового підходу) слід вважати рівень задоволення споживача товаром чи послугою, що, у свою чергу, визначається співвідношенням їх вартості і цінності (споживчої вартості).

За рівнем задоволення потреб споживачів слід застосовувати контрольні дії. Вони полягають у порівнянні показників діяльності контролюваного об'єкта з певною нормою (нормами), здійснювані контролюючим суб'єктом з метою знаходження відхилень.



Контрольні дії представлені процедурами, за допомогою яких здійснюється порівняння показників з нормами. На нашу думку, оптимальний набір процедур контролю витрат підприємства викладений в міжнародному стандарті аудиту 500 «Аудиторські докази» [1].

До них відносяться:

- перевірка записів або документів;
- запити;
- підтвердження;
- перерахування;
- аналітичні процедури.

Найбільш корисним для оцінювання структури, динаміки та ефективності витрат може стати застосування аналітичних процедур, які охоплюють дослідження важливих зв'язків між фінансовими в не фінансовими даними, подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, перспективну оцінку обсягу, структури та рівня витрат.

Таким чином можна зробити висновок, що система контролю витрат включає в себе сукупність умов організаційного та методичного характеру, що сприяють досягненню основної мети - постачання системи управління інформацією, необхідною для прийняття економічно обґрунтованих рішень у сфері управління витратами підприємства.

#### Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти аудиту, впевненості та етики: Видання 2004 року. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ СТАТУС», 2004. – 1028 с.
2. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 31 грудня 1999 р. N318 – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> – Законодавство України.
3. Про затвердження методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [Текст] : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2002 р. № 145 / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>. – Заголовок з екрана.

**Іванечко Ю.М.**

кандидат економічних наук, старший викладач  
Тернопільський національний економічний університет,  
м. Тернопіль, Україна

### **ДО ПИТАННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ВАЛЮТНИХ ОПЕРАЦІЙ В ОБЛІКУ РОЗПОРЯДНИКІВ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ**

З кожним роком установи державного сектору економіки все більше асимілюються в ринкові процеси, в міжнародну економіку. Нестача коштів у державному секторі зумовлює розпорядників бюджетних коштів шукати власні джерела надходжень. Все більше коштів надходить для розвитку державного сектору у вигляді грантів, благодійних внесків, в т.ч. і з-за кордону. У зв'язку з цим, розпорядники бюджетних коштів все частіше починають використовувати в господарській діяльності валютні кошти.

Іноземна валюта може надходити в бюджетну установу як:

- виручка від продажу виробленої продукції (робіт, послуг),
- благодійна (гуманітарна, спонсорська) допомога отримана з-за кордону,
- куплена на міжбанківському валютному ринку.





Вибуває іноземна валюта внаслідок:

- проведення розрахунків з нерезидентами за придбання товарів (виконання робіт, отримання послуг),
- видачі підзвітним особам для закордонних відряджень,
- благодійна (гуманітарна, спонсорська) допомога надана за кордон,
- нестачі,
- продажу на міжбанківському валютному ринку.

Для правильного відображення в бухгалтерському обліку операцій з валютою слід звернутися до Типової кореспонденції субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами (далі – Типова кореспонденція) [1].

На жаль, Типова кореспонденція не дає повної інформації стосовно обліку валютних коштів в бюджетних установах. Зокрема, у зазначеному документі регламентовано:

- порядок обліку операцій з придбання валюти – рядки 5.15 – 5.17;
- порядок обліку операцій з валютою підзвітними особами – рядок 5.14;
- порядок обліку операцій з благодійною (гуманітарною, спонсорською) допомогою в іноземній валюті – рядки 5.5, 5.6;
- порядок обліку нестачі іноземної валюти – рядки 5.18, 5.19;
- порядок обліку курсових різниць – рядки 5.21, 5.22;
- порядок обліку розрахунків з покупцями від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) та з постачальниками за придбання товарів (робіт, послуг).

Проте, в Типовій кореспонденції зовсім відсутній порядок обліку операцій з продажу валютних коштів.

Аналізуючи практику використання валютних коштів у бухгалтерському обліку в табл. 1 показано кореспонденцію рахунків, яку слід використовувати при продажу іноземної валюти у контексті (позиції) Типової кореспонденції.

Також, у Типовій кореспонденції рахунків для обліку операцій пов'язаних з купівлею-продажем іноземної валюти застосовується субрахунок 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість», наприклад «перераховано кошти установі банку для придбання іноземної валюти» – Дт 2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість» Кт 2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки» або кореспонденція відображена у п. 1 табл. 1.

Таблиця 1

### Кореспонденція рахунків з обліку продажу валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Перерахування іноземної валюти установі банку для продажу	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку»
2	Проведення розрахунків з установою банку з продажу іноземної валюти:		
	зарахована національна валюта від продажу	2311 (2321) «Поточні рахунки в банку», 2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»
	списана вартість послуги за продаж валюти	8013 (8023), 8113 (8123) «Матеріальні витрати», 8411 (8421) «Інші витрати за обмінними операціями»	2117 (2128) «Інша поточна дебіторська заборгованість»



Проте, більш доцільним було б застосування пари субрахунків 2215 (2225) «Грошові кошти в дорозі у національній валюті», 2216 (2226) «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» по аналогії із субрахунками 333 «Грошові кошти в дорозі у національній валюті», 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2].

Зазначена вище позиція обумовлена тим, що:

- здійснюючи продаж іноземної валюти суб'єктом державного сектору подається до обслуговуючого банку доручення на продаж іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України з наступним зарахуванням сум у гривнях на поточний рахунок суб'єкта;

здійснюючи купівлю іноземної валюти суб'єктом державного сектору подається до обслуговуючого банку доручення на купівлю іноземної валюти на міжбанківському валютному ринку України з наступним зарахуванням сум в іноземній валюті на поточний (валютний) рахунок суб'єкта.

Таким чином, більш доцільно було б трактувати такі кошти як кошти в дорозі – грошові кошти, що належать підприємству, але ще не зараховані на його поточний чи інший рахунок. Натомість, в державному секторі економіки коштами в дорозі вважаються кошти, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці.

Також, у відповідності до Рекомендацій щодо співставлення статей балансу і субрахунків бухгалтерського обліку розпорядників бюджетних коштів (далі – Рекомендації) [3] – кошти, що передані для купівлі іноземної валюти чи іноземна валюта передана на продаж відображається у вигляді сальдо за субрахунком 2117 (2128) у р. 1150 «Інша поточна дебіторська заборгованість». Проте, більш доцільним було б відображення цих коштів у р. 1163 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у установах банків» для національної валюти в дорозі та р. 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти розпорядників бюджетних коштів та державних цільових фондів у іноземній валюті» для іноземної валюти в дорозі.

Таким чином, з метою удосконалення методики ведення бухгалтерського обліку в державному секторі економіки слід:

- 1) доповнити Типову кореспонденцію операціями з бухгалтерського обліку продажу валюти у відповідності до кореспонденції відображеної в табл. 1;
- 2) доповнити понятійний зміст «грошові кошти в дорозі» новим текстом і викласти його наступним чином – «ведеться облік коштів, які перераховані в останні дні місяця на реєстраційні/поточні рахунки, але будуть зараховані в наступному місяці, а також інші грошові кошти, що належать підприємству, але ще не зараховані на його поточний чи інший рахунок, в т.ч. передані банку з метою конвертації»;
- 3) внести зміни у Типову кореспонденцію рахунків у частині заміни субрахунку 2117 (2128), що використовується в обліку операцій з іноземною валютою на субрахунки 2215 (2225) та 2216 (2226);

#### Список використаних джерел

1. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. Наказ. – 29.12.2015. – № 1219. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16>;
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів



України. Наказ. – 30.11.1999. – № 291. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>;

3. Щодо складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. Лист. – 28.03.2017. – № 35220-06-5/8303. – Режим доступу до ресурсу: <http://veselinove.mk.gov.ua/store/files/1491224631.pdf>.

**Лукановська І.Р.**

кандидат економічних наук, старший викладач

**Горват Б. В.**

магістр

Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

## **СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПЛАТНИХ МЕДИЧНИХ ПОСЛУГ**

Характерна риса сучасної галузі охорони здоров'я в Україні – відсутність достатньої інформації та конкурентоспроможного ринку. Відмінність ринку медичних послуг від загальноприйнятих ринків товарів є суттєвою.

По-перше, за звичайних умов на конкурентних ринках представлена достатня кількість продавців, ринок ж медичних послуг в більшості може запропонувати лише декілька медичних закладів (зазначене не відноситься до великих міст).

По-друге, стандартний ринок продає однотипні товари, а ринок медичних послуг – різнотипні. При цьому кожен продавець на звичайному ринку прагне отримати від продажу максимальний прибуток.

Медичні заклади, здебільшого, не працюють на комерційній основі, що є третьою відмінністю між ринками.

По-четверте, отримуючи медичні послуги, клієнти оплачують лише частину витрат, в той час, як на конкурентному ринку покупці повністю оплачують придбаний товар.

По-п'яте, особливістю загальноприйнятого ринку є повна інформація про наявний товар, на ринку ж медичних послуг інформація відсутня в повному обсязі.

Остання проблема – одна з найактуальніших проблем попиту на охорону здоров'я. Саме необізнаність про сучасні методи лікування, їх ефективність дають підстави утримуватись від споживання медичних послуг. У деяких випадках люди не є обізнаними про стан свого здоров'я і саме тому вони зволікають із зверненням до медичних працівників.

Характерною рисою системи охорони здоров'я є ризик. Статистика смертності в українських закладах охорони здоров'я є яскравим свідченням не лише його існування, а й тих негативних тенденцій, які з ним пов'язані. На цьому тлі реформування в галузі охорони здоров'я, яке наразі зводиться до укрупнення й уведення в практику посади сімейного лікаря, не надто переконливий аргумент підвищення якості медичного обслуговування. Більше того, проблеми трансформації цієї галузі при сталій тенденції зростання захворюваності населення, на яку вказують офіційні статистичні дані, вказують на несвоєчасність реформування. Причина погіршення здоров'я населення полягає в об'єктивних впливах, котрі пов'язані як з екологією, так і з погіршенням фінансування та фінансового забезпечення бюджетних програм (рис. 1).

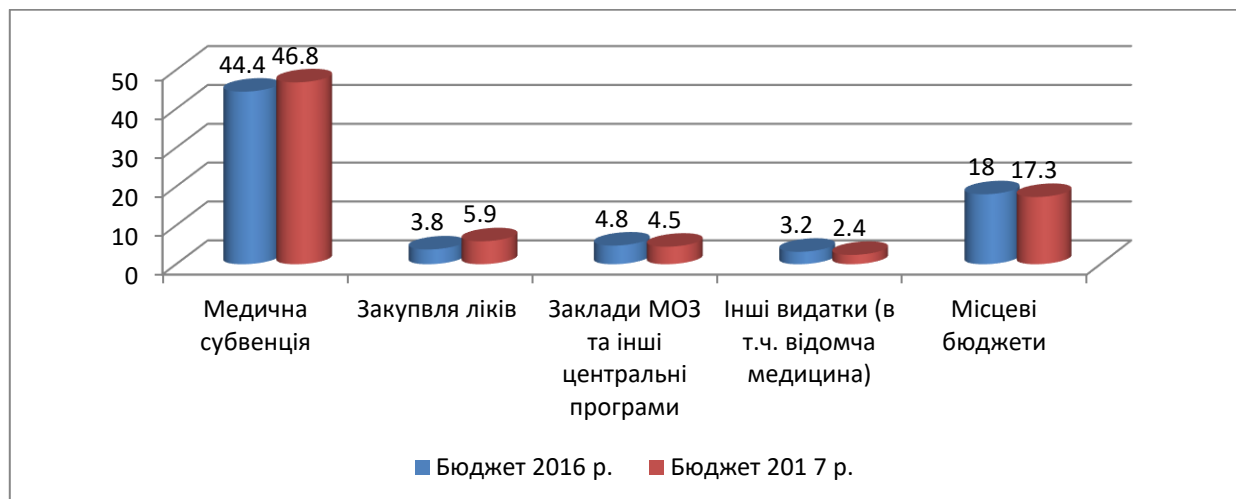


Рис. 1. Фінансове бюджетне забезпечення охорони здоров'я, млрд. грн.

Відродно, що є позитивна статистика щодо здійснення видатків на закупівлю ліків, яка фінансується державою (рис. 2). Однак це також не можна віднести до позитивних явищ. Ці показники також вказують на зростання проблем зі здоров'ям. В Україні одночасно зростає кількість хворих на СНІД, дитячу онкологію, туберкульоз та інші захворювання.

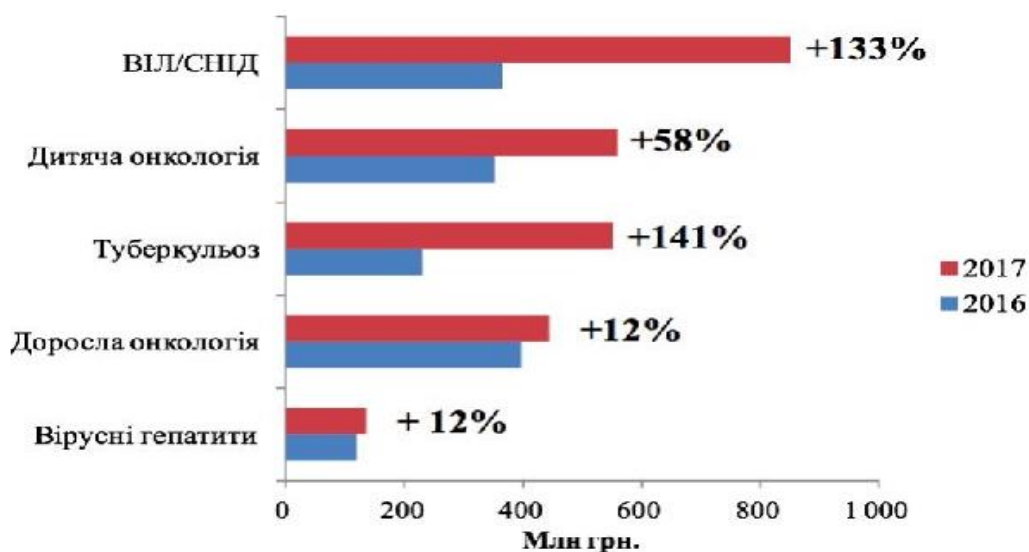


Рис. 2. Видатки на закупівлю ліків в Україні, млн. грн.

Одним з шляхів вирішення проблеми на фоні такої статистики є розвиток надання якісних платних медичних послуг. Зважаючи на те, що переважна більшість захворювань лікується в закладах медицини на засадах приватної купівлі пацієнтами медикаментів і така практика в охороні здоров'я існує вже понад 10 років, важливо розвивати її в законному руслі. Наявність незліченної кількості аптечних установ без належного державного контролю за якістю медикаментів суттєво збільшує ризик придбання медикаментів сумнівного походження та дії.

В цьому контексті надання платних медичних послуг, які б включали в себе відповідне забезпечення медикаментами було б більш ефективним і відповідальним. Навіть закупівля через тендерні конкурси (попри її існуючі мінуси) є більш соціально відповідальною, ніж самостійне придбання медичних препаратів пацієнтами чи їхніми родичами. Найперше тому, що такий процес забезпечується оприлюдненням, відповідним документальним



забезпеченням і офіційними розрахунками, котрі контролюються органами Державної казначейської служби. В такому разі, при виявленні неякісних медикаментів є хоча б мінімальні підстави притягнути до відповідальності фармацевтичний заклад, котрий їх реалізував.

Інша сторона процесу розширення платних медичних послуг – проблеми, пов'язані з веденням обліку витрат і калькулюванням. Методологічні основи обліку витрат і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені НП(С)БО ДС 135 «Витрати», в якому передбачено підходи до класифікації, визнання, оцінки, складу собівартості продукції, робіт і послуг, відображення витрат у фінансовій звітності. Стандартом рекомендується суб'єктам державного сектору з урахуванням галузевої специфіки самостійно встановлювати перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та погоджувати його з міністерствами й іншими центральними органами виконавчої влади [3, с.19].

Проте проблемним є вирішення низки питань, що пов'язані з калькулюванням і обліком витрат на надання платних медичних послуг. Обґрунтовуючи доцільність двох видів калькулювання : загального (за видами послуг) і індивідуального (за пацієнтами) слід зауважити, що в першому випадку проблемність є меншою, ніж у другому.

На думку С.В. Сисюк та Н.М. Зорій собівартість медичної послуги – це сума витрат за кожним видом затрат на послугу. Вартість медичної послуги складається з планової собівартості послуги, визначеної на підставі економічно обґрунтованих планових витрат на одиницю калькулювання та витрати на розвиток закладу в межах граничного рівня рентабельності, встановленого органами виконавчої влади [1, с.184].

При цьому вищеназвані автори детально характеризують Проект наказу МОЗ України «Про затвердження Методики визначення вартості медичних послуг» [2], оприлюднений на сайті Міністерства охорони здоров'я. На складність процесу калькулювання вказує той факт, що офіційно затвердженої методики до сьогодні не вироблено.

Щодо переліку послуг, які можуть надаватися, то вони визначені чинним законодавством і порушення їх складу тягне за собою адміністративну й кримінальну відповідальність. Індивідуалізація підходу до надання медичних послуг вимагає більш чіткого та деталізованого підходу до калькулювання, ніж просто калькулювання платної послуги (наприклад «УЗД внутрішніх органів» чи ін.). Проте її застосування актуальне з ряду причин.

По-перше, кожний пацієнт (споживач медичних послуг) має власні специфічні характеристики, притаманні кожному людському організму, що вимагає застосування різних лікувальних засобів і приладів, навіть при одних і тих самих захворюваннях.

По-друге, велика наявність переліку медикаментів широкого спектру дії дозволяє обирати найбільш прийнятний варіант для пацієнта як з позиції особистої переносимості, так і з позиції вартості.

Основними проблемами, які виникають при цьому в калькулюванні є:

- труднощі ідентифікації об'єктів калькулювання;
- потреба у врахуванні індивідуальних особливостей пацієнтів (непереносимість деяких видів медикаментів, заборона тих чи інших процедур, наприклад, електрофорезу при деяких захворюваннях тощо);
- пошук економічно обґрунтованих шляхів розподілу й включення до собівартості платних послуг непрямих витрат;
- відсутність єдиних підходів до складу витрат;
- значні затрати часу на калькулювання та формування індивідуальних калькуляцій;
- специфіка оцінки та визнання витрат, пов'язана з впровадженням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі й Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;





– неприбутковість державних медичних закладів, яка ускладнює формування резерву розвитку тощо.

Таким чином, облік витрат і калькулювання платних медичних послуг в сучасних умовах – досить складний процес. Він вимагає не лише збільшених затрат робочого часу, а й вироблення методики, яка б не суперечила чинним вимогам і, одночасно, відповідала інтересам як самих суб'єктів медицини, так і потенційним і наявним споживачам медичних послуг.

#### Список використаних джерел

1. Сисюк С. В. Визначення вартості платних медичних послуг та їх облікове забезпечення / С.В. Сисюк, Н.М. Зорій // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №2(6). – С.181-186.
2. Проект наказу МОЗ України «Про затвердження Методики визначення вартості медичних послуг» [#702 (31) 10.08.2009 ] ; [Електронний ресурс] / Сайт Міністерства охорони здоров'я. – Режим доступу : <http://www.moz.gov.ua>.
3. Хорунжак Н. М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління [Текст]: автореферат дис. ... д-ра екон.наук / Хорунжак Н. М. ; 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 39 с.

**Лучко М. Р.**

доктор економічних наук, професор

**Яцишин С. Р.**

кандидат економічних наук, доцент

Тернопільський національний економічний університет,

м. Тернопіль, Україна

## **ХОЛДИНГ ЯК ФОРМА ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ**

Одним з найпоширеніших видів об'єднань підприємств є холдинг, під яким розуміють добровільне об'єднання підприємств з метою управління іншими компаніями через володіння контрольними пакетами їх акцій.

Відповідно до ст. 126 Господарського кодексу України холдинговою компанією визнається суб'єкт господарювання, що володіє контрольним пакетом акцій дочірнього підприємства (підприємств) [1]. Зазвичай, це публічне акціонерне товариство, яке володіє, користується та розпоряджається холдинговими корпоративними пакетами акцій (часток, паїв) двох або більше корпоративних підприємств.

В економіці України ще не сформовано національної моделі корпоративних структур. Більшість із них – холдинги різних типів. Практика свідчить, що із прикладної позиції формування холдингу зводиться до двох основних, хоч і різнопланових, завдань:

1) перетворення групи підприємств у єдиний господарський комплекс із централізованим управлінням;

2) забезпечення керівників інструментами оперативного управління й фінансового контролю за роботою підприємств групи.

Холдингові компанії можуть утворюватися органами, уповноваженими управляти державним майном, державними органами приватизації самостійно або разом з іншими



засновниками шляхом об'єднання у статутному фонді холдингових корпоративних пакетів акцій (часток, паїв), а також іншими суб'єктами на договірних засадах.

У випадках, передбачених законодавством, холдингові компанії утворюються за умови попереднього отримання дозволу відповідного органу Антимонопольного комітету України або Кабінету Міністрів України на концентрацію, узгоджені дії суб'єктів господарювання. Проекти установчих документів холдингових компаній, які утворюються за умови отримання зазначеного дозволу, підлягають погодженню з відповідним органом Антимонопольного комітету України.

Холдингова компанія набуває статусу юридичної особи з дня її державної реєстрації в Державному реєстрі холдингових компаній України, який є невід'ємною частиною Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців.

Державна реєстрація холдингових компаній проводиться державним реєстратором у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань» (від 15.05.2003 за № 755-IV) [2] та інших нормативно-правових актів.

Спеціально уповноважений орган з питань державної реєстрації забезпечує ведення Державного реєстру холдингових компаній України.

У світовій практиці найбільш типовими є два види холдингу:

а) чистий холдинг, який утворюється спеціально для виконання зазначеної вище функції (контроль та управління дочірніми підприємствами);

б) змішаний холдинг, який поряд з управлінням через володіння контрольними пакетами акцій здійснює також підприємницьку діяльність у промисловості, кредитно-банківській, торговельній, транспортній та інших сферах.

Функції холдингу фактично здійснює будь-яка велика компанія, яка володіє контрольними пакетами акцій інших компаній.

У зарубіжній літературі виходячи з функціональних характеристик холдингу розрізняють такі основні види холдингу:

– фінансовий холдинг;

– управлінський холдинг.

У вітчизняній літературі ці два види холдингів називають «чисті фінансові» і «змішані виробничі» відповідно, що уявляється більш влучним.

Якщо так звані «чисті фінансові холдинги» створюються з метою володіння контрольними пакетами дочірніх підприємств то «змішані виробничі холдинги» можуть здійснювати контроль над дочірніми підприємствами в будь-який спосіб передбачений законодавством.

Головною метою створення «чистих» холдингів є здійснення інвестиційної діяльності, а «виробничих» холдингів – контроль і управління над господарською діяльністю дочірніх підприємств.

В Україні є численні приклади існування виробничих холдингів (Fozzy Group, Group DF, StarLightMedia, Асканія, ДТЭК Трейдинг, Метінвест, Укрнафта, Укроборонпром, Юніфарма тощо). Практика існування чистих холдингів не розповсюджена.

Найприбутковішою<sup>4</sup> холдинговою компанією в 2016 році була НАК «Нафтогаз України» – 26,5 млрд. грн. Перше місце за прибутком компанія отримала завдяки оператору газотранспортної системи «Укртрансгаз». Друге, третє і четверте місця займають компанії з холдингів підприємця Ріната Ахметова. Так, Південний гірничо-збагачувальний комбінат, що входить в гірничо-металургійний холдинг «Метінвест», отримав у 2016 році 5,9 млрд. грн. прибутку. Найбільша приватна газовидобувна компанія «Нафтогазвидобування», яка входить в холдинг ДТЕК Ахметова, отримала в 2016 році 5,4 млрд. грн. прибутку.

<sup>4</sup> Джерело: <https://biz.censor.net.ua/r3033764>



Замикає п'ятірку держпідприємство «Адміністрація морських портів України» з 3,8 млрд. грн. прибутку.

Згідно з даними рейтингу «ТОП-100. Найбільші компанії України»<sup>5</sup>, найбільшою холдинговою компанією України є «Метінвест» Ріната Ахметова, чистий дохід якої в 2014 році склав 166,61 млрд. грн. (+ 62,76 % в порівнянні з 2013 роком). На другій позиції ще одна компанія донецького бізнесмена – «ДТЕК» (93,1 млрд. грн., + 0,21 % відповідно). Третім найбільшим холдингом України за отриманим чистим доходом є «Енергоринок», який перебуває у власності держави (90,55 млрд. грн., + 5,92 %).

Технологія роботи холдингів може ґрунтуватися на методах управління їхніми фінансовими потоками. Природно, що саме в цьому розумінні вони найефективніші, адже контроль за фінансовими потоками холдингу дозволяє управляти ним як єдиним господарським механізмом.

Фінансові потоки холдингу можна поділити на дві основні групи (рис.1).

Першу групу фінансових потоків формують кошти, пов'язані з поточними операціями суб'єктів господарювання. Ці потоки відповідають продажу продукції, закупівлі матеріалів, виплаті заробітної плати тощо. Центрами потоків поточних операцій холдингу є його дочірні фірми та інші відокремлені підрозділи.

Друга група фінансових потоків відображає перерозподіл активів, поточні інвестиції й довгострокові капіталовкладення. Капіталовкладення й інвестиції формують фінансові потоки, управління якими вимагає інших методів і підходів. Операційні фінансові потоки й потоки капіталів тісно пов'язані одне з одним. Відповідно до цього повна картина операцій холдингу має враховувати всю систему фінансових потоків і охоплювати процеси формування, нагромадження й розподілу ресурсів.

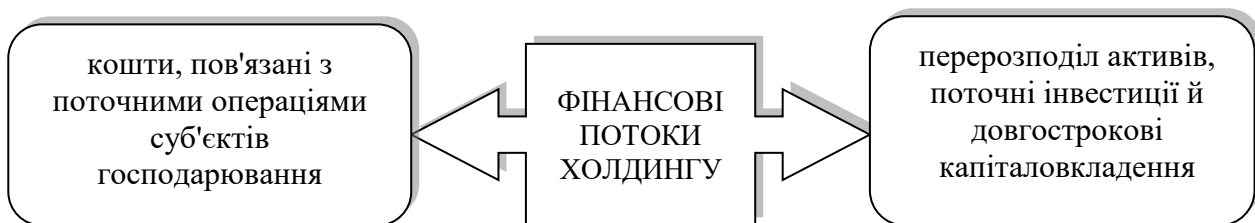


Рис. 1. Управління фінансовими потоками холдингу

Питання централізації управління фінансовими потоками холдингу регулюється таким способом, що центральні фінансові служби, поряд з повноваженнями визначення генеральних цілей, мають повноваження на прийняття інших значимих рішень, унаслідок цього дочірнім компаніям залишається лише право вносити пропозиції.

У холдингах з дивізіональною<sup>6</sup> організаційною структурою управління успіх залежить від того, чи вдається інтегрувати господарські підрозділи в єдине ціле, щоб керівництво холдингу не втручалось у поточну діяльність і прийняття поточних рішень. Перед керівником материнського підприємства мають бути поставлені лише стратегічні цілі, щоб він, з одного боку, достатньо вільно міг виявляти підприємницьку ініціативу, а з другого – щоб дії дочірнього товариства якнайкраще впливали на загальну концепцію холдингу.

Для управління й контролю витрат у холдингу виділяються особливі структури – центри фінансового управління, а саме – центри прибутку, фінансової відповідальності й витрат. Потреба у комплексному розгляді параметрів полів бізнесу й пов'язане з цим бачення

<sup>5</sup> Джерело: [https://espresso.tv/news/2015/09/14/top\\_100\\_nazvav\\_naybilshi\\_kholdyngy\\_v\\_ukrayini](https://espresso.tv/news/2015/09/14/top_100_nazvav_naybilshi_kholdyngy_v_ukrayini)

<sup>6</sup> Дивізіональна організаційна структура управління – це структура управління, яка будується не за функціональними ознаками, а за принципами групування виробничих підрозділів за продуктами, групами споживачів, за місцем розташування



ринку та ринкових позицій холдингу потребує розробки портфельної концепції. Корисність останньої полягає у тому, що вона слугує інструментом наочного подання споживачам і ринку інформації про оборот, грошові потоки, прибутки, потреби у фінансуванні, ризики для наявних і передбачуваних сфер бізнесу.

В основі організаційної структури холдингу лежить система його бізнес-одиниць, тобто структурних підрозділів з більш-менш завершеним виробничо-збутовим циклом. Характерна риса центру витрат у холдингу – наявність власного кошторису на рівні його структурних одиниць. Вони повинні бути «прив'язані» до системи бізнес-одиниць холдингу.

Поряд із центрами витрат, для керування фінансовими потоками й оцінками результатів господарської діяльності в структурі холдингу формуються центри фінансової відповідальності. Центри фінансової відповідальності діють у межах однієї юридичної особи.

Ефективність фінансового управління холдингом багато в чому залежить від фінансово-бухгалтерського забезпечення, організованого за центрами витрат і відповідальності, та методів консолідації цієї інформації на рівні холдингу.

Консолідування обліково-звітних документів холдингу – досить складне фінансово-господарське завдання. Перш за все слід зазначити, що єдиної схеми консолідованих облікових даних не існує. Кожна компанія самостійно розробляє свої консолідовані документи на основі загальноприйнятих принципів і облікових традицій. Найпоширеніший принцип полягає у відображенні в консолідованому балансі холдингу «частки меншості», в якій ураховуються вкладення співвласників у дочірні фірми холдингу. При цьому різними засобами й способами усувається ефект подвійного рахунку, пов'язаного з перехресними інвестиціями і внутрішньофірмовими операціями.

Керівництво холдингу, поза всяким сумнівом, потребує узагальнених консолідованих даних для прийняття стратегічних інвестиційних рішень і контролю за функціонуванням групи. Основне питання – в яких формах має вестися фінансова служба, а головне, як організувати облік і обробку первинних даних за фінансовими потоками всередині холдингу? Відмінності між методами виявляються в тому, що звичайні бухгалтерські прийоми зорієнтовані на усунення подвійного рахунку. Водночас менеджери можуть бути зацікавлені й у інформації про внутрішньофірмові операції. Внутрішні документи мають наочно демонструвати не тільки розмір консолідованих капіталів і капіталів окремих фірм, але й структуру внутрішньогрупових фінансових потоків, зобов'язань і взаєморозрахунків.

Закономірно, що все це відповідає й світовій практиці управління великими компаніями, внутрішня облікова документація яких за формою і за змістом суттєво відрізняється від офіційних звітів. Конкретний спосіб консолідування залежить від структурної організації, методів управління та характеру бізнесу.

Холдингові компанії (материнське підприємство та його дочірні) складають консолідовану фінансову звітність.

Управління такими групами підприємств вимагає систематичної інформації про здійснені господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних і фінансових ресурсів, їх використання, про результати процесів об'єднань підприємств, а також про результати діяльності всієї групи взаємопов'язаних підприємств. Основним джерелом цієї інформації стає консолідована фінансова звітність. Така форма звітності має велике значення, оскільки використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого дочірнього підприємства з метою одержання інформації, необхідної для управління, а й для узагальнення результатів на рівні холдингової групи підприємств. Таким чином консолідована звітність виконує інформативну функцію.



Список використаних джерел

1. Господарський кодекс України, Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV. Редакція станом на 06.11.2017 р. [Електронний ресурс.] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
2. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань», затверджений 15.05.2003 за № 755-IV. Редакція від 01.01.2017 р. [Електронний ресурс.] Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/755-15>.
3. Лучко М. Р. Питання консолідованої фінансової звітності в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні / Михайло Романович Лучко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 75 – 83. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/13383>.
4. Лучко М. Р. Основи складання консолідованої фінансової звітності : Навчальний посібник. – Тернопіль : Тернопільський національний педагогічний університет ім. В. Гнатюка, 2012. – 77с.

**Мазур Н.А.**

доктор економічних наук, професор  
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка  
м. Кам'янець-Подільський, Україна

## **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ ПАСИВАМИ ПІДПРИЄМСТВ: СТАН ТА ПРОБЛЕМИ**

Сучасний стан бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) характеризується такими негативними явищами, як: неузгодженістю у визначенні змісту бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності); нерегульованістю методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності пасивів (капіталу, власності); недосконалістю бухгалтерської облікової термінології щодо пасивів.

Нечітко визначена національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку термінологія та методика відображення в поточному обліку та фінансовій звітності пасивів (капіталу, власності) призводить до негативних наслідків як в обліковому процесі, так і у фінансовій звітності, і, зрештою, в системі управління господарською діяльністю.

Капітал підприємства формує основу ресурсного забезпечення. Дані про капітал відображають суму (вартість) фактично інвестованих коштів у актив (майно, ресурси) підприємства. Тому дослідження суті і природи капіталу за його видами дають змогу доходити висновків, які є властивими для інвестування.

Проблеми капіталу як економічної категорії у світовій економічній науці висвітлювались багатьма дослідниками з різних позицій. Це А. Сміт, Д.Рікардо, К. Маркс, П. Самуельсон, В. Нордхауз, Грегори Менк'ю, Чарлз Гіл та інші.

Слід відзначити достатню кількість авторів сучасного дослідження капіталу як економіко-правового елемента господарської діяльності та складової бухгалтерського обліку під терміном «пасив». Серед вітчизняних авторів – М.Білуха, Ф.Бутинець, Б.Валуев, С.Голов, З.Гуцайлюк, Є.Калюга, Г.Кірейцев, М.Кужельний, Ю.Кузьмінський, І.Лазаришина, Ю.Литвин, В.Линник, Е.Мних, О.Петрик, М.Пушкар, В.Рудницький, В.Сопко, Н.Ткаченко, М.Чумаченко, В.Швець та інші. Серед зарубіжних авторів слід відмітити праці таких вчених як Х.Андерсон, В.Андреев, С.Барнгольц, Дж. Блейк, В.Бочаров, Ю.Данилевський, Д.Єндовицький, В.Качалін, В.Ковальов, Д.Колдуелл, В.Петрова, Я.Соколов, Е.Хелферт, Е.Хендріксен, А.Шермет.

Характеристика господарських фактів (явищ) як об'єктів бухгалтерського обліку має





однозначний характер. Це або активи – тобто, ресурси, які контролюються господарством у результаті минулих подій (господарської діяльності економіко-правового характеру) та їх використання може привести до економічних вигод у майбутньому, або пасиви – капітал, визначений на основі доказів (документального оформлення) розмір права власності особи, яка або вклала, або набула права власності за чинним законодавством.

Удосконалення бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) Лучко М.Р. пов'язує з його поділом на три складові, які мають специфічні ознаки та завдання. В основу розмежування капіталу на підприємстві покладено поняття власності, тобто, вкладений засновником чи залучений зі сторони (чужий) капітал та яким чином, чи утворений у процесі діяльності в результаті розподілу та перерозподілу доходу. Таке розмежування є істотним [1]. Доведено, що перевагами такого підходу до побудови бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) є те, що по-перше, бухгалтерський облік набув усіх ознак системності формування підсумкової інформації та прозорості, а по-друге, такий підхід забезпечує формування потрібної для управління деталізованої інформації для прийняття відповідних управлінських рішень.

Пасиви – це власність (капітал - власний або чужий). Чужий капітал – це визначені у грошовій формі (вартості) зобов'язання підприємства перед різними фізичними та юридичними особами, засновниками або іншими кредиторами (не засновниками), банками тощо. Пасиви – це джерело утворення активів (майна) підприємства, яке воно має у своєму розпорядженні. Пасиви, таким чином, – це вираз права власності на активи (майно, ресурси) підприємства відповідних власників – засновників, кредиторів (юридичних або фізичних осіб).

Якщо з терміном «Актив» (тобто, майно, ресурс) більшість країн світу визначається майже однозначно, то термін «Пасив» в економічній літературі, у теорії та на практиці однозначно не визначається, а існує багато трактувань та суджень. Синтезуючи різні визначення пасивів, можна визнати, що пасиви – це визначене у вартості (грошах) боргове зобов'язання (капітал) підприємства (юридичної) або громадянина (фізичної особи) щодо іншого підприємства (юридичної) або громадянина (фізичної особи).

Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 року вводить з 1 січня 2018 року інше визначення власного капіталу – це «різниця між активами і зобов'язаннями підприємства» [2].

З огляду на важливість капіталу для досягнення загальної мети підприємствами весь капітал (пасиви, власність) підприємства виділяється в окремий об'єкт управління, а в системі управління необхідно визначити спеціальну підсистему управління капіталом з його плануванням, обліком, контролем, аналізом, стимулюванням розвитку та регулюванням. Система управління капіталом підприємства — складна комплексна система. Вона передбачає обґрунтоване планування, чітку організацію обліку кожної складової частини капіталу, кожного виду капіталу, дієвий контроль за його загальним рівнем, окремими статтями та всебічний аналіз.

Відповідно до НП(С)БО 1 та МСБО «Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів» зобов'язання — це обов'язок чи відповідальність діяти певним чином. Зобов'язання виникає тільки тоді, коли актив отримано, або коли підприємство укладає невідмовну угоду придбати актив. Цими стандартами визначено, що зобов'язання визнається у балансі, коли ймовірно, що в результаті погашення теперішнього зобов'язання відбудеться вибуття ресурсів, які могли б забезпечити надходження майбутніх економічних вигод, а сума, за якою буде погашено зобов'язання, може бути достовірно виміряна [3].

Стандарти далі визначають, що зобов'язання – це теперішня заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, від погашення якої очікується вибуття з підприємства ресурсів, які втілюють у собі майбутні економічні вигоди. Усе правильно. Але



у наведеному переліку до зобов'язань віднесені тільки такі об'єкти:

- отримання товарів у кредит;
- позики;
- нарахування податків і витрат, які будуть сплачені пізніше;
- виплата або передача активів;
- надання послуг;
- заміна або інше зобов'язання;
- перетворення у власний капітал.

Чомусь немає самого власного капіталу, хоча власний капітал формує частину зобов'язань підприємства перед засновниками. З правового ж боку, позичальники мають переважне право власності перед засновниками. Тому не можна так розглядати пасиви [4].

Пасиви – це право власності. А капітал як термін означає власність. Якщо розглядати весь капітал, залучений до господарювання, з погляду прав власності у момент його залучення, то можна констатувати таке: початок підприємницької діяльності супроводжується залученням капіталу власників, засновників – це початковий капітал; процес діяльності господарюючого суб'єкта супроводжується взаємодією з іншими суб'єктами підприємницької діяльності із тимчасовим запозиченням їх коштів – залучається позиковий капітал на основі контракту (зобов'язання за контрактом); отримання доходу та прибутку супроводжується їх створенням, розподілом та перерозподілом у формі податків, зборів і платежів, а це означає, що тимчасово залучаються створений суспільний капітал (до моменту сплати) та власний капітал.

Таким чином, Сопко В.В. пропонує виділити три складові частини підприємницького капіталу – власний, позиковий, суспільний [4].

Дані табл. 1 засвідчують факт відсутності у складі пасивів підприємств України зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття.

Таблиця 1

### Структура пасиву підприємств [5]

Назва показника	2016 р.	2015 р.	2014 р.	2013 р.	2012 р.
1. Власний капітал	34,2	28,3	24,7	34,2	35,2
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	18,7	20,7	22,7	18,7	18,6
3. Поточні зобов'язання і забезпечення	47,1	51,0	52,6	47,1	46,2
4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Разом пасив	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

У складі ліквідаційної групи, призначеної для продажу, у пасивах можуть бути присутніми кредити, резерви та забезпечення, торговельна кредиторська заборгованість, кредиторська заборгованість персоналу, бюджету, інша кредиторська заборгованість, пов'язана безпосередньо з даною ліквідаційною групою, призначеною для продажу. Усі ці показники відповідно підсумовуються і відображаються однією сумою у складі окремої групи у складі пасивів Балансу. Проте, виникає запитання – чи потрібна нашим підприємствам ця група у складі пасивів, чи не можна її перенести до Приміток до фінансової звітності повністю?

Зазначимо, що основною метою МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» є виділення у бухгалтерському обліку необоротних активів, призначених для продажу, та розкриття у фінансовій звітності інформації про припинену діяльність. Зокрема, однією з вимог є: необоротні активи, призначені для продажу, повинні відображатися окремо у Звіті про фінансовий стан, а результати припиненої діяльності —



окремим рядком у Звіті про сукупний дохід. Крім цього, прийнятий 5 жовтня 2017 року закон набирає чинності з 1 січня 2018 року і передбачає гармонізацію національних стандартів бухгалтерського обліку із законодавством Європейського Союзу [2]. Тепер у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачається, що національні стандарти бухгалтерського обліку повинні відповідати міжнародним стандартам фінансової звітності, а також законодавству Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку. Таким чином, форма звітності за міжнародними стандартами затверджується Мінфіном та буде мати єдиний електронний формат. Положення щодо подання звітності за міжнародними стандартами в електронній формі набирають чинності з 1 січня 2019 року.

#### Список використаних джерел

1. Лучко М., Остап'юк М., Даньків Й. Класифікація та характеристика основних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2003. № 3 (25). С.56-63.
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень : Закон від 05.10.2017 №2164-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення: 09.11.2017)
3. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Закон від 07.02.2013 №73 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/page> (дата звернення: 09.11.2017).
4. Сопко В.В. Бухгалтерський облік капіталу підприємства (власності, пасивів) : Навч. посібник. К : Центр навчальної літератури, 2006. 312 с.
5. Державна служба статистики України: офіційний сайт [Електронний ресурс]. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 15.12.2016).

**Мельник Н.Г.**

кандидат економічних наук, доцент

**Білоус В.С.**

магістр

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

## **ОСОБЛИВОСТІ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ**

На даний час в Україні зростає роль звітності особливого виду, а саме консолідованої фінансової звітності. Причинами є глобалізація бізнесу, укрупнення внаслідок злиття та поглинання корпорацій, подолання державних кордонів і розвиток транснаціональних корпорацій, активний вихід вітчизняних компаній на міжнародні фондові ринки. Методологія консолідації звітності досить складна, але в той же час логічна і виправдана, оскільки впливає з економічної сутності бізнесу та ролі звітності як інформаційної бази для прийняття рішень. У цьому сенсі, на думку окремих науковців, методологію консолідації можна вважати закономірним продовженням «звичайного» обліку [5].

Склад, форми, принципи підготовки та подання фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів визначені Національним



положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності».

Порядок складання консолідованої фінансової звітності визначає Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність». Цей стандарт також регулює загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності в державному секторі [2].

Зауважимо, що НП(С)БОДС 102 не застосовується суб'єктами державного сектору стосовно фінансової звітності суб'єктів господарювання, які відносяться до підприємств державного, комунального секторів економіки. Стосовно даної групи підприємств для формування фінансової звітності яка підлягає консолідації, застосовується НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність».

Визначення консолідованої фінансової звітності, які містяться у згаданих вище стандартах, згруповано у таблиці 1.

Таблиця 1

### Визначення консолідованої фінансової звітності

	НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність»	НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»
Консолідована фінансова звітність	фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи;	звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;
Консолідовану фінансову звітність подає	контролюючий суб'єкт державного сектору	материнське підприємство

Отже, між даними стандартами є певні відмінності, зумовлені особливостями діяльності та фінансування суб'єктів державного сектору та підприємств, які займаються комерційною діяльністю.

Консолідована бухгалтерська (фінансова) звітність установ державного сектору формується відповідно до загальних вимог до складу та порядку розкриття показників бухгалтерської (фінансової) звітності та пояснень до них, встановленими чинним законодавством з регулювання бухгалтерського обліку для установ державного сектора. Це звітність, підготовлена щодо групи суб'єктів звітності, в якій показники їх активів, зобов'язань, доходів, витрат, руху грошових коштів та інших об'єктів обліку представлені як відповідні показники єдиного суб'єкта звітності.

Консолідована фінансова звітність складається за формами, визначеними НП(С)БОДС 101, шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності контрольованих суб'єктів державного сектору до аналогічних показників фінансової звітності контролюючого суб'єкта державного сектору відповідно до вимог, визначених пунктом 3 розділу II Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність» [2].

Загальна консолідована фінансова звітність для суб'єктів державного сектору складається ДКС України для отримання узагальненої інформації про майновий стан та результати діяльності суб'єктів державного сектору та окремих бюджетів.

Загальна консолідована фінансова звітність включає в себе консолідований баланс, консолідований звіт про фінансовий результат, консолідований звіт про рух грошових



коштів, консолідований звіт про власний капітал згідно з додатками до НП(С)БОДС 102. При цьому формування загальної консолідованої фінансової звітності суб'єктів державного сектору та бюджетів здійснюється шляхом впорядкованого додавання показників консолідованої фінансової звітності контролюючих суб'єктів державного сектору та бюджетів.

Розкриття статей звітів загальної консолідованої фінансової звітності здійснюється згідно з порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, встановленим відповідно до законодавства.

Загальна консолідована фінансова звітність складається за показниками консолідованої фінансової звітності контролюючих суб'єктів державного сектору та бюджетів з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Якщо при складанні загальної консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках до загальної консолідованої фінансової звітності державного сектору. При цьому потрібно враховувати, що консолідована інформація про виконання бюджету (кошторису) формується відповідно до вимог Бюджетного кодексу України.

#### Список використаних джерел

1. НП(С)БО 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2009 № 1541. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11>.
2. НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>
3. Лучко М.Р. Питання консолідованої фінансової звітності у контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні / М. Лучко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 75-82.
4. Мельник Н. Г. Облікове забезпечення транспарентності в державному секторі: проблеми України та досвід ЄС / Н. Г. Мельник // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки. - 2016. - Вип. 24(3). - С. 147-155.
5. Яцишин С.Р. Методика і технологія консолідованої фінансової звітності / С. Р. Яцишин // Ефективна економіка. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5113>

**Онищенко О.В.**

кандидат економічних наук, доцент

**Печарська А.С.**

магістр

Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського

м. Кременчук, Україна

## **ПРОБЛЕМИ ЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

Інвестиції, спрямовані на придбання основних засобів носять довгостроковий характер у випадку, коли підприємство здійснює ефективну амортизаційну політику та забезпечує цільове використання коштів амортизаційних відрахувань.

Актуальність завдання формування ефективної амортизаційної політики зумовлене тими проблемами, які існують на українських підприємствах у сфері використання основних





засобів: необ'єктивність вартісної оцінки основних засобів, високий рівень морального та фізичного зносу, неспроможність забезпечення прискореного оновлення, низький рівень завантаження тощо.

Більшість зазначених проблем відносяться до системи обліково-аналітичного забезпечення та значною мірою визначаються змістом амортизаційної та в цілому облікової політики підприємства, на чому наголошено у роботі [6]. Питанням науково-методичного обґрунтування змісту амортизаційної політики підприємства на українських підприємствах присвячено ряд праць українських вчених, зокрема [1-3, 7]. Серед іншого, слід наголосити на важливості дослідження питань нарахування та використання амортизації з позиції оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства. Саме цей аспект розкрито в роботах [4, 5].

Метою даного дослідження стало вивчення практики використання амортизації на українських підприємствах задля визначення проблем, які перешкоджають виконанню нею всіх своїх основних функцій.

Опрацювання наукової літератури дозволяє стверджувати, що найбільш важливими функціями амортизації у сучасних умовах є: облікова, відтворювальна, розподільча, стимулююча та фіскальна, інші, однак, навіть, вони не в повній мірі виконуються. Облік величини амортизаційних відрахувань дозволяє визначити суму коштів, які підприємство, як мінімум, повинно спрямувати на оновлення основних засобів для забезпечення простого їх відтворення. Це є важлива інформація, оскільки на українських підприємствах в останні роки виникла проблема, коли сума використаної амортизації не відповідає сумі нарахованої, в це означає, що відтворювальну функцію амортизація не виконує.

Реалізація облікової функції є складною для реалізації, в тому числі, з позицій об'єктивності, оскільки в умовах макроекономічної нестабільності складним стає завдання проведення вартісної оцінки основних засобів, що також впливає на величину фінансових результатів. Недоліки в обліково-оціночних процедурах негативно впливають на решту процесів руху основних засобів. Нарахована амортизація має чітке цільове призначення фінансування, перш за все, придбання основних засобів, їх ремонт, тобто все те, що відповідає функції розподілу. Згідно чинного законодавства підприємство має свободу вибору методу амортизації, що формально дозволяє визначити не лише суми, спрямовані на процеси відтворення, а й впливає на величину податкових платежів. Саме у цьому і проявляється фіскальна функція амортизації.

Вивчення практики обліково-аналітичних процесів, які супроводжують основні засоби та їх амортизацію, дозволило визначити такі ключові проблеми:

- величина амортизації не є об'єктивною, враховуючи труднощі в проведенні адекватної оцінки основних засобів, а це означає викривлення й іншої інформації;
- вибір методу амортизації є вільним виключно у формальному контексті, а фактично обмежується прямолінійним або виробничим методом;
- амортизаційні відрахування за величиною не відповідають потребам динамічного оновлення основних засобів;
- фінансування амортизації відбувається за залишковим принципом, враховуючи зростання дебіторської заборгованості та нестійкий фінансовий стан;
- структурні характеристики використаної амортизації не відповідають критеріям інвестиційної політики.

Ідентифікація всього переліку проблем дозволяє визначити завдання, вирішення яких може забезпечити процедура удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управлінських рішень щодо основних засобів та їх амортизації, та ті завдання, вирішення яких залежить від змін нормативно-правових документів, які регламентують облік.



Реалізації ефективної амортизаційної політики підприємства визначає його спроможність здійснювати процес відтворення основних засобів, що має особливо важливе значення для українських підприємств.

Комплексність проблем, пов'язаних з нарахуванням та використанням амортизації, свідчить про необхідність застосування комплексних заходів, які будуть пов'язані не лише з обліком та контролем, а й з підвищенням ефективності управління основними засобами, фінансовими результатами, інвестиціями тощо.

#### Список використаних джерел

1. Білик М. Принципи амортизаційної політики в сучасній вітчизняній економіці / М.Білик // Фінанси України. – 1997. – № 10. – С. 48–56.
2. Бубенко П.Т. Амортизація і відновлення основних фондів житлово- комунальних підприємств : монографія / П.Т. Бубенко, В.І. Титяєв, О.В. Димченко. – Харків : ХНАМГ. – 2010. – 255 с.
3. Городянська Л.В. Амортизація: функції, фінансовий механізм управління, концептуальні підходи до розробки загальної методики обліку амортизації / Л.В. Городянська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2(32). – С. 57-68.
4. Касич А.О. Відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському і податковому обліку / Касич А.О., Ткаченко І.В. // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 2(116). – С. 185–191.
5. Касич А.О. Науково-методичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства / Касич А.О., Циган Р.М., Карбан О.І // Проблеми економіки. – Харків: ВД «Інжек», 2013. – № 1. – С. 252–257.
6. Касич А.О. Проблеми ефективності використання основних засобів сільськогосподарських підприємств / Касич А.О. Романенко Є.В. // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – Чернівці, 2012. – Вип. II (46): – С. 109–116.
7. Помилуйко Є.І. Амортизаційна політика в Україні: проблеми і перспективи вдосконалення / Є.І. Помилуйко // Економічний аналіз. – Випуск 8. Частина 1. – 2011. – С. 157-160.

**Павлов К. В.**

доктор економічних наук, професор  
Ижевский филиал Российского университета кооперации,  
г. Ижевск, Россия

## **НАНОИННОВАЦИИ КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ УРОВНЯ ИНТЕНСИФИКАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА**

В условиях развитых рыночных отношений часто говорят о необходимости повышения конкурентоспособности экономики на основе широкого внедрения инноваций, тогда как три десятилетия назад – в условиях директивно-плановой социалистической экономики на разных иерархических уровнях управления постоянно говорили о необходимости повышения социальной экономической эффективности на основе всемерной интенсификации общественного воспроизводства (в этой связи можно вспомнить последние съезды КПСС – начиная с XXV съезда, - в программах которых интенсификация общественного воспроизводства объявлялась ключевым направлением социально-экономического развития страны). Очевидно, что основой и интенсификации производства,



и процесса использования инноваций являются современные направления НТП. Так может быть и в условиях рыночной экономики, и в условиях социалистической экономики говорят и говорили об одном и том же, но разными словами, используя разные термины?! Тогда правомерно задать вопрос: а стоило ли городить огород и придумывать новые термины со старым смыслом?! Или, все же, несмотря на очевидное наличие общих компонентов, между категориями «инновация» и «интенсификация» можно найти и существенные различия? Тем более, что из-за использования в современных условиях новых терминов и категорий проблема необходимости интенсификации российской экономики (также как в свое время проблема необходимости интенсификации и советской экономики) никуда не делась, т.е. сама по себе проблема не исчезла. Как показывают исследования, по-прежнему в развитии российской экономики значительную роль играют не интенсивные, а экстенсивные факторы, основанные не на их качественном совершенствовании вследствие использования современных достижений НТП, а, как известно, на простом количественном увеличении процесса вовлечения этих факторов в систему общественного воспроизводства. На наш взгляд, несмотря на очевидную общность, имеющуюся между категориями «инновация» и «интенсификация производства», между ними есть и существенные отличия, или, говоря философским языком, в них есть особенное, что оправдывает целесообразность их одновременного использования (в противном случае такое количество терминов, выражающих одну и ту же сущность, просто было бы не нужным).

Таким образом, действительно, опыт стран с развитой рыночной экономикой свидетельствует о том, что в последнее время инновации стали основой повышения конкурентоспособности этих стран, а также базовым элементом их общественной структуры. По оценкам, доля инновационно-информационного сектора за последние годы многократно возросла и составляет в развитых государствах 45-65% [1, с.34]. Кроме этого, данный сектор стал важнейшей основой, генерирующей современное социально-экономическое развитие, ключевым фактором динамики и роста экономики развитых стран. Именно наличие развитого инновационно-информационного сектора во многом определяет важнейшее отличие передовых государств от стран третьего мира. Возросшая роль инноваций в жизнедеятельности современного общества способствовала становлению неэкономии, экономики знаний, инновационной экономики как нового направления.

Как можно видеть, в последнее время действительно всё больше внимания уделяется вопросам формирования в России инновационной экономики, что совершенно справедливо, т.к. это позволит уменьшить зависимость уровня и темпов социально-экономического развития страны от получаемых доходов вследствие экспорта сырьевых ресурсов. Важно также и то, что в результате этого улучшится имидж России, которую пока ещё нередко отождествляют с сырьевым придатком капиталистического мира. Таким образом, в целом мировой опыт действительно свидетельствует о том, что рост инвестиций в инновационные сферы экономики способствует ускоренному развитию народнохозяйственного комплекса страны и повышению уровня жизни.

Однако это только в целом, а в каждом конкретном случае вложение инвестиций в инновационные сектора экономики далеко не всегда способствует росту прибыли и доходов – так, в фундаментальной науке известно немало случаев, когда вложение средств не только не окупалось, но и приводило к негативным результатам. Кстати, руководство России в последнее время нередко критикует различные ведомства и организации в связи с тем, что существенные инвестиции в создание нанотехнологий пока ещё не дают ожидаемого результата [2, с.91].

Как уже отмечалось, современное социально-экономическое развитие передовых государств во многом определяется эффективным использованием факторов и ресурсов НТП. Доля технологических инноваций в объеме ВВП развитых стран составляет от 70% до 90%. Причем огромное значение в последнее время придается развитию нанотехнологий –



науково-технологическому направлению, сформировавшись на стыке физики, химии, биологии, медицины и материаловедения. По оценкам, в обозримом будущем нанотехнологии способны будут совершить в обществе переворот, по своим масштабам превышающий даже последствия широкого распространения компьютеров.

Наноиндустрия занимается производством материалов и изделий сверхмалых размеров на основе изучения свойств различных веществ на молекулярном и атомарном уровнях. В метрической системе нанометр (нм) – а именно от этого слова произошла приставка «нано» в термине «нанотехнология» - соответствует миллимикрону (а это единица измерения длины, равная одной миллиардной метра или  $10^{-9}$ ). Для сравнения толщина человеческого волоса в среднем равна 50 тысяч нм.

И хотя в настоящее время исчерпывающего определения понятия «нанотехнология» пока не существует, по аналогии с микротехнологиями можно сказать, что нанотехнологии оперируют величинами порядка одной миллиардной доли метра. В целом под нанотехнологиями обычно понимают совокупность методов и приемов, обеспечивающих возможность контролируемым образом создавать и модифицировать объекты, включающие компоненты размером не более 100 нм хотя бы в одном измерении и в результате этого получившие принципиально новые качества, позволяющие осуществлять их интеграцию в полноценно функционирующие системы большего масштаба. В более широком смысле к нанотехнологиям относят также еще и методы диагностики и исследования такого рода объектов.

Кроме нанотехнологий при рассмотрении вопроса о развитии наноиндустрии следует учесть также развитие наноматериалов и наносистемной техники, являющихся составными элементами наноиндустрии. Наноматериалы – это материалы, содержащие структурные элементы, геометрический размер которых хотя бы в одном измерении не превышает 100 нм и благодаря этому обладающие качественно новыми свойствами, в том числе с заданными функциональными и эксплуатационными характеристиками.

Под наносистемной техникой обычно понимают созданные полностью или частично на основе наноматериалов и нанотехнологий функционально законченные системы и устройства, характеристики которых кардинальным образом отличаются от характеристик систем и устройств аналогичного назначения, созданных по традиционным технологиям. Таким образом, наноиндустрия – это вид деятельности по созданию продукции на основе нанотехнологий, наноматериалов и наносистемной техники, что в совокупности можно обозначить как наноинновации. Иначе говоря, наноиндустрия, наноэкономика – это вид деятельности по созданию наноинноваций на основе использования наноинвестиций.

Говоря о развитии наноиндустрии, следует иметь в виду, что в этом случае предполагается рассмотрение широчайшего спектра разнообразных и не всегда напрямую связанных между собой проблем в различных областях науки и техники, где уже используются соответствующие технологии и методы. И хотя поэтому нанотехнологии целесообразно рассматривать не как единое целое, а больше всего лишь как обобщенное понятие, следует признать, что наноиндустрия в целом оказывает революционизирующее воздействие на развитие информационных и телекоммуникационных технологий, биотехнологий, средств безопасности и ряд других. В результате за последние годы десятки стран приняли национальные программы развития наноиндустрии в качестве высшего национального приоритета. Среди них такие развитые государства, как США, Япония, Германия, Франция, Китай и ряд других.

Так, в Китае, например, в последнее время работает около 800 компаний, занимающихся внедрением нанотехнологий, а также более 100 профильных научно-исследовательских институтов, абсолютное большинство из которых ориентировано на удовлетворение нужд оборонно-промышленного комплекса этой страны. Другие развитые государства также выделяют огромные средства на оборонные разработки в сфере



нанотехнологий. Россия по показателю объема суммарных затрат на развитие nanoиндустрии находится в числе лидеров, причем, в более чем 20 субъектах Российской Федерации имеются крупные центры развития нанотехнологий (например, в таких городах, как Белгород, Ижевск, Чебоксары и т.д.). Вместе с тем одной из серьезнейших проблем в этой сфере в отечественной экономике является проблема массового внедрения изобретений и патентов, полученных при создании наноматериалов и нанотехнологий. Такого рода проблемы, как известно, являются одними из ключевых в сфере НИОКР в России еще с советских времен (своего рода ахиллесовой пятой этой сферы). Другой серьезной проблемой эффективного развития nanoиндустрии является неразработанность системы статистического учета развития nanoиндустрии.

Следует также отметить, что нередко вместо термина «система nanoиндустрии» все чаще используют термин «nanoэкономика», причем под nanoэкономикой понимается система воспроизводственных отношений, связанных с производством и использованием нанотехнологий, наноматериалов и наносистемной техники. Правда, существует и другой вариант использования термина «nanoэкономика». Так, специалисты нередко выделяют 5 иерархических уровней: мега-, макро-, мезо-, микро- и nanoуровень, а также соответствующие экономические дисциплины: международная экономика, макроэкономика, мезоэкономика, микроэкономика и nanoэкономика. На nanoуровне предметом изучения экономической теории становятся отношения единичного разделения и кооперации труда отдельных работников, конкуренции и монополии индивидов на знания, навыки и умения внутри профессиональных групп, формирование и реализация ценности и полезности их труда. Таким образом, объектом nanoэкономики в таком ее понимании является отдельный индивид, физическое лицо. На наш взгляд, оба подхода имеют право на существование, но в дальнейшем мы будем придерживаться первого варианта.

Для эффективного развития nanoэкономики большое значение имеет разработка и создание системы показателей, в различных аспектах характеризующих современное состояние и динамические параметры развития nanoиндустрии. Причем речь идет о создании именно системы показателей, когда используется комплексный подход и учитываются по крайней мере все основные аспекты и элементы формирования и развития nanoэкономики. Разумеется, в этой системе обязательно должен быть раздел, в котором рассматриваются показатели, характеризующие развитие nanoэкономики в целом и на разных уровнях управленческой иерархии: на мировом и международном уровнях, на национальном, отраслевом и региональном уровнях, а также на уровне отдельного предприятия (организации) и его отдельных структурных подразделений.

#### Список использованный источников

1. Павлов К.В. Интенсификация экономики в условиях неопределенности рыночной среды. М.: Магистр, 2007. 271 с.
2. Павлов К.В. Патологические процессы в экономике. М.: Магистр, 2009. 458 с.





**Пилипів Н. І.**

доктор економічних наук, професор

**Добош П. П.**

магістр

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

м. Івано-Франківськ, Україна

## **ФАКТОРИ, ЯКІ ВПЛИВАЮТЬ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

Ринкова економіка безпосередньо впливає на сучасне бізнес-середовище, яке характеризується високим ступенем мінливості (динамічності) й невизначеності, загостренням конкуренції та глобалізацією процесів. Це призводить до того, що більше уваги слід приділяти врахуванню потреб підприємств, які залежно від обсягу їх діяльності та чисельності працюючих відносяться до категорії таких суб'єктів господарювання, як: малого, середнього та великого підприємництва, що мають свої особливості. Тому важливим є визначення тих факторів, які впливають на організацію діяльності, зокрема, суб'єктів малого підприємництва, які можуть бути в умовах загальної та спрощеної системи оподаткування, що не є характерним для суб'єктів великого і середнього підприємства з метою забезпечення їх сталого розвитку.

Сталий розвиток необхідно розуміти як систему поглядів щодо важливості забезпечення рівноваги між задоволенням потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі.

Вважаємо за доцільне розглянути трактування термінів «сталий розвиток» та «суб'єкти малого підприємства». Щодо самого терміну «сталий розвиток», то він отримав широке поширення з 1987 року, коли була опублікована доповідь Всесвітньої комісії ООН щодо довкілля і розвитку «Наше спільне майбутнє», відома як доповідь Р. Х. Брундтланда. У ній стійкий розвиток визначався як розвиток, при якому нинішні покоління задовольняють свої потреби, не позбавляючи майбутні покоління можливості задовольняти власні потреби [1, с. 32].

Встановлено, що сталий розвиток створює основу для економічного розвитку як держави у цілому, так і окремих підприємств, вирішенню екологічних та соціальних проблем, що у свою чергу сприятиме підвищенню конкурентоспроможності останніх, даючи їм змогу зміцнити позиції, зокрема, на місцевих, регіональних та міжнародних ринках.

Щодо терміну «суб'єкти малого підприємства», то його суть завжди була предметом дискусій у країнах із розвинутою ринковою економікою, в яких для віднесення підприємств до такої категорії найчастіше використовували критерій чисельності. Не є виключенням і наша країна, де суб'єктами малого підприємництва згідно законодавства, зокрема, пункту третього ст. 55 Господарського кодексу України [2] та Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [3], виходячи із критерію чисельності та річного доходу в нинішній час є:

– фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи - підприємці, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

– юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.



Тому, з метою забезпечення сталого розвитку суб'єктів малого підприємництва в умовах нестабільного конкурентного бізнес-середовища, для яких характерними є обмежені фінансові можливості щодо залучення висококваліфікованих спеціалістів із різних сфер (маркетингу, менеджменту, бухгалтерського обліку, юриспруденції), доцільним є врахування наступних факторів які сприятимуть активізації їх діяльності як стратегічного пріоритету розвитку економіки країни у цілому:

1. Необхідність організації обліку, як інформаційної основи системи управління, із формуванням облікової політики, що дозволить приймати дієві, своєчасні управлінські рішення.

2. Потреба у всебічних знаннях існуючої законодавчої бази, із врахуванням її оновлень з питань податкового, трудового, митного, цивільного, зовнішньоекономічного законодавства. Це сприятиме більшій захищеності інтересів суб'єктів малого підприємництва перед податковими та іншими контролюючими органами.

3. Потреба у залученні співробітників суб'єктів малого підприємництва не тільки до виконання їх спеціальних обов'язків, але й до інших робіт, які потребують знань із інших галузей, і для виконання яких відповідних спеціальностей не має на таких підприємствах, виходячи із їх невеликої кількості працівників та порівняно незначних обсягів діяльності.

Таким чином, врахування зазначених факторів сприятиме активізації діяльності з суб'єктів малого підприємництва метою забезпечення їх сталого розвитку як стратегічного пріоритету розвитку економіки країни у цілому в умовах нестабільного конкурентного бізнес-середовища.

#### Список використаних джерел

1. Грицина Л. А. Сталий розвиток України через призму міжнародних індексів / Л. А. Грицина // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 3. – Т. 3. – С. 32-36.
2. Господарський кодекс // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19-20, № 21-22, ст.144) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
3. Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» // (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2013, № 3, ст.23) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>

**Пилипів Н. І.**

доктор економічних наук, професор

**Сологуб С. І.**

магістр

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

м. Івано-Франківськ, Україна

## **НЕОБХІДНІСТЬ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ РИНКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

За сучасних ринкових умов господарювання, коли зростає непередбачуваність результатів діяльності підприємств і рівень їх ризику, підвищується роль інформаційного забезпечення процесу прийняття менеджерами управлінських рішень.

Це пояснюється тим, що в умовах жорсткої конкуренції між виробниками продукції, відбувається зміщення акцентів із управління окремими ресурсами на управління складними



та різноманітними бізнес-процесами, які потребують створення такої інформаційної системи, яка відповідала б їх вимогам і є відома як управлінський облік.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення управлінського обліку як синоніма внутрішньогосподарського обліку, тобто системи обробки і підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1].

Питання формування та розвитку управлінського обліку досліджували багато вітчизняних та зарубіжних вчених: Друрі К., Апчерч А., Домбровський В.М., Голов С.Ф., Карпова Т. П., Лень В.С., Нападовська Л.В., Сопко В.В., Хорнгрен Ч., Чумаченко М. Г. та ін. Однак і досі впровадження управлінського обліку в діяльність вітчизняних підприємств є складним питанням, оскільки це потребує вирішення певного кола питань щодо його організації із врахуванням особливостей діяльності відповідних суб'єктів господарювання.

У науковій літературі організація управлінського обліку в найзагальнішому вигляді розглядається як система впорядкованих дій у вигляді застосування окремих методів, способів, заходів, які забезпечують побудову облікового процесу, що включає складання первинних носіїв облікової інформації, облікових реєстрів, управлінської звітності; облікову політику підприємства, організацію облікового процесу відповідно до поставлених цілей тощо.

Дослідження проблемного питання організації управлінського обліку доцільно розпочинати із розкриття облікового процесу, який, на нашу думку, складається із не трьох традиційних етапів його здійснення, які характерні для фінансового обліку, а із п'яти, на кожному із яких вирішуються окремі завдання, зокрема: підготовчого, первинного, поточного, аналітичного та підсумкового. Це означає, що здійснення облікових робіт слід розпочинати не з реєстрації операцій у первинних документах обліку, а із розробки відповідних норм використання різних видів ресурсів для формування планових показників у формі бюджетів, кошторисів, планів, планових калькуляцій собівартості продукції, тощо.

Після відображення господарських операцій у первинних документах працівники облікової служби здійснюють обробку, реєстрацію даних в облікові реєстри та їх групування. Однак, для отримання більш повного інформаційного забезпечення системи управління, визріває потреба у проведенні аналітичне забезпечення системи управління для виявлення відхилень через порівняння фактичних та планових (нормативних) показників, що дозволяє визначати ефективність роботи як окремих структурних підрозділів, так і підприємства у цілому.

Такий обліковий процес слід завершити формуванням управлінської звітності із наведенням результируючих показників в розрізі кожного центру відповідальності для прийняття управлінських рішень.

З огляду на це, для забезпечення раціональної організації процесу управлінського обліку, вважаємо за доцільне представити найбільш трудомістку його частину, а саме технологію як завершену послідовність дій, яка забезпечує одержання своєчасного якісного інформаційного забезпечення системи управління підприємствами у сучасних ринкових умовах господарювання у розрізі наступних етапів: підготовчого, первинного, поточного, аналітичного та підсумкового (табл. 1).

Тобто поділ облікового процесу на етапи віддзеркалює його послідовність облікових робіт, які передусім мають враховувати організаційну структуру і технологічні особливості діяльності підприємств.

Організаційна структура, яка має забезпечувати узгодженість роботи окремих структурних підрозділів та підприємства в цілому для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень, залежить від наступних чинників: наближеності до джерел сировини, цехової чи без цехової структури, характеру виробництва, обсягу виробництва продукції тощо.



Таблиця 1

**Характеристика етапів облікового процесу для прийняття управлінських рішень**

№ п/п	Назва етапу	Характеристика етапу
1	Підготовчий	Організація нормативного господарства у частині використання різних видів ресурсів для розробки відповідних норм, які використовуються при формуванні бюджетних, кошторисних показників планових калькуляцій собівартості продукції та ін.
2	Первинний	первинне спостереження фактів, їх вимірювання в натуральному і вартісному вираженні для фіксації їх у первинних документах
3	Поточний	обробка, реєстрація і запис даних в облікові реєстри, групування та підготовка інформації для забезпечення її порівнянності даних
4	Аналітичний	аналітичне забезпечення системи управління для виявлення відхилень та визначення ефективності роботи як окремих структурних підрозділів, так і підприємства у цілому
5	Підсумковий	формування управлінської звітності для наведення результируючих показників роботи усіх центрів відповідальності в розрізі як окремих структурних підрозділів, так і підприємства у цілому для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень

Джерело: авторська розробка на основі [2; 3; 4; 5]

Врахування технологічних особливостей полягають у вивченні технологічних операцій в розрізі виокремлених технологічних етапів загального циклу виробництва продукції, що здійснюються відповідними виробничими службами, цехами, бригадами, які є взаємозв'язані між собою, для яких характерними є: однотипність технологічних процесів, участь робітників у виробництві, чи механізація або автоматизація виробничих процесів, різновиди чи один вид продукції, різна якість сировини тощо.

З наведеного можна зробити висновок, що організацію управлінського обліку можна визначити як систему елементів побудови облікового процесу з метою отримання інформації, яка використовується управлінською ланкою для реалізації усіх функцій управління всередині підприємства. Саме організація управлінського обліку, пов'язує обліковий процес із системою управління з метою забезпеченням менеджменту підприємства достовірною, своєчасною, аналітичною інформацією для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Необхідність організації управлінського обліку виникає тому, що інформація управлінського обліку на підприємстві необхідна менеджерам вищих рівнів управління підприємством про достовірні показники роботи нижчих рівнів з метою прийняття рішень для досягнення поставлених цілей.

Враховуючи те, що питання організації управлінського обліку на підприємствах належить до повноважень їх керівників, слід зазначити, що від своєчасного його вирішення в подальшому безпосередньо залежить ефективність роботи як структурних підрозділів, так і ефективність діяльності підприємств в цілому, забезпечення їх конкурентоспроможності.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року [Електронний ресурс] // Режим доступу : [www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).



2. Андреева А. О. Теоретичні засади організації облікового процесу / А. О. Андреева // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22(2). – С. 198-203.
3. Кужельний М.В. Організація обліку : підруч. [Текст] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
4. Кузьминский А. Н. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – К. : Вища шк. Головное узд-во, 1986. – 256 с.
5. Литвин Ю. Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві : навч. посіб. [Текст] / Ю. Я. Литвин. – К. : Вища шк., 2003. – 301 с.

**Подолянчук О. А.**

кандидат економічних наук, доцент  
Вінницький національний аграрний університет  
м. Вінниця, Україна

## **КОРИСНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ**

Управління підприємством – це постійний і системний вплив на діяльність його структур для забезпечення узгодженої роботи і досягнення кінцевого позитивного результату. Успішне функціонування суб'єктів підприємницької діяльності залежить від ефективної системи управління. Прийняття кваліфікованих та дієвих рішень залежить напряду від формування та сприйняття корисної інформації.

Якісним інформаційним підґрунтям для системи управління є саме облікова інформація.

Як стверджують науковці, що є виправданим, бухгалтерський облік – це інформаційна система, в рамках якої повинні формуватися об'єктивні дані про стан і рух господарських засобів, результати діяльності і фінансові відносини суб'єктів господарювання. Для прийняття управлінських рішень значення обліку важко переоцінити [1, с. 174].

Основне завдання бухгалтерського обліку полягає:

1 – в оперативному та перманентному зборі та обробці інформації про виробничо-господарську, комерційну, фінансову, інвестиційну та інших видів діяльності;

2 – у забезпечення зацікавлених користувачів корисною інформацією про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

На нашу думку, облікова інформація – це зафіксовані в первинних документах, регістрах, на рахунках системи обліку та узагальнені у звітності відомості про здійснені господарські операції, правильне використання яких забезпечить прийняття позитивних рішень в управлінні підприємством. Облікова інформація є основою для трансформації даних у відповідності до запитів користувачів.

Специфіка облікової інформації – в тому, що вона є основною інформацією, яка надходить від об'єкта управління до його суб'єкта, а її значення полягає в можливості суб'єкта здійснювати попередній, поточний і подальший контроль за об'єктом [5, с. 100].

Тому, в умовах жорсткої конкуренції та економічної нестабільності вимоги користувачів до облікової інформації зростають. Інформація повинна бути корисною та відповідати певним характеристикам.

У стандартах обліку корисність інформації визначається якісними характеристиками фінансової інформації при формуванні звітності.





За національними стандартами бухгалтерського обліку [3] інформація у фінансовій звітності повинна бути: дохідливою і зрозумілою її користувачам; доречною для прийняття рішень; достовірною, без помилок та перекохань; порівнюваною між підприємствами за періодами; зіставною за звітні періоди з врахуванням змін в обліковій політиці.

Більш поглиблений зміст якісних характеристик фінансової звітності подано в «Концептуальній основі фінансової звітності» [2], серед яких відокремлюються основні і «посилювальні». Основоположними якісними характеристиками є: доречність; правдиве подання. Корисність фінансової інформації посилюється, якщо вона є: зіставною; її можна перевірити; вона є вчасною; є зрозумілою.

В наукових дослідженнях виокремлюється декілька якісних характеристик (вимог, критеріїв) притаманних обліковій інформації (табл. 1).

Таблиця 1

### Вимоги до облікової інформації

Вимога	Зміст
Достовірність	визначається правдивістю, повнотою і правильністю формування у відповідності до правил ведення бухгалтерського обліку, її превалюванням економічного змісту над юридичною формою.
Своєчасність (оперативність)	надходження інформації дає можливість раціонально та активно впливати на хід фінансово-господарської діяльності
Точність	інформація має достовірно відображати процес функціонування системи. Усі її показники повинні мати однозначний зміст, який не допускає різних тлумачень
Чітка періодичність надходження (порівняність)	інформація повинна своєчасно надходити до споживача (структурного підрозділу, співробітника), до того ж раніше, ніж зміниться описувана ситуація, інакше вона втрачає своє значення
Повнота (достатність)	кількість інформації повинна бути мінімальною, але достатньою для оцінки ситуації та прийняття рішення на певному рівні управління
Корисність (доцільність)	в інформаційному потоці не повинно бути даних, показників, не потрібних для вирішення конкретної проблеми або для структурної ланки управління. Інформація повинна відповідати основній меті, за для якої її підготували
Доступність	полягає у необхідності подавати інформацію у формі, яка не потребує додаткового опрацювання і не ускладнює процесу прийняття рішення
Рентабельність	зводиться до підготовки такої кількості інформації, яка не повинна коштувати більше ніж її використання
Адресність	інформацію слід доводити до відповідального виконавця та користувача
Адекватність	реальне відображення дійсності, в якій наявні всі суттєві й відкинуті несуттєві ознаки
Адаптивність (лат. adaptatio – пристосування)	здатність облікової інформації реагувати на зміни зовнішнього середовища з метою задоволення інтересів користувачів для прийняття раціональних управлінських рішень

Джерело: сформовано за [4, с. 68-70].

Усі критерії оцінки облікової інформації характеризують її як засіб відображення суті явищ і процесів, характерних управлінським процесам фінансово-господарської діяльності підприємств та забезпечують представлення корисної інформації у звітності з метою задоволення потреб користувачів для прийняття управлінських рішень. На нашу думку, корисність облікової інформації залежить не лише від її якісних характеристик, але і ряду інших чинників системи управління підприємства.



Список використаних джерел

1. Даньків Й.А. Облікова інформація в системі управління інвестиційною діяльністю / Й.Я. Даньків, Я.Д. Крупка, М.Я. Остапюк, О.М. Гетьман // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2014. – Випуск 2 (43). – С. 173-178
2. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]: Концепція видана Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010 р. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009)
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. – Режим доступу: №73 <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: монографія / О.А. Подолянчук . – Вінниця: Вид-во ПП «ТД «Елельвейс і К», 2010. – 276 с.
5. Фаріон В. Роль облікової інформації в системі управління банком / В.Фаріон, Т. Фаріон // Журнал Європейської економіки. – 2013. – Т. 12 (№1). – С. 96-108.

**Сайфуллаева Н. З.**

преподаватель

Бухарский инженерно-технологический институт  
г. Бухара, Республика Узбекистан

## **НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В УЗБЕКИСТАНЕ В УСЛОВИЯХ КОНКУРЕНЦИИ**

Бухгалтерский учёт, как и вся экономика в целом, – это живой процесс, требующий постоянного внимания, мониторинга, анализа, принятия своевременных решений, профессионального роста и совершенствования квалификации специалистов.

Поддержание бухгалтерского учёта на современном уровне обеспечивается следующим комплексом действий:

- законодательным регулированием бухгалтерского учёта и формированием его нормативной базы;
- методологическим обеспечением (инструкциями, методическими указаниями, комментариями);
- подготовкой и переподготовкой кадров;
- сотрудничеством с международными и профессиональными организациями;
- реорганизацией системы управления учётом.

Реформа бухгалтерского дела обязательно должна проводиться с учётом налоговой политики государства. Налогообложение, особенно процессуальные подходы к исполнению налогового законодательства, прямо затрагивает интересы всех бухгалтеров без исключения.

Предприятия должны иметь определённую привлекательность для инвесторов, которая заключается в высоких показателях прибыльности и устойчивого развития.

Всем известно, что для увеличения прибыли, нужно снижать затраты, а каким образом этого достичь – в этом и заключается основное предназначение управленческого учёта. Ведь для того чтобы обоснованно сократить затраты, нужно иметь полную информацию об их составе, динамике, местах возникновения и т.д.

Существует несколько различных способов снижения затрат, но для того чтобы обоснованно решить, каким из них воспользоваться, нужно базироваться на учётных данных. Руководитель всегда должен знать, насколько эффективно работает предприятие, какова динамика получаемой выручки или производственных затрат, как влияют сезонные факторы



на объём производимой продукции. Постоянное ведение на предприятии анализа хозяйственной деятельности обеспечивает возможность быстро переориентироваться в ответ на меняющиеся условия рынка. Кроме того, управленческий учёт резко усиливает систему контроля внутри компании, за отдельными структурными подразделениями и их работниками. Появляется возможность более эффективного планирования, а также контроля за выполнением плана.

Важнейшая задача в условиях рыночных отношений в Республике Узбекистан состоит в том, чтобы создать условия для иностранных инвесторов и активизировать внешнеэкономическую деятельность. При этом большое значение имеет правильная организация бухгалтерского учёта иностранных инвестиций и аудит финансовой отчётности на основе международных стандартов учёта.

В Республике Узбекистан основные правила бухгалтерского учёта на предприятиях установлены Законом «О бухгалтерском учёте», Положением о составе затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, Планом счетов бухгалтерского учёта и другими документами. Основы ведения аудиторской деятельности определяет Закон «Об аудиторской деятельности» (1992 г.), постановления Кабинета министров «Об укреплении финансового контроля» и «Об утверждении Положения о государственной регистрации аудиторов и аудиторских фирм» (1993 г.) и др.

Бухгалтерский учёт и аудит в республике ведётся в совместных предприятиях по национальным требованиям учёта и отчётности. Однако для иностранных партнёров учёт необходимо вести согласно международным стандартам бухгалтерского учёта.

Трансформация бухгалтерской отчётности в соответствии с требованиями международных стандартов в последнее время становится всё более актуальной. Это обусловлено развитием мировой экономики, требующей адекватного языка общения между компаниями, действующими на международных рынках.

Составленная в соответствии с международными стандартами финансовая отчётность облегчает выход на мировые рынки капитала и снижает затраты на привлечение инвестиций, являясь базой для принятия обоснованных решений.

Потребуется длительный период для того, чтобы ориентированная на международные стандарты национальная система учёта и отчётности была реально внедрена в практику. Поэтому трансформация узбекской бухгалтерской отчётности к международным стандартам остаётся актуальной для большого количества заинтересованных сторон. Среди них можно назвать компании с иностранными инвестициями, действующие на узбекском рынке, которым трансформация бухгалтерской отчётности необходима для включения в консолидированную отчётность материнских компаний; предприятия, заинтересованные в привлечении иностранных инвестиций; организации, работающие на мировых торговых рынках.

В настоящее время используются два варианта трансформации отчётности в соответствии с международными стандартами.

Первый основан на использовании международного стандарта 29 «Финансовая отчётность в условиях гиперинфляции», суть которого состоит в следующем: финансовая отчётность должна быть представлена в единицах измерения, действующих на дату составления отчётности. Для этого данные отчётности пересчитываются с помощью индекса цен, отражающего изменения общей покупательной способности, затем переводятся в валюту по курсу на дату составления отчётности и группируются соответствующим образом. Кроме того, корректируются отдельные статьи, учёт которых не соответствует правилам, рекомендуемым международными стандартами (например, амортизация основных средств, оценка товарно-материальных ценностей).



Основной проблемой при использовании данного подхода считается поиск и применение реального общего индекса цен.

Второй вариант предлагает при отсутствии надёжного общего индекса цен делать оценку на основании изменения курса обмена валюты. Суммовые данные пересчитываются в валюту по различным курсам, полученная разница носит название «трансформационной».

Таким образом, в результате сравнительного анализа основополагающих принципов отечественного бухгалтерского учета и международных стандартов выявлены следующие недостатки:

1. Отсутствие законченной концепции бухгалтерского учета, ориентированной на развитие рыночные отношения.

2. Несоответствие действующей системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета нормам гражданского, налогового законодательства и других отраслей права, как в самой стране, так и указанным нормам, прежде всего в развитых странах мира.

В рамках первого направления были устранены несоответствие по основным вопросам методологии системы бухгалтерского учёта международным стандартам ведения учёта и содержания финансовой отчетности. Определен порядок формирования текущих издержек по производству продукции, выполненным работам и оказанным услугам, а также формирования финансовых результатов. Точнее, принято «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов», и разработан комментарий к нему. Упорядочены способы оценки отдельных видов имущества и обязательств: созданы инструменты, формирующие основополагающие подходы, обеспечивающие открытость (публичность) финансовой отчетности. Также была создана система вневедомственного независимого аудиторского контроля, обеспечивающая достоверность учётной и отчётной финансовой информации.

В рамках второго направления были созданы условия, позволяющие обеспечить доступ всем заинтересованным пользователям к сопоставимой информации о финансовом положении хозяйствующих субъектов. В результате чего были решены вопросы переориентации нормативного регулирования бухгалтерского учёта с учётного процесса на финансовую отчетность. Осуществлена переориентация методологического обеспечения бухгалтерского учета на организацию финансового учета, что предоставило самой организации в пределах действующего законодательства и рекомендаций профессиональных структур определить модель управленческого учёта, учитывая стратегию своего развития.

Конечная цель совершенствования нормативного регулирования бухгалтерского учёта – обеспечение прозрачности учётной информации о финансовом положении и результатах деятельности хозяйствующих субъектов и возможности доступа к ней всех заинтересованных пользователей. Также требуется обеспечить органичное сочетание нормативных документов отраслевых министерств и ведомств с национальными стандартами бухгалтерского учёта (НСБУ).

Наконец, важно обеспечить разумное сочетание национальных подходов в постановке бухгалтерского учёта с международными стандартами в этой области.

Реализация указанных подходов в реформировании бухгалтерского учёта, в том числе его составляющей — нормативно-правового регулирования, в значительной степени зависит от сохранения стабильности развития самой системы учёта.

Для дальнейшего реформирования бухгалтерского учёта на основе МСФО рекомендуем следующие приоритетные направления:

– проведение подготовительной работы по применению МСФО с учётом последних изменений;

– совершенствование существующей системы нормативно-правового регулирования на основе МСФО;



- обеспечение качественного перевода МСФО, соответствующего оригиналу и лингвистическим нормам узбекского языка;
- ликвидация несостыкованности методических аспектов бухгалтерского и налогового учёта;
- разработка и внедрение методического обеспечения (инструкций, методических указаний, комментариев) на отраслевом уровне;
- согласование терминологического аппарата бухгалтерского учёта, аудиторской деятельности, налогообложения и других сфер;
- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учёта);
- дальнейшее развитие международного сотрудничества.

Совершенствование нормативно-правового регулирования должно осуществляться в направлении приведения к международным требованиям не только норм бухгалтерского учёта, но и гражданского, налогового законодательства и других отраслей права, а также использования всего положительного опыта, который наработан в ходе проведения экономических реформ.

Список использованных источников:

1. Международные стандарты финансовой отчетности, 2011: издание на русском языке. М.: Аскери–АССА, 2011. – 998 с.
2. Рябушкин Б.Т., Хоменко Т.А. Система национальных счетов. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 96 с.
3. Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах: М.: Едиториал УРРС, 2002. – 200 с.

**Фоміна О. В.**

доктор економічних наук, доцент  
Київський національний торговельно-економічний університет  
м. Київ, Україна

## **ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ**

Сучасні інтеграційні процеси, викликані розвитком ринкових відносин, ускладненням і глобалізацією економічних, політичних і господарських зв'язків породжують новий зріз проблем щодо інформаційного забезпечення всіх учасників господарювання у прийнятті ними обґрунтованих та ефективних управлінських рішень. Для учасників бізнес-відносин важливим є своєчасне виявлення прихованих економічних ризиків, пошук реальних і потенційних можливостей їх усунення. Цілком закономірно з'явилася проблема формування для потреб управління такої інформаційної системи, яка б в найбільшій мірі відповідала його цілям і основним завданням.

Процеси, які відбуваються в економіці країни, спонукають до підвищення якості та більш повного використання облікової інформації при врегулюванні організаційно- та соціально-економічних відносин, що обумовлює необхідність удосконалення системи збору й обробки інформації в розрізі максимально придатному для прийняття рішень. Крім того, потреба вдосконалення інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень пов'язана з необхідністю підвищення достовірності та порівнянності всього масиву фінансової і нефінансової інформації, сформованої на єдиній теоретичній та методологічній





базі в цілях ефективного управління підприємством, як організаційно-економічною системою, і задоволення інформаційних запитів користувачів.

Проблема асиметричності інформації для різних груп користувачів, посилюється також тим, що звітності не повною мірою властиві якості функціональності і комунікативності, що, у свою чергу, відбивається на її якості і інформаційній насиченості. Все це обумовлює необхідність дослідження та пошуку нових підходів до теорії і методології створення й функціонування ефективної інформаційної системи, здатної забезпечувати належними даними фінансового і нефінансового характеру управлінців для забезпечення конкурентних переваг і досягнення стратегічних цілей розвитку підприємства.

Не дивлячись на широкий спектр досліджень теоретичних і методологічних проблем формування управлінської звітності, аналізу і прогнозування її показників і використання звітних даних в цілях інформаційного забезпечення управління суб'єктом господарювання, до теперішнього часу залишаються невирішеними або носять дискусійний характер проблеми звітності з точки зору стратегічного позиціонування, тобто визначення взаємозалежності між стратегією розвитку підприємства і її інформаційно-аналітичним забезпеченням.

Інформаційно-аналітичне забезпечення учасників бізнес-відносини через систему стратегічно орієнтованого управлінського обліку, що виконує ряд найважливіших функцій, вимагає дотримання базових принципів, що створюють економічні умови для формування інтегрованої багатофункціональної інформаційної системи і засновані на сукупності методів, використовуваних в процесі створення нової інформаційно-аналітичної системи.

Таким чином, перспективним є підхід до трансформації інформаційно-аналітичного забезпечення учасників бізнес-відносин, заснований на інтеграції функціонально-управлінської методології і методології створення цінності підприємств, зокрема торгівлі.

На підприємство впливають чинники прямої (законодавство, постачальники, конкуренти, споживачі і профспілки) і непрямой дії (стан економіки, науково-технічний прогрес, політика, соціально-культурні чинники) зовнішнього середовища. Керівник підприємства не в силах змінити зовнішнє середовище, тому він повинен навчитись розуміти його. Зовнішнє середовище має наступні характеристики:

а) складність середовища, оскільки воно характеризується значною кількістю чинників, на які підприємство повинно реагувати;

б) рухливість середовища – це швидкість, з якою відбуваються зміни в оточуючому підприємство середовищі;

в) невизначеність зовнішнього середовища.

В умовах ринкової економіки обліку притаманні завдання, які встановлюються зовнішнім користувачем – ринком капіталу в особі інвесторів, біржових та фінансових аналітиків, який потребує достатньої інформації про зростання ринкової вартості підприємства. Згідно з ринковою концепцією регулювання обліку, основним його продуктом є звітність, яка виступає як ринковий товар. Отже, ринок і повинен визначати зміст оприлюднених даних, а методологія обліку – забезпечувати розкриття інформації відповідно до потреб користувачів.

Нові економічні умови зробили неефективною існуючу практику формування односторонніх відносин та призвели до необхідності розвитку партнерських взаємовідносин між суб'єктами ринку на основі довіри та взаємовигоди. Незамінним стало використання інтеграційних стратегій, в основі яких лежить концепція створення (спільного з покупцями та іншими контрагентами підприємства) унікальної цінності як інструмента забезпечення конкурентоздатності в умовах жорсткого суперництва на ринку.

Так, партнерські взаємовідносини можна розглядати як співробітництво суб'єктів ринку, які мають однакові цілі, що розширюють рамки ділових взаємодій за рахунок



особистих контактів. Тому дані відносини є базовим фактором конкурентноздатності, а конкуренція – суперництво в формуванні й підтримці цих відносин. Відповідно, для того щоб досягти конкурентних переваг на ринку необхідно знати, які на ньому можуть бути відносини.

Зазначене окреслює пріоритетні напрямки управлінського обліку в реалізації стратегії компанії та його стійкому розвитку, які полягають в такому:

–система управлінського обліку повинна дозволяти сформулювати актуальні дані про затрати і доходи за кожним продуктом (проектом, напрямком діяльності) підприємства, в тому числі на перспективу. Відповідно, така система є інформаційною базою для розробки заходів, направлених на підвищення прибутковості за різними напрямками діяльності;

–система управлінського обліку повинна надавати об'єктивну інформацію про фактичний стан підприємства і прогнози його розвитку, що дозволяє формувати базові стратегії за напрямками діяльності, приймати оптимальні стратегічні рішення;

–система управлінського обліку повинна дозволяти сформувати прозору систему показників ефективності діяльності компанії (на основі встановлених стратегічних цілей) і побудувати систему мотивації всього персоналу, направлену на досягнення сформульованих цілей;

–система управлінського обліку повинна забезпечувати даними, необхідними для прийняття рішень щодо оптимізації організаційної структури на предмет неоптимальності;

–на основі даних системи управлінського обліку приймаються рішення щодо реструктуризації та оптимізації продуктового та проектного портфелю компанії. Всі проекти та продукти оцінюються з точки зору ефективності і потенціалу розвитку;

–система управлінського обліку повинна сприяти оптимізації грошових потоків компанії не лише в короткостроковій, а й в довгостроковій перспективі, оскільки допомагає формувати бюджети за напрямками діяльності з урахуванням не лише фактичних даних і внутрішніх прогнозів підприємства, але й впливу майбутніх змін зовнішнього середовища.

Наявність ефективно функціонуючої системи управлінського обліку робить стратегічно орієнтоване підприємство більш привабливим для інвесторів, оскільки підвищує прозорість його бізнес-процесів.

**Циган Р.М.**

старший викладач

Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського  
м. Кременчук, Україна

## **ОБЛІКОВА МОДЕЛЬ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ У ВИРІШЕННІ АГЕНТСЬКОЇ ПРОБЛЕМИ**

Характерними особливостями світової економіки є наявність компаній на основі корпоративних відносин, що пов'язано з інтенсивними інтеграційними процесами. Складність управління такими структурами власниками пов'язана з віддаленістю місця знаходження окремих підприємств, які входять в групу.

Останнім часом, все більше уваги науковці приділяють проблемам підвищення результативності управління корпоративними компаніями. Так, у своїй роботі Касич А.О. розглядає еволюцію зміни методичних підходів щодо оцінки ефективності діяльності [2, с. 176]. Об'єктами управління діяльністю компанії можуть бути будь-які активи, пасиви або капітал. У сучасних економічних умовах особливого значення набувають дослідження



питань ефективного управління прибутком підприємств. Прибуток є найважливішим важелем розвитку в масштабах всієї економіки [2, с.192].

Структурним елементом механізму перерозподілу власності є корпоративний конфлікт, в цей процес задіяні абсолютно усі власники капіталу [1, с. 65].

Проблема агентських відношень зазвичай розглядається в інституційній теорії.

Однак, найбільший інтерес у обох сторін агентських відносин (власник-менеджер) викликають грошові потоки корпорації.

У результаті розподілу функцій власника та менеджера виникає інформаційна асиметрія, при тому що недостатність забезпечення стосується саме акціонерів.

Якість та ефективність прийнятих управлінських рішень залежить, як правило, від отриманої повної своєчасної інформації. Одержання необхідних даних про стан и рух грошових потоків відбувається з використанням фінансової звітності компанії.

Протягом часу існування великих корпоративних структур дослідники шукають шляхи зниження ризиків втрат власників від управлінців вищої ланки.

На думку автора, побудова облікової моделі грошових потоків з урахуванням агентського конфлікту дасть можливість вирівняти інформаційну асиметрію для власників.

С.А. Мальцев запропонував універсальну багатомірну модель бухгалтерського обліку, що має декілька площини, що перетинаються. Складові елементи: Г – грошові кошти; УЦ – умовні цінності або зобов'язання; РЦ – речові цінності або майно; Дох. – доходи підприємства, що збільшують економічну вигоду організації з точки зору фінансового обліку; Витр. – витрати організації, що зменшують економічну вигоду організації з точки зору фінансового обліку. Центром даної моделі є грошові кошти, дві інші площини додатково містять елементи, що характеризують доходи та витрати організації з точки зору управлінського та податкового обліку. Дані площини пересікаються з елементами по лінії ВЦ – Д – УЦ, тобто аналогічно площини бухгалтерського фінансового обліку.

Таким чином, формується універсальна багатомірна модель бухгалтерського обліку, яка представляє собою інформаційний каркас управлінського, податкового та фінансового обліку, який відповідно, ведеться «для себе», «для податкового» й «для акціонерів».

Економічні взаємодії в універсальній багатомірній моделі бухгалтерського обліку відображаються за допомогою вартісних потоків, у тому числі найбільш ліквідних і мобільних з них – грошових потоків [4, с.128].

Але, така модель не враховує інтересів власників та не впливає на підвищення інформативності про нецільові витрати грошових коштів менеджерами компанії.

Облікова модель грошових потоків має включати такі елементи, що враховують:

- інформацію про грошові потоки за допомогою даних фінансового обліку;
- інформацію внутрішнього управлінського обліку за центром відповідальності «грошові кошти»;
- виявлення вільного грошового потоку, що спрямовується на отримання додаткового прибутку;
- розподіл вільних грошових коштів на пасивні й активні, та розробка методики аналізу консолідованого грошового потоку [5, с. 151].

Таким чином, облікова модель грошових потоків показує наявність вільних короткострокових грошей, які мають бути генеровані. Вона підвищить контроль за топ-менеджерами, які використовують грошові кошти на власні потреби.

#### Список використаних джерел

1. Брановицький В. В. Корпоративний конфлікт як невід'ємна складова ринкових взаємовідносин / В. В. Брановицький // Бізнес Інформ. – 2014. – №7. – С. 65-70. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf\\_2014\\_7\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2014_7_13)



2. Касич А.О. Методичні підходи щодо оцінки ефективності діяльності підприємства / Касич А.О., Хімич І.Г. // Бізнес-Інформ, 2012. – № 12. – С. 176–179
3. Касич А.О. Науково-методичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення управління прибутком підприємства / Касич А.О., Циган Р.М., Карбан О.І // Проблеми економіки. – Харків: ВД «Інжек», 2013. – № 1. – С. 192–196
4. Мальцев С.А. Универсальная многомерная модель бухгалтерского учета и управление денежными потоками организации / Мальцев С.А. // Вестник Бурятского государственного университета. – 2014. – №2. – С. 126-130
5. Циган Р.М. Удосконалення класифікації грошових потоків з урахуванням сучасних умов господарювання / Р.М.Циган // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 4 – С. 150-155.



## 4. ОПОДАТКУВАННЯ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА, РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ

**Буронов О.Б.**

кандидат економічних наук, доцент

**Каржавов З.К.**

кандидат економічних наук, доцент

Самаркандський державний архітектурно-будівельний інститут

г. Самарканд, Узбекистан

**Тошимов А.Х.**

студент

Ташкентський фінансовий інститут,

г.Ташкент, Узбекистан

### СТИМУЛИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ ПУТЕМ СНИЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В УЗБЕКИСТАНЕ

Одним из приоритетных направлений государственной налоговой политики Узбекистана является обеспечение развития производства посредством снижения налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов. Для снижения налоговых ставок нужно совершенствовать налогооблагаемую базу и пересматривать налоговые льготы, и вместе с тем необходимо совершенствовать методику расчета налоговой нагрузки.

Наряду с этим были приняты меры по обеспечению прозрачности налогового администрирования, повышению правовой грамотности налогоплательщиков, надежной защите частной собственности, малого бизнеса и частного предпринимательства. В этой целенаправленной и последовательной работе можно отметить несколько важных этапов, связанных с приоритетными направлениями развития независимого Узбекистана в каждый конкретный период.

Так, в первые годы независимости впри утверждении Государственного бюджета республики на 1991 год размер его дефицита составлял почти 7,5 процента. Поэтому возникла острая необходимость создания такого налогового механизма, который был бы направлен на сокращение дефицита Госбюджета и укрепление его доходной части. За короткий срок была разработана целостная система нормативно-правовой базы налогообложения. В период с 1991 по 1995 годы большое внимание было обращено на стимулирование роста производства и поддержки создания рабочих мест путем отказа от собираемого в бывшем Советском Союзе подоходного налога с предприятий, хозяйственных органов, кооперативных и общественных организаций, а также платежей из прибыли государственных предприятий, которые не учитывали экономического состояния предприятий и имели исключительно фискальный характер. Также был отменен налог с оборота, который, по сути, не являлся налогом, а скорее, неким механизмом регулирования цен и представлял собой определенную часть цены, индивидуально установленную на каждый товар. Были отменены такие абсурдные налоги, как налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР, а также платежи с экспортных и импортных операций. Взамен были введены в действие совершенно новые налоги, отвечающие требованиям рыночной экономики, например, налог на доходы предприятий, объектом которого является фактически полученный доход субъектов рыночной экономики, налог на добавленную стоимость, акцизы. А для стимулирования развития предпринимательской деятельности





начали применяться новые механизмы, основанные на полном или частичном освобождении от уплаты налогов.

В формировании национальной налоговой системы важную роль сыграло создание в 1994 году Государственного налогового комитета Республики Узбекистан (ГНК).

В период 1995—2005 годов осуществлялся процесс рационализации налоговой системы, в ходе которого создавалось и укреплялось налоговое законодательство республики. В 1997 году был принят Закон Республики Узбекистан «О государственной налоговой службе», в соответствии с которым на государственные налоговые органы возложена одна из самых важных задач в государстве — обеспечение полноты и своевременности поступлений в бюджет налогов и других обязательных платежей. Это позволило создать прочную и надежную законодательную базу, благодаря которой за четверть века независимого развития в Узбекистане удалось сформировать налоговую систему, содействующую эффективному осуществлению экономических и социальных реформ в стране.

С 2005 года в Узбекистане начался масштабная налоговая реформа по совершенствованию системы налогообложения, унификации налоговых платежей, снижению ставок и усилению стимулирующей роли налогов. Принят Налоговый кодекс Республики Узбекистан в новой редакции, вступивший в силу с 1 января 2008 года в качестве законодательного акта, имеющего силу прямого действия, в котором были учтены испытанные на практике международные принципы и подходы по вопросам налогообложения.

Существенным результатом проводимой налоговой реформы стало поэтапное снижение налоговой нагрузки на экономику, которое послужило поддержанию стабильных темпов экономического роста. Так, если в 1994 году ставка налога на прибыль предприятий составляла 45 процентов, то к 2016 году она снизилась до 7,5 процента, т.е. в шесть раз. Ставка налога на добавленную стоимость за этот же период снижена с 30 процентов до 20, или в 1,5 раза, а ставка единого налогового платежа для субъектов малого бизнеса — с 15,2 до 5 процентов, то есть более чем в три раза. В результате предоставления налоговых льгот в распоряжении более 50 тысяч предприятий в среднем остается около 9 триллионов сумов в год.

Снизился и налог на доходы физических лиц. Если прежде он рассчитывался и взимался по семишальной системе с максимальной ставкой 60 процентов от полученного дохода, то в настоящее время налог взимается по четырем шкалам, а максимальная ставка составляет 23 процента. Важно отметить, что с 2015 года введена нулевая ставка налога на доходы физических лиц с низким уровнем дохода — менее одного размера минимальной заработной платы.

Одновременно для хозяйствующих субъектов снижались налоговые расходы по оплате труда. И если ставка отчислений работодателей в систему обязательного социального страхования (Пенсионный фонд, Фонд занятости и Совет профсоюзов) в 1994 году составляла 40 процентов от фонда оплаты труда, то в последующие годы она была поэтапно снижена до 25 процентов, а с 2015 года для микро фирм, малых предприятий и фермерских хозяйств до 15 процентов, то есть уменьшилась в 2,6 раза.

В итоге совокупное налоговое бремя удалось снизить до 20 процентов к ВВП, и сегодня Узбекистан относится к странам с наилучшей благоприятной налоговой средой, тогда как уровень налоговой нагрузки в других странах, например, в Австрии составляет 43,4 процента, Турции — 32,5 процента, Эстонии — 32,3 процента и Казахстане — 26,8 процента.

Наряду со снижением ставок налогов и других обязательных платежей в последние годы налоговые органы решают и поставленные перед ними руководством республики задачи по кардинальному сокращению финансовой и налоговой отчетности, а также широкому внедрению электронной системы предоставления финансовой и налоговой



отчетности, уплаты налогов и обязательных платежей. В результате принятых мер с 2013 года в 1,5 раза сократилось количество и объем форм финансовой отчетности, отменены шесть форм налоговой отчетности, с сокращением более чем в два раза периодичности их сдачи, а в настоящее время все субъекты предпринимательства сдают налоговую отчетность исключительно в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Особое место в нынешней системе налогообложения заняли реформы, касающиеся проверок хозяйствующих субъектов налоговыми органами. В первые годы независимости проверки проводились без определенной периодичности, что мешало производственному процессу, особенно если хозяйствующему субъекту доводилось стать жертвой недобросовестных представителей проверяющих органов, которые инициировали проверки без соответствующего разрешения. И если с 1998 года была установлена периодичность плановых проверок, согласно которой они могли проводиться один раз в год, то с 2005 года периодичность плановых проверок для микрофирм и малых предприятий была увеличена до четырех лет, а для других субъектов предпринимательства — до трех лет. Кроме того, первые три года деятельности вновь созданные субъекты малого бизнеса, семейного предпринимательства и фермерские хозяйства освобождены от плановых проверок.

Все принятые меры в определенной степени способствовали созданию в стране благоприятного делового климата. И как отмечено в докладе Всемирного банка, Узбекистан в настоящее время входит в первую десятку стран мира, которые за последний год достигли наилучших результатов в области улучшения деловой среды для предпринимательской деятельности.

Кроме этого, согласно рейтингу Всемирного банка «Ведение бизнеса 2016: оценка качества и эффективности регулирования», Узбекистан поднялся по сравнению с 2015 годом на 16 позиций — с 103-го места на 87-е. Значительный рост нашей страны в данном рейтинге обеспечен за счет такого показателя, как «налогообложение», который вырос в 2015 году на 61 позицию и в 2016 году еще на две позиции.

Совершенствование налоговой политики государства на современном этапе в условиях либерализации экономики страны связано с дальнейшим снижением налогов, нагрузки на хозяйствующие субъекты, систематизацией и оптимизацией числа налоговых льгот в целях повышения их эффективности и максимальным расширением налогооблагаемой базы. В соответствии с приоритетом модернизации экономики обеспечивается резкое снижение налогового бремени стимулирование технического перевооружения предприятий через систему инвестиционных льгот, упрощение системы налогообложения субъектов малого и частного предпринимательства, повышение защищенности добросовестных налогоплательщиков от необоснованного вмешательства в их хозяйственную деятельность, либерализацию уголовного и административного наказания. Налоговые освобождения от уплаты налога на прибыль и налога на имущество, снижения ставок единого налогового платежа должны направлены на поддержку отечественных производителей, специализирующихся на переработке мяса и молоко и производстве отдельных товаров первой необходимости с условием целевого направления высвобождаемых средств на техническое перевооружение и модернизацию производства. Реализация стимулирующих мер, предусмотренных концепцией налоговой политики, позволит обеспечить дальнейшему снижению налоговой нагрузки на экономику страны. В то же время, по оценкам экспертов налоговая система Узбекистана имеет проблемы, связанные с излишним налоговым бременем и недостаточным влиянием налогов на процессы модернизации. Налоговые преференции должны стимулировать внедрение в процессе производства высоких и ресурсосберегающих технологий. Снижение налоговой нагрузки, значительно снизит производственную себестоимость готовой продукции, уменьшит долю затрат в удельном весе дохода от реализации, высвобождая дополнительные ресурсы для финансирования собственного



капитала. Таким образом, введения налоговой льготы для какого-то сектора рынка этот сектор становится более привлекателен для инвесторов, в него начинают интенсивно притекать новые капиталы и, соответственно, увеличивается рыночная стоимость

Сложившаяся на сегодняшний день в Узбекистане налоговая политика становится одним из ключевых факторов, влияющих на темпы экономического роста, структурной перестройки и модернизации экономики, направленных на достижение конечной цели — рост благосостояния населения и процветание страны.

#### Список использованной литературы

1. Конституция Республики Узбекистан. Ташкент: – Узбекистан, 2003.
2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан. Ташкент:- Адолат, 2008.
- 3.Ўзбекистон иқтисодийни либераллаштириш йилларида./ Бекмуродов А. ва бошқалар., 1,2,3,4,5-қисмлар. Академик С.С. Ғуломов таҳрири остида. – Т.: ТДИУ, 2006. – 66 б.
- 4.Налоговая политика: ключевой фактор социально-экономического развития / Парпиев Б., 30 август 2016, [www.solig.uz](http://www.solig.uz).
- 5.Модели финансирования вузов: анализ и оценка. / Под ред. С.А. Белякова. - М.: ИЭПП, 2005, - С.282.
6. Ревизия и контроль: Учеб.пособие / М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин. М., 2007. С. 15.

**Даньків Й. Я.**

кандидат економічних наук, професор  
Ужгородський національний університету  
м. Ужгород, Україна

**Остап'юк М. Я.**

кандидат економічних наук, професор  
Карпатський інститут підприємництва Університету «Україна»  
м. Хуст, Україна

**Яремко І.Й.**

доктор економічних наук, професор  
Національний університет «Львівська політехніка»  
м. Львів, Україна

## ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ НА ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИХ ЗЕМЛЯХ XIV-XV СТОЛІТТЯХ

У XIV - XV століттях розвиток торгівлі на західноукраїнських землях був уже дуже високим, а це вимагало і чіткої грошової системи, обліку, оподаткування.

Відомо, що у Львові в другій половині XIV ст. уже почали випускати свої гроші з гербом Галицького князівства. Внаслідок роздрібності України українські гроші набувають другорядного значення, на перше місце виходять європейські монети. Провідне місце посідає празький гріш. На рівні держави почав вестись облік наявної грошової маси.

Важливими центрами торгівлі були Київ, Львів, Кам'янець-Подільський, Луцьк. Утворюються купецькі курії, де була запроваджена оригінальна система обліку касових операцій. Касова книга складалася з двох половин: у першій половині записувався прихід, а в другій - видатки. Запис приходу містив такі реквізити: дата, сума прописом і цифрами, від кого надійшли гроші, підстава платежу. У видатковій половині відображалися такі реквізити: дата, посилання на розпорядчий документ, одержувач грошей, сума прописом і цифрами



цільове призначення видатку, спосіб оплати. У верхній частині касової книги на кожній сторінці зазначався рік.

Прихідні та видаткові касові книги велися у двох примірниках: один знаходився у купця, або касира, другий -- в особи, яка вела облік. Між записами не дозволялося залишати вільне місце. Особа, яка вела облік грошей в касовій книзі, складала присягу. Для будь-якого виправлення запису необхідно було мати спеціальну постанову. Щодо сум, то різниця записувалася у видатки, або прихід, неправильний запис не закреслювали, а підкреслювали і зверху писали правильний. Виправлення в цих книгах виконував тільки один спеціальний нотаріус. Ще до виходу перших книг з бухгалтерського обліку, в Україні вже зустрічаємося зі способами виправлення помилок, які на сьогодні залишилися майже тими ж, тільки два перших відображаються на рахунках бухгалтерського обліку. Очевидно, що ця методика обліку внаслідок значної зовнішньої торгівлі прийшла з країн Західної Європи, особливо Італії та Франції через Німецькі князівства в Польщу та Литву. На той час Україна повністю відійшла до польсько-литовської держави після унії Польщі з Литвою. Досить поширеною в обігу стає польська гривна, яка дорівнювала 48 грошам. З поширенням у XV столітті продажу товарів на виплату виникла необхідність у відкритті банків. У торговельних містах України відкриваються торговельно-банківські доми. Існуюча форма кредиту була у вигляді застави (іпотечний кредит). Це, в свою чергу, викликало необхідність появи векселя. Вексельний обіг вимагав відповідно і вексельного обліку.

З боку польського короля торговельні міста, зокрема Львів, мали значні пільги. Так, в кінці XIV століття Львів одержав "складське" право, яке зобов'язувало всіх купців, які проїжджали Львовом, протягом двох тижнів торгувати своїми товарами, за винятком солі. У 1460 р. король Казимир надав львівським купцям пільги в сплаті мита на території Польського королівства, а Львову - виняткове право оптової торгівлі та дорожнього примусу. У той же час міське населення платило податок із всього майна як рухомого, так і нерухомого в розмірі 4% від його вартості. Оподатковувалися копальні, млини, корчми. Виникає в середині XV століття непрямий податок-акциз. Ним оподатковувалися тільки алкогольні напої. Хоч міщани й українська шляхта мали значне полегшення в податках, основним тягарем вони лягали на селян. Селяни платили десятину церкві, оподатковувалися також ті селяни, які розводили овець. Селяни виконували різноманітні примусові роботи, особливо важким податком-повинністю була "стація" утримання війська під час постою.

Отже, складна податкова система, торгівля, банки, ремесла - все це вимагало розвитку і вдосконалення облікової системи, яка була повністю зорієнтована на Західну Європу.

#### Список використаних джерел

1. Даньків Й.Я. Історія становлення обліково-правової культури України. / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. – Бухгалтерський облік і аудит - №6 – 2010. – с. 34-39.
2. Даньків Й.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. - Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. - 160 с.
3. Лучко М.Р. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки / М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. - Тернопіль: «Зорепад», 1998. – 151с.
4. Мних Є.В. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти) / Є.В. Мних, В.Є. Швець, І.Й. Яремко. - Львів: Каменяр, 2001.-208с.
5. Нестерович В. Упрощене книговодство і податки / Практ. підручник, Львів: Союз Українських купців і Промисловці, 1935 – 128 с.
6. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й. Я. Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. – Друге вид., виправл., і доповнення – Київ: Знання, 2009. – 278 с.
7. Торговля на Україні XIV – середина XVII століття: Волинь і Наддніпрянщина / Упор. В.М. Кравченко, Н.М. Яковенко – Київ: Наукова думка, 1990. – 408 с.



**Кондратюк О. М.**

кандидат економічних наук, доцент

**Лукіна Г. І., Ромакер В. С.**

студенти

Криворізький економічний інститут

ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

м. Кривий Ріг, Україна

## ПДВ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

Податкова система будь-якої країни є інструментом, який дає змогу впливати на всі сфери економічного і соціального життя країни. Але сьогодні вона є надто розгалуженою, нестабільною і потребує постійного вдосконалення. Через значну кількість суперечностей, які виникають у сучасній системі оподаткування, провести її реформування дуже складно.

Якщо розглядати податкову систему України в цілому, то податок на додану вартість заслуговує на найбільшу увагу, оскільки він є основним джерелом наповнення Державного бюджету України. Проте, в той же час ПДВ вважається одним із найбільш корумпованих податків України.

ПДВ в Україні став стабільним джерелом доходів Державного бюджету. На 30 серпня 2017 року податкові надходження до Зведеного бюджету України склали 812 543 млн. грн. Найбільша частина надходжень припадає на ПДВ – 37,3% або 302 866 млн. грн. Щодо інших податків і зборів: податок на доходи фізичних осіб склав 31,8% або 177 083 млн. грн., акцизний податок – 15,42% або 125 367 млн. грн., податок на прибуток підприємств – 8,96% або 72 857 млн. грн., місцеві податки і збори – 5,89% або 47 849 млн. грн., плата за користування надрами – 5,55% або 45 121 млн. грн., ввізне мито – 2,83% або 23 062 млн. грн. та інші податки 2,25% або 18 337 млн. грн. [1]

В порівнянні з 2016 роком Зведений бюджет зріс на 161 761 млн. грн. у 2017 році, що позитивно впливає на темпи економічного зростання.

Податком на додану вартість оподатковуються не лише суб'єкти підприємницької діяльності, але й інші юридичні і фізичні особи, що здійснюють операції з продажу товарів, робіт, послуг.

На сьогодні ПДВ застосовують понад 135 держав світу. Наявність податку є однією з обов'язкових умов вступу країн до Європейського Союзу. Ставки ПДВ дуже часто коригуються і зазнають змін залежно від макроекономічних умов.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який входить в ціну товарів, робіт, послуг та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець, тобто податковий агент.

Основну увагу слід приділити ставкам податку на додану вартість, оскільки саме вони є одними з причин основних суперечностей, які виникають у сучасній системі оподаткування. Згідно із законодавством ставки ПДВ установлюються у відсотках до бази оподаткування. Для операцій, що є об'єктом оподаткування ПДВ, застосовуються такі ставки податку:

1. 20%;
2. 7%;
3. 0%.

Ставка ПДВ складає 20 % і застосовується для всіх операцій, що є об'єктом оподаткування, крім операцій, оподаткування яких здійснюється за зниженими, нульовими ставками, або звільнених взагалі. Переважна більшість операцій з продажу товарів, робіт і послуг в Україні оподатковується ПДВ за стандартною ставкою.





7-відсоткова ставка оподаткування застосовується щодо операцій з постачання на митній території України лікарських засобів, які дозволені для виробництва і застосування в Україні та внесені до Державного реєстру лікарських засобів.

Нульова ставка полягає у звільненні платника ПДВ від нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за операціями з поставки товарів, послуг зі збереження права такого платника податку на відшкодування податкового кредиту, набутого за операціями з придбання товарів або послуг. Вона призначена, перш за все, для оподаткування операцій платників податку з експорту товарів, тобто вивезення товарів у митному режимі експорту або реекспорту.

Аналіз інтернет-джерел показав, що в політичних та ділових колах України часто обговорюється можливість зниження ставок ПДВ та їх диференціації. Представники Державної податкової адміністрації також очікують нижчих ставок у майбутньому – загальна ставка складатиме максимум 18% та ставка ПДВ на сільськогосподарську продукцію – максимум 7-8%. Враховуючи зазначене вище, в Україні аналітики пропонують відмовитися від радикального зниження ставки ПДВ, тому що запровадження зниженої ставки ПДВ на окремі види товарів і послуг не лише загострить проблему бюджетного відшкодування, ускладнить адміністрування податку, а й дасть поштовх до розкручування ланцюгової реакції боротьби за включення до переліку пільгових і нових товарів та послуг.

Хоча на сьогодні підтримується зменшення податкових ставок і розширення бази податку, необхідно врахувати певне застереження. Декілька країн ЄС застосовують низькі ставки ПДВ, наприклад, на продукти харчування та інші товари першої необхідності, однак, досвід свідчить про те, що така диференціація є адміністративно обтяжливою, а соціальна користь від її застосування залишається дискусійним. Тому доцільно зберегти єдину ставку ПДВ на всі товари та послуги імпортного та вітчизняного виробництва, так як це полегшує адміністрування, зменшує стимули до корупції і виступає нейтральним стимулом щодо виробництва. Єдина ставка ПДВ на товари та послуги імпортного й вітчизняного виробництва також є важливою частиною дотримання положень СОТ.

#### Список використаної літератури

1. Державна фіскальна служба України [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/nadhodjennya-podatktiv-i-zboriv>.

**Лучко М.Р.**

доктор економічних наук, професор  
Тернопільський національний економічний університет  
м. Тернопіль, Україна

## **ОНШОР ТА ВНУТРІШНІЙ ОФШОР ЯК СПОСОБИ ТІНЬОВОЇ ЕКОНОМІКИ**

*«Почім опіум для народу?»  
«12 стільців», Ільф І., Петров С.*

Варто визнати, що кількість книг, статей та іншої друкованої продукції по обліку та з оподаткування, що видані в останній час, давно вже перевершила кількість їх потенційних читачів. Більшість громадян, що ознайомилися з ними, зазвичай твердо впевнені у тому, що система оподаткування середнього та малого бізнесу в Україні, є прогресивною та має позитивний ефект на наповнення бюджетів різного рівня. Пропаганда таких ідей масово



використовується як політтехнологія різними партіями та представниками влади. Без неї їм важко віднайти електоральних однодумців.

Для розуміння загальнодержавної проблемності цього питання спочатку звернімося до статистики. Доля малого бізнесу у валовому внутрішньому продукті складає в Україні 15%, Російській федерації 21%, Канаді 27 %, Чеській республіці 35%, Польській республіці 52%, Сполучених штатах Америки 62%, Японії 63%. В Україні ці податкові агенти забезпечують працею 80 % населення (дані «Всесвітній банк», Міністерство економічного розвитку і торгівлі України).

Порівняння статистичних таблиць за 2015 рік Központi Statisztikai Hivatal(Hungary), Štatistický úrad Slovenskej republiky (Slovak Republic), статистичних щорічників Institutul National de Statistica(Romania) і Główny Urząd Statystyczny(Poland), даних про зовнішню торгівлю від Укрстат і Белстат, дали можливість сформувати таблицю 1.

У торгівлі України та п'яти сусідніх країн рівень контрабанди за 2015 рік можна оцінити приблизно в 2 012 842 000 доларів. Для порівняння - загальний товарообіг з цими країнами склав за 2015 рік 11 842 845 300 доларів [1].

У 2016 році в Україні було вироблено продукції, товарів, робіт і послуги на загальну суму з 6,2 трлн грн., з них: 2,3 трлн грн. припало на великі підприємства, 2,6 трлн грн.(41,9%) - на середні і 1,2 трлн грн.( 19,7%) - на малі. При цьому зайнятість працівників свідчить, що частки малого і великого бізнесу приблизно зійшлися: 27,9% і 27,5% відповідно, а найбільшим роботодавцем виступив середній бізнес - 44,6% зайнятих. Проте порівнюючи заробітну плату у малому та великому бізнесі, варто вказати на суттєву різницю. Разом з тим, їх питома вага в загальній кількості зайнятих працівників по країні приблизно збігається. Частка малих підприємств у загальному фонді оплати праці складає 16,2%, а у великого бізнесу - 39,9%. Такий дисбаланс утворився як наслідок того, що значна сума заробітних плат малого бізнесу знаходиться в тіні [2].

Запровадження спрощеної системи оподаткування та Податкового Кодексу України призвели до того, що великі та середні підприємства перебуваючи на загальній системі оподаткування, є платниками усіх податків, у тому числі податку на додану вартість та податку на прибуток. Це свого роду оншор. Рятуючись від нього, окремі суб'єкти господарювання продумують різні схеми оптимізації оподаткування з метою зменшення податкового навантаження на бізнес (цивільно-правові схеми, угоди з нерезидентами тощо).

Таблиця 1

**Частка можливої контрабанди в 2015 році з окремими країнами, %**

Країна	Експорт	Імпорт
Республіка Польща	14,07	42,07
Словацька республіка	13,42	0,03
Угорщина	17,98	17,50
Румунія	11,92	10,05
Республіка Білорусь	9,28	2,68

За даними Міністерства фінансів України вони застосовують такі механізми з оптимізації податкового навантаження:

- 1) заниження ціни реалізації;
- 2) використання "транзитних" підприємств з метою збільшення ціни покупки;



3) придбання сумнівних з точки зору фактичного надання і використання у господарській діяльності послуг (маркетинг, мерчандайзинг, інформаційні, консультативні, юридичні, права використання товарних знаків тощо);

4) залучення чи запозичення ресурсів під завищений процент;

5) проведення попередньої оплати;

6) здійснення нетипового експорту;

7) приріст запасів;

8) продаж товарів через платників єдиного податку;

9) операції з нематеріальними активами;

10) перерахування коштів на "фіктивне" підприємство з подальшим банкрутством останнього і віднесенням заборгованості до складу витрат;

11) проведення свідомо збиткових операцій, які є нетиповими для основної діяльності (в том числі з використанням товарного кредиту).

Включаючи у свої організаційні структури суб'єкти малого бізнесу, вони зменшують при цьому рентабельність власного бізнесу, збільшуючи її у дотичних до них підприємствах. Це призводить до швидкого обігу капіталу, отримання високої прибутковості, наявності готівкових коштів для вільного тіньового обігу. Малий бізнес інституційно закріпив за собою гарні умови фіскального існування - єдиний чи фіксований податок. Це специфічний внутрішній офшор, де ставка оподаткування 4-5% забезпечує максимальну рентабельність діяльності та уможливорює тіньовий готівковий обіг з усіма негативними наслідками. У ньому й реалізується весь контрабандний потік товарів, оскільки спрощена система оподаткування не вимагає обов'язкової наявності бухгалтерських документів про походження товарів. Відтак, в Україні склалася парадоксальна ситуація значного перепаду фіскального тиску у малому та середньому бізнесі, між середнім оншором та внутрішнім малим офшором і як наслідок – тіньова економіка.

Зміна функцій державної фіскальної служби стало потужним кроком до формування здорового податкового клімату в Україні, а відтак інвестиційної привабливості. Разом з тим, на нашу точку зору, в державі з несформованою податковою культурою, ментальним бажаннями населення уникнути сплати податків, зменшувати податкове навантаження, застосування спрощеної системи оподаткування повинно бути направлено на розвиток бізнес-потенціалу, а не на отримання податкових преференцій на великі періоди часу без соціальної відповідальності за ведення підприємницької діяльності. Відтак, спрощена система оподаткування для ведення підприємництва повинна стати мотиватором його інноваційного розвитку, шляхом до постійного піднесення, а не механізмом реалізації незареєстрованого готівкового обігу, продажу товарів контрабандного походження, відпрацюванням схем уникнення оподаткування для великого бізнесу, виходу економіки на транспарентні засади функціонування.

#### Список використаних джерел

1. <https://www.volynnews.com/news/all/skilky-miliardiv-dolariv-ukrayina-vtrachaye-na-kontrabandi> (дата звернення 10.11.2017).
2. <http://minprom.ua/news/238001.html> (дата звернення 10.11.2017).
3. Лучко М.Р. Питання консолідованої фінансової звітності в контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні. Журнал «Фінанси України», №8. 2006р.с. 75-83.



## 5. КОНТРОЛЬ, АУДИТ І АНАЛІЗ: ВИДИ ТА БАГАТОЦІЛЬОВИЙ ХАРАКТЕР В ПРОЦЕСІ СУСПІЛЬНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

**Sikorska Malgorzata**

kanclerz Higher School of Labour Safety Management (WSZOP)  
Katowice, Poland

**Veres Somosi M.**

prof., Dean University of Miskolc  
Miskolc, Hungary

**Pererva Petro**

prof. Higher School of Labour Safety Management (WSZOP)  
Katowice, Poland

### COMPLIANCE AUDIT OF ANTIMONOPOLY LEGISLATION

The term "compliance" today has become synonymous with effective, efficient and ethical management. A growing number of companies use the compliance system for the production and marketing of products. Experience shows that where the compliance system is an integral part of corporate governance, there are real prerequisites for increasing the competitiveness of the enterprise and its products, improving its technical and economic performance, creating a favorable socio-psychological climate.

In modern views on the problems of internal control, various attempts to combine and convert the experience of sociology, political science, jurisprudence and psychology in the economic dimension are becoming increasingly popular. Compliance is undoubtedly one such approach. The central link that connects compliance with other social sciences is the notion of a norm, which is developed, for example, within the framework of law, but specific mechanisms for its implementation are related to economic entities at the micro level. The concept of norm is connected with institutionalism, which is another integrative direction in economic theory. The norm is easily interpreted as an element of the concept of "institution", the development, use and modification of which leads to transactional costs. The training manual presents various approaches to the content and essence of the concept of compliance.

Compliance management is often associated only with monitoring of the media or social networks for negative reviews or publications. In practice, the procedures for evaluating antimonopoly legislation, managing the risk of loss of business reputation are no less, and perhaps even more closely related to the analysis of counterparty credit risks and compliance risks, because require verification of the existence of beneficiaries in lists of sanctions and anti-corruption lists. According to a study conducted by the Economist Intelligence Unit, the risk managers of major European organizations rated reputational threats as the most significant of all possible (see figure), while the most important factors of reputational risk were the speed of information dissemination through international communication channels and the strengthening of regulatory requirements .

Nevertheless, the goal of any antimonopoly compliance program in the final result is to reduce the risk of violation of the antimonopoly law. The Antimonopoly Committee of Ukraine agrees with this approach, which recently declares its intention to develop a standard compliance program. Development of a standard compliance program by the Committee is an absolute plus in advocating compliance with antitrust laws. At the same time, it is important to understand that there



is no universal compliance rule and that each compliance program should be developed taking into account the many factors and specific risks that arise in the process of each individual company's activities.

Antimonopoly compliance is becoming more popular in Ukraine. Compliance with the antimonopoly legislation becomes especially relevant for companies operating in areas that are under the special control of the Antimonopoly Committee of Ukraine, in particular markets for pharmaceuticals, petroleum products, tobacco products, retail, etc. The first step in introducing an antimonopoly compliance program into business ethics The company is aware of the fact that antitrust regulation is relevant to its activities. Due to the increasing publicity of the activities of the Antimonopoly Committee, regular publications on the fines applied, as well as information on ongoing investigations, this step is not difficult for many companies. More and more companies come to the understanding that in addition to potentially high penalties, violation of the antimonopoly legislation entails significant reputational risks, while a well-designed and competently developed compliance program allows the company to more confidently carry out its day-to-day activities and make prompt decisions in conditions of not always unequivocal legislative regulation. Yet it is worth noting that most Ukrainian companies start to think about the need to develop and implement an antimonopoly compliance program only after they have already had experience with the Antimonopoly Committee of Ukraine and have resorted to the help and / or protection of lawyers. In such cases, the development of compliance programs should start with a clean sheet. In representative offices or subsidiaries of large foreign companies, the compliance system, as a rule, is already working at the global level, in which case it must be adapted to national legislation, as well as the potential risks that the company may encounter in its work in Ukraine

Moreover: competently built compliance structure not only protects the enterprise from sanctions by preventing offenses, but also protects it from external encroachments. Unfortunately, too often the opportunities for effective integration of compliance control and enterprise security are not being used properly.

In Ukrainian practice, often with the concept of internal control, the concept of internal audit is identified, which leads to an understanding of these phenomena as identical. At the same time, it must be recognized that internal audit is, albeit an essential, but still a component of the internal control system.

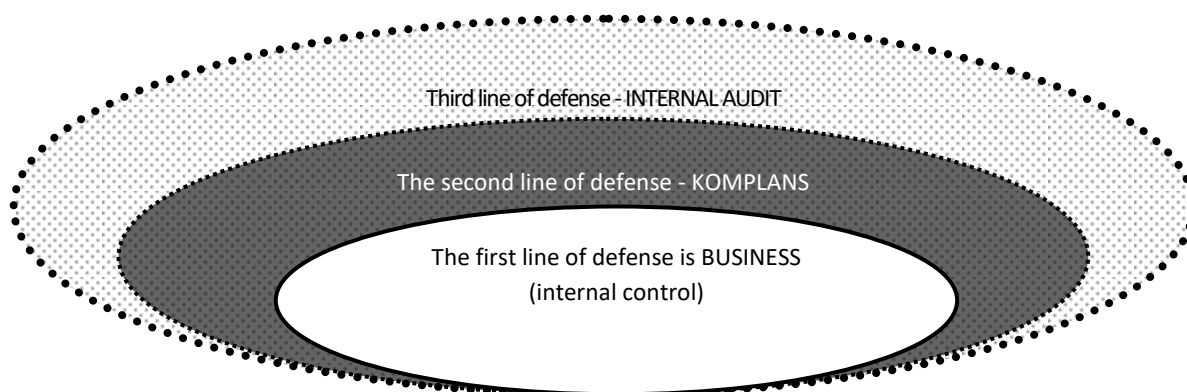
The work on integrating the interaction of the risk management service of the enterprise and its business units that "own" (creating, generating) risks should be conducted on a continuous basis and be sure to be monitored by top management. The most balanced in this respect and one of the optimal strategies for constructing an integrated risk management system is the viewpoint set out in the standards of the Institute of Internal Auditors, according to which the so-called three-level protection model is the most stable and effective [1].

A conceptual diagram of the three levels of protection of an industrial enterprise from compliance risks is presented in Fig.1.

The model of the three lines of protection makes a clear distinction between three separate functions, namely management, risks and control (supervisory functions, such as risk management and compliance) and, in fact, internal audit ("last line protection "). Thus, the model describes the relationship between groups of workers (divisions) of an industrial enterprise:

- A group that carries risks (creates, generates risks) and manages these risks (the first line) are risk owners who manage risk at the operational level;
- The group that oversees (second line). These are controllers that monitor, analyze and monitor risks;
- A group that provides an independent guarantee (third line of protection). They are auditors, providing an independent evaluation of the functioning of the internal control system as a whole.





**Figure 1. Conceptual diagram of three levels of protection**

It should be borne in mind that at the moment, due to undeveloped corporate governance, certain industrial enterprises adhere to this approach, in which each structural unit is oriented only to its direct, strictly limited functionality. In this case, when the model of the three levels of protection is adapted, there will actually be no first line in the form of business units that manage risks at their level. Accordingly, this imbalance will create more work for the second line of defense, while forming serious barriers to the development of a common culture of risk management in the enterprise.

#### Bibliography

1. Козырева Н.А. Как сохранить стоимость бизнеса, «не отказываясь от творчества»: организация системы управления комплаенс-рисками в рамках трех линий защиты / Н.А.Козырева // Сохранение стоимости бизнеса контрольными функциями организации в кризисных условиях. Сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции «Декабрьские дебаты» (1–2 декабря 2015 г. ЭФ МГУ им. М. В. Ломоносова) / Под. ред. В.П.Суйца, А.Г.Тереховой. — М.: Экономический факультет МГУ имени М. В. Ломоносова, 2017. — С.68-78.
2. Перерва П.Г. Комплаенс-программа промышленного предприятия: сущность и задачи / П.Г.Перерва // Вісник Нац. техн. ун-ту "ХПІ" : зб. наук. пр. Сер. : Економічні науки. — Харків : НТУ "ХПІ", 2017. — № 24 (1246). — С. 153-158.
3. Перерва П.Г. Формування кон'юнктури ринку електротехнічної продукції / П.Г.Перерва, Т.О.Кобелева, Н.П.Ткачова // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка» : зб. наук. праць. Сер. : Проблеми економіки та управління. — Львів : Львівська політехніка, 2015. — № 815. — С. 118-125.
4. Перерва П.Г. Моделирование стратегической политики маркетингу конкурентоспособности на засадах бенчмаркінгу / П.Г.Перерва, Н.П.Ткачова // Економічні науки : зб. наук. праць. Сер. : Економіка та менеджмент. — Луцьк : ЛНТУ, 2012. — Вип. 9 (34), ч. 2. — С. 10-23.
5. Науково-методичні підходи до вирішення проблем практичної реалізації механізму комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності / П.Г.Перерва, І.В.Гладенко, А.В.Косенко, М.М.Ткачов // Вестник Нац. техн. ун-та «ХПІ» : зб. науч. тр. Темат. вып. : Технический прогресс и эффективность производства. — Харьков : НТУ «ХПІ», 2008. — № 18. — С. 105-110.
6. Перерва П.Г. Банкротство, санація та реструктуризація підприємства як економічні категорії антикризового управління / П.Г.Перерва, Т.О.Кобелева, В.Л.Товажнянський // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. — Харків : НТУ «ХПІ». — 2015. — № 59 (1168). — С. 148-152.



7. Ткачов М. М. Ринок контрафактної продукції в системі неформальної економіки / М. М. Ткачов // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2013. – № 22 (995). – С. 89-95.
8. Экономика и управление инновационной деятельностью: учебник / Под ред. проф. Перервы П.Г., проф. Вороновского Г.К., проф. Меховича С.А., проф. Погорелова Н.И. – Харьков: НТУ «ХПИ», 2009. – 1203 с.
9. Перерва П.Г. Визначення ефективності використання виробничого потенціалу машинобудівного підприємства / П.Г.Перерва, Н.М.Побережна // Маркетинг і менеджмент інновацій. - 2012. - №2. - С. 191-198.
10. Косенко А.П. Экономическая оценка инновационного потенциала / А.П.Косенко, Д.Коциски, О.И.Маслак, П.Г.Перерва, Д.Сакай.- Монография / Под ред. проф. Перервы П.Г. и проф. Д.Коциски – Харьков-Мишкольц : НТУ „ХПИ”, Мишкольц.техн.ун-т, 2009. – 170 с.
11. Косенко О. П. Комерціалізація інтелектуально-інноваційних технологій [Монографія] / О.П. Косенко. - Х.: «Смугаста типографія», 2015.- 517 с.

**Yury.Y. Karaleu**

PhD in Economics, Associate Professor  
School of Business and Management of Technology of BSU  
Minsk, Republic of Belarus

## **BELARUSIAN INSOLVENCY PERFORMANCE IN 2017**

According to the Supreme Court of Belarus, on January 1, 2017, there were 3,094 cases of bankruptcy (in January 2016 – 2,576), of which 96.6% or 2,988 cases related to the bankruptcy of private enterprises (in January 2016 – 97.3% or 2,506).

In spite of all modern changes in present Belarusian bankruptcy (insolvency) legislation Republic of Belarus stayed only on 69 place in Doing Business 2017 rank (DB Rank) [1].

Table 1 lists the overall ‘Ease of Doing Business’ rank (out of 190 economies) and the rankings by each topic. As we can see, the Belarusian level of ‘Resolving Insolvency’ topic increase on +26 positions. To analyze the efficiency of insolvency frameworks across economies, Doing Business measures for insolvency proceedings of domestic entities: Time; Cost, and Outcome.

The time for creditors to recover loans is recorded in calendar years from the company’s default until the payment of some or all of the money owed to the bank. The cost of proceedings is recorded as a percentage of the value of the debtor’s estate and includes court fees and government levies; fees of insolvency administrators, auctioneers, assessors and lawyers; and all other fees and costs. The outcome for creditors depends on whether the distressed company emerges from the proceedings as a going concern or its assets are sold piecemeal. The rate is recorded as cents on the dollar recouped by secured creditors through reorganization, liquidation or debt collection (foreclosure or receivership) proceedings [3].

Based on the time, cost and outcome of insolvency proceedings the recovery rate is calculated in each economy. So, recovery rate is a function of the time, cost and outcome of insolvency proceedings against a local company. The recovery rate is recorded as cents on the dollar recovered by secured creditors through judicial reorganization, liquidation or debt enforcement (foreclosure or receivership) proceedings. The calculation takes into account the outcome: whether the business emerges from the proceedings as a going concern or the assets are sold piecemeal. Then the costs of the proceedings are deducted (1 cent for each percentage point of the value of the debtor’s estate). Finally, the value lost as a result of the time the money remains tied up in insolvency proceedings is



taken into account, including the loss of value due to depreciation.

Table 1

**Doing Business 2017 data for Belarus**

Topics	DB 2017 Rank	DB 2016 Rank	Change in Rank
Starting a Business	31	30	-1
Dealing with Construction Permits	28	25	-3
Getting Electricity	24	74	+50
Registering Property	5	7	+2
Getting Credit	101	109	+8
Protecting Investors	42	62	+20
Paying Taxes	99	95	-4
Trading Across Borders	30	30	No change
Enforcing Contracts	27	28	+1
Resolving Insolvency	69	95	+26
Total Rank	37	50	+13
Distance to Frontier (DTF) (% points)	74.13	70.89	+3.24

Another the strength of insolvency framework index evaluating the adequacy and integrity of the legal framework applicable to liquidation and reorganization proceedings. Totally, the strength framework index ranges from 0 to 16, with higher values indicating insolvency legislation that is better designed for rehabilitating viable firms and liquidating nonviable ones.

The results of estimation of the Resolving Insolvency level of DB2017 topics including strength of insolvency framework index for Belarus are shown below in Table 2 [3].

Table 2

**Belarus Key Indicators for Each Topic of Resolving Insolvency Benchmarked Against Regional Averages**

Indicator	Belarus	Europe & Central Asia	OECD
Recovery rate (cents on the dollar)	33.1	38.2	73.0
Time (years)	1.5	2.2	1.7
Cost (% of estate)	20.0	13.1	9.1
Outcome (0 as piecemeal sale and 1 as going concern)	0	0	1
Strength of insolvency framework index (0-16)	10.0	9.9	12.1

Each of the five above-mentioned indices of strength of insolvency framework, presented in Table 3 is also a complex index [3].

Then commencement of proceedings index ranges from 0 to 3, with higher values indicating greater access to insolvency proceedings. In Belarus, for example, debtors can initiate liquidation (a score of 0.5) as well as creditors (a score of 0.5). The standard for commencing insolvency proceedings is that the debtor cannot pay its debts as they mature (a score of 1). Adding these numbers gives Belarus a score of 2 out of 3 on the commencement of proceedings index (Table 4) [3].

Table 3

**Strength of insolvency framework index for Belarus**

Indicator	Belarus	Europe & Central Asia	OECD
Strength of insolvency framework index (0-16)	10.0	9.9	12.1
Commencement of proceedings index (0-3)	2.0	2.4	2.8
Management of debtor's assets index (0-6)	5.5	3.9	5.3
Reorganization proceedings index (0-3)	0.5	1.8	1.8
Creditor participation index (0-4)	2.0	1.8	2.2



Table 4

**Commencement of proceedings index for Belarus**

	Answer	Score
Commencement of proceedings index (0-3)		2.0
What procedures are available to a DEBTOR when commencing insolvency proceedings?	(b) Debtor may file for liquidation only	0.5
Does the insolvency framework allow a CREDITOR to file for insolvency of the debtor?	(b) Yes, but a creditor may file for liquidation only	0.5
What basis for commencement of the insolvency proceedings is allowed under the insolvency framework?	(a) Debtor is generally unable to pay its debts as they mature	1.0

So, with a view to strengthen the effectiveness of the national Belarusian insolvency (bankruptcy) practice and regulation and harmonize them with global it is necessary to develop national bankruptcy models and techniques. Nowadays Belarusian practice of predicting insolvency (bankruptcy) is based on ratio analysis. In Belarus a company is recognized as insolvent when both Current Ratio (Current Assets/Current Liabilities, K1) and Working Capital Ratio ((Equity – Long Term Liabilities)/Long Term Assets), K2) are below the defined limit at the end of the reporting period.

Insolvency becomes sustainable and systemic if a company is insolvent over the four quarters prior to the reporting date and the Financial Liabilities to Total Assets Ratio ((Current Liabilities + Long Term Liabilities)/Total of Balance), K3) is not more than 0.85 independently of the type of economic activity [4, p. 44-55]. Thus, the present Belarusian national methodology of bankruptcy estimation is based on solvency ratio analysis of three indicators (K1, K2 and K3), which algorithms are defined by the Regulations No 140/206 of 27 December 2011 approved by the Ministry of Finance of the Republic of Belarus and the Ministry of Economy of the Republic of Belarus (Regulations No 140/206 of 27 December 2011, 2011). In conformity with this approach, the National Committee of Statistics and Analysis calculates annual solvency ratios of the Belarusian enterprises based on the official statistical reports [5, p. 171-173].

Taking into consideration the DB 2017 Rank position of Belarus, real practice of predicting insolvency (bankruptcy) in order to harmonize the national bankruptcy and debt regulation with all-European and global from our point of view the following key tasks should be undertaken:

1. Investigate and implement the Resolving Insolvency methodology of Doing Business report of the World Bank and the International Monetary Fund and prove possible directions for the Republic of Belarus ranking growth;

2. Harmonization of indicators for evaluation of bankruptcy probabilities, as well as their methods of calculation used in the Republic of Belarus and the European Union;

3. Develop national models of evaluation of bankruptcy probabilities on the base of databases of the National Statistical Committee of the Republic of Belarus, the Credit Register of National Bank of the Republic of Belarus, Department on Debt Restructuring and Bankruptcy of the Ministry of Economics of the Republic of Belarus, and also the Unified Data Register of Economic Insolvency (Bankruptcy) [2, p. 115-131];

4. Develop an integrated methodology for assessing the bankruptcy probabilities based on domestic techniques to improve the accuracy and reliability of the forecasts;

5. To amend the current legislation and in particular the national Temporary Guidelines for Developing Financial Recovery Plan to include methodologies for assessing the bankruptcy probabilities as a part of the national debt restructuring regulation.



#### References

1. Ease of Doing Business in Belarus [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/belarus>. Дата доступу: 10.10.2017.
2. Karaleu, Yury Y. “Slice-Of-Life” customization of bankruptcy models: Belarusian experience and future development / Yury Y. Karaleu // Research Papers of Wrocław University of Economics (Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu), issue: 381 / 2015. – p. 552. – P. 115-131.
3. Resolving Insolvency in Belarus [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/belarus#resolving-insolvency>. Дата доступу: 10.10.2017.
4. Королев, Ю.Ю. Гармонизация экономических отношений в сфере регулирования процессов банкротства: белорусский опыт, проблемы и перспективы [Текст] / Ю.Ю. Королев // Финансовые центры в мировой системе = The Financial Centres: Travelling Around the World : материалы Международной научно-практической конференции. 6 сентября – 4 октября 2013 г. / под ред. М.И. Ермиловой. – Москва: ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», 2014. – 216 с. – С. 44-55.
5. Королев, Ю.Ю. Применение индикатора «Разрешение проблем неплатежеспособности предприятий» рейтинга Doing Business для оценки эффективности банкротства [Текст] / Ю.Ю. Королев // Инновационная экономика в условиях глобализации: современные тенденции и перспективы : материалы междунар. науч.-практ. конф., г. Минск, 10–11 апр. 2014 г. [Электронный ресурс] / Междунар. ун-т «МИТСО»; редкол.: Ю.Ю. Королев (гл. ред.) и [др.]. – Минск : Междунар. ун-т «МИТСО», 2014. – 1 электрон. опт. диск. – С. 171-173.

**Арзамасова О. В.**

викладач

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

## **ОКРЕМІ ПИТАННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСУВАННЯ ОСВІТИ ТА НАУКИ**

В українському суспільстві стає пріоритетним усвідомлення того, що освіта та наука – це основа розвитку та прогресу особистості, суспільства, нації та держави, запорука майбутнього України. Одним із головних напрямків, через який реалізується державне управління освітою та наукою, є політика фінансування цих сфер. Адже відповідно до теорії людського капіталу саме інвестиції в освіту і науку дають змогу нарощувати економічний потенціал країни в умовах нової економіки. Законодавчо встановлено, що держава забезпечує бюджетне фінансування на освіту в розмірі, не меншому 10% національного доходу, це становить приблизно 8% валового внутрішнього продукту. Обсяг фінансування науки закріплений на рівні не менше від 1,7% ВВП.

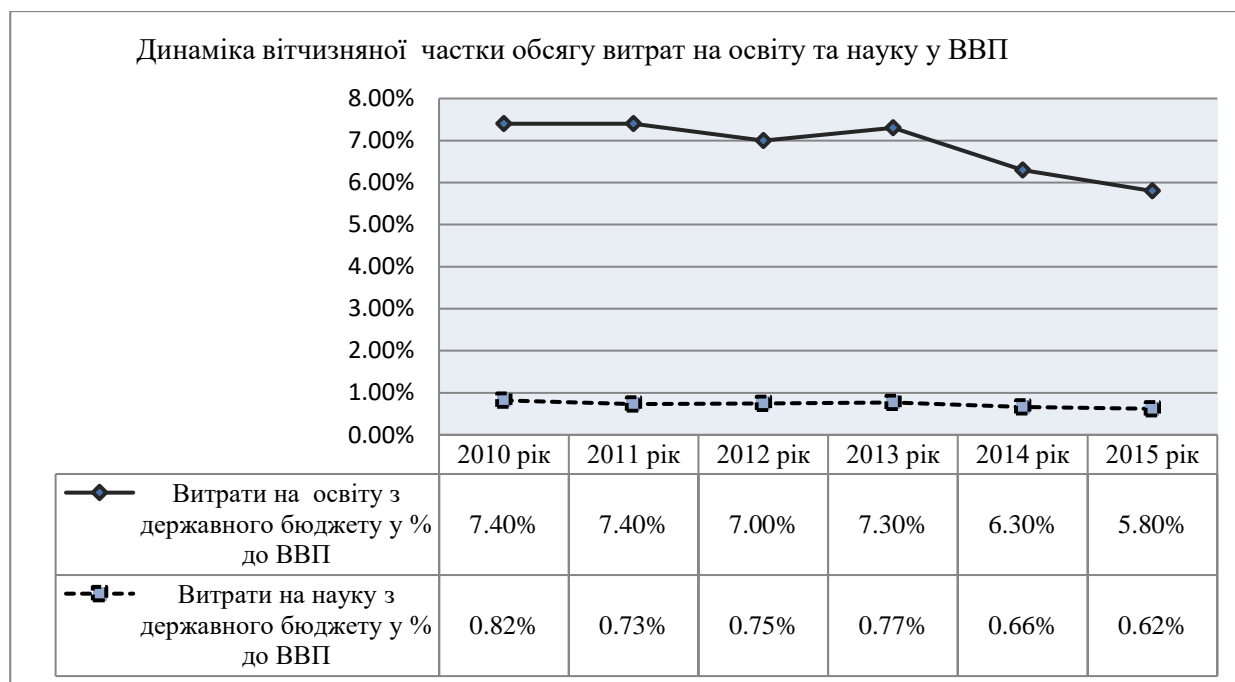
Динаміка фінансування освіти та науки в Україні наведена на рис. 1.

Наведені на рис. 1 дані свідчать, що керівництво країни, всупереч офіційно заявленій державній ідеології, не зараховує науку та освіту до «однієї з найважливіших стратегічних складових соціально-економічного розвитку країни». Згідно із загальноприйнятими міжнародними нормами, рекомендований розмір державних витрат на освіту не має бути меншим 6% ВВП. Як бачимо, в останніх два роки цей показник не відповідає цьому критерію. Видатки державного та місцевого бюджетів на освіту забезпечують лише





існування (покриття базових захищених статей витрат: зарплати, нарахувань на зарплату, плати за енергоносії), а не розвиток освіти.



\* Складено автором за даними міністерства фінансів України [1]

**Рис. 1. Частка обсягу витрат на освіту та науку у ВВП в Україні\***

Дослідження практики державного управління свідчить, що фінансування ВНЗ здійснюється від досягнутого рівня з урахуванням показників минулих років, і основна мета ВНЗ – не зменшити рівень фінансування захищених статей видатків минулих років.

На противагу Україні, сфера освіти в розвинених країнах давно перетворилась на фактор економічного зростання. Але і частка витрат на науку у відсотках від ВВП не повністю відображає рівень її фінансування, оскільки істотно відрізняється вихідний показник для різних країн – величина валового внутрішнього продукту.

Ситуація в Україні погіршується ще й через те, що виділені кошти використовуються нерационально. З результатів проведених Рахунковою палатою аудитів ефективного використання бюджетних коштів на освітню, наукову діяльність та підготовку наукових кадрів за 2010–2014 рр. випливає, що: «...центральні органи виконавчої влади не забезпечують відповідне планування бюджетних коштів на наукову діяльність та її організацію – від формування тематики наукових досліджень до впровадження їх результатів, зокрема не визначаються пріоритети досліджень, не оцінювалася економічна ефективність впроваджених наукових результатів. Центральні органи виконавчої влади не забезпечують належного контролю за законністю та ефективністю використання коштів. Так, через невжиття дієвих заходів результати 153 НДР не впроваджено, 236 НДР призупинено, 175 НДР, що виконувалися упродовж 2010–2014 рр. не мали на меті отримання наукового результату» [2].

Через відсутність прогнозової потреби в наукових кадрах «обсяги державного замовлення на їх підготовку формувалися з можливостей наукових установ. Відсутність зобов'язань щодо працевлаштування випускників аспірантури і докторантури, що навчалися за державним замовленням, призвело до того, що майже четверта частина їх залишилась не працевлаштованими» [2].



Результати аудиту довели, що Міністерство освіти і науки України не забезпечило обґрунтованого панування видатків на методичне забезпечення навчальних закладів. Міністерство не володіє даними про наявність навчально-методичної літератури і потреби в ній безпосередніх користувачів.

Також виявлені значні проблеми у сфері державного замовлення на підготовку фахівців з вищою освітою. Кошти на підготовку таких фахівців фактично планувалися і використовувалися на утримання бюджетної установи. Вартість навчання одного фахівця за державним замовленням на рік вища, ніж підготовка такого фахівця за весь термін навчання на приватній основі, тобто кошти фактично спрямовуються на утримання бюджетної установи, а не на підготовку фахівців. Це зумовлює необхідність перегляду системи фінансування вищих навчальних закладів, запозичення передового світового досвіду в цій сфері.

Проведений аудит показав формальність критеріїв та механізмів розміщення державного замовлення на підготовку фахівців з вищою освітою, формальність середньострокового прогнозу Міністерства економічного розвитку і торгівлі України у потребі фахівців на 2015–2018 рр., невідповідність визначення вартості навчання фахівця за державним замовленням Методиці розрахунку, затвердженій Міністерством фінансів України від 20.05.2013 р. № 346.

Отже, згідно наведених вище даних, можемо стверджувати, що нефективне використання бюджетних коштів в умовах обмежених фінансових ресурсів - це одна з найсуттєвіших проблем України. Звичайно, що це негативно впливає на якість кадрового потенціалу національної економіки, ефективність його використання.

#### Список використаних джерел

1. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) (дата звернення 04.11.2017).
2. Звіт Рахункової палати України про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету на наукову діяльність у сфері освіти від 01.12.2015 № 10-5 URL : [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747828/zvit\\_10-5.pdf?subportal=main](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16747828/zvit_10-5.pdf?subportal=main). (дата звернення 12. 11. 2017).
3. Хаблюк, Оксана. Аудит ефективності використання бюджетних коштів : проблеми та перспективи [Текст] / Оксана Хаблюк, Світлана Яцишин // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 25-26 листоп. 2010 р.] / редкол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, П. Я. Хомин [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – Ч. II. – С. 101-106. Режим доступу : <http://dspace.tneueu.edu.ua/handle/316497/12795>.
4. Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. Випуск 10. – Мукачеве, 2017. – С. 827-831. [Електронний ресурс] Режим доступу: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10\\_ukr/140.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf).



**Глинник Е.П.**

кандидат экономических наук, доцент

Белорусский государственный экономический университет  
г. Минск, Республика Беларусь

## **НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ПРИМЕНЕНИЯ МАРЖИНАЛЬНОГО АНАЛИЗА В САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ И ОЗДОРОВИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Важным механизмом для сохранения и укрепления здоровья граждан является развитие рынка санаторно-курортных и оздоровительных услуг в Республике Беларусь, что определено в Концепции санаторно-курортного лечения и оздоровления населения [1]. Основными экономическими показателями деятельности санаторно-курортных и оздоровительных организаций выступают доходы от реализации санаторно-курортных и оздоровительных услуг, а также соответствующие им расходы, которые отражают финансовый результат и продуктивность произведенных затрат. В этой связи наиболее эффективной для применения в санаторно-курортных и оздоровительных организациях является методика маржинального анализа, которая показывает «...поведение затрат и выручки по отношению к запланированной прибыли, что позволяет управлять затратами и финансовыми результатами, определять наиболее оптимальный объем реализации...» [2] санаторно-курортных услуг, ассортимент предоставляемых комплексных и дополнительных платных услуг.

Принимая во внимание разработанные отечественными и зарубежными учеными (Н.А. Ермаковой [3], О.В. Кауровой [4], Д.А. Панковым [5], Г.В. Савицкой [2] и др.) методики маржинального анализа для организаций промышленности и сферы услуг следует отметить, что их сложно применить в санаторно-курортных и оздоровительных организациях ввиду многообразия видов предоставляемых ими услуг, сезонности и других факторов. Перечисленные проблемы свидетельствуют о необходимости совершенствования методики маржинального анализа применительно к санаторно-курортным и оздоровительным организациям Республики Беларусь.

В процессе маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных и оздоровительных услуг по путевкам целесообразно выполнить определенные взаимосвязанные действия (этапы) в следующем порядке:

- 1) определить и детализировать объекты маржинального анализа, представляющие собой различные виды услуг;
- 2) установить иерархию переменных и условно-постоянных затрат для выявления степени их покрытия;
- 3) определить показатели, позволяющие рассчитать маржу покрытия затрат в соответствии с установленной иерархией структурных подразделений (центров ответственности) в рамках оказываемых ими услуг и в целом по организации;
- 4) рассчитать маржу покрытия затрат, маржинальную рентабельность и величину покрытия затрат на один рубль доходов в разрезе объектов маржинального анализа – видов санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг.

Учитывая специфику деятельности санаторно-курортных и оздоровительных организаций, определим основные объекты маржинального анализа, по которым целесообразно детализировать переменные и условно-постоянные затраты:

- 1) виды санаторно-курортных и оздоровительных услуг (услуги по путевкам на санаторно-курортное лечение и (или) оздоровление, дополнительные медицинские и сервисные услуги);
- 2) выручка (объем) от реализации санаторно-курортных или оздоровительных услуг;
- 3) общая сумма затрат на оказание и реализацию санаторно-курортных или



оздоровительных услуг в целом по организации и в разрезе структурных подразделений (отраслей производства);

4) сумма переменных (прямых и распределяемых косвенных общепроизводственных) затрат на оказание санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг в разрезе структурных подразделений (центров ответственности);

5) сумма условно-постоянных общепроизводственных затрат на оказание санаторно-курортных или оздоровительных услуг в разрезе структурных подразделений (центров ответственности), в той или иной степени участвующих в процессе оказания услуг;

6) сумма условно-постоянных затрат периода (управленческих расходов и расходов на реализацию санаторно-курортных услуг).

Санаторно-курортные и (или) оздоровительные услуги по путевкам предполагают комплекс мероприятий по санаторно-курортному лечению и (или) оздоровлению, питанию, проживанию, организации досуга отдыхающего, выполняемых определенным структурным подразделением – центром ответственности (службой питания, лечебно-диагностическим и хозяйственно-обслуживающим отделами и др.). Для максимально точного определения эффективности деятельности каждого центра ответственности переменные и условно-постоянные затраты группируются в разрезе синтетических и аналитических счетов затрат, что позволяет показать соотношение доходов и затрат за отчетный период по каждому структурному подразделению и виду услуг. Четкое и обоснованное распределение затрат по центрам ответственности дает возможность определить величину используемых в процессе хозяйственной деятельности ресурсов и ее соответствие установленным нормативам расхода в разрезе видов предоставляемых услуг; установить взаимосвязь с результатами деятельности структурных подразделений, участвующих в процессе оказания санаторно-курортных или оздоровительных услуг.

Для объективного проведения маржинального анализа предлагается использовать следующие показатели: маржа покрытия, маржинальная рентабельность, уровень затрат, приходящихся на рубль доходов, которые условно можно разделить на четыре вида.

*Маржа покрытия 1* представляет собой маржинальную прибыль (маржинальный доход), которая определяется как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных или оздоровительных услуг и переменными (прямыми и условно-переменными косвенными) затратами, приходящимися на оказанные услуги. Маржинальный доход используется для расчета порогового объема производства и выручки.

*Маржа покрытия 2* – прибыль, рассчитываемая как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных или оздоровительных услуг и частью условно-постоянных общепроизводственных затрат:

1) отдела эксплуатации инженерных коммуникаций и технологического оборудования по техническому обслуживанию: лифтов, грязелечебниц и т.п.; медицинского и прочего технологического оборудования, основных средств медицинского, спального корпусов, столовой, кухни и т.п.

2) отдела эксплуатации зданий и сооружений для проведения текущего и капитального ремонтов основных средств;

3) по начислению амортизации основных средств лечебно-диагностического и хозяйственно-обслуживающего отделов, службы питания.

*Маржа покрытия 3* – валовая прибыль, которая определяется как разница между выручкой от реализации санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг и себестоимостью реализованных санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг, т.е. суммой переменных и условно-постоянных общепроизводственных затрат.

*Маржа покрытия 4* – прибыль от реализации санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг, которая рассчитывается как разница между валовой прибылью и условно-постоянными затратами периода, т.е. управленческими расходами и расходами на



реализацию услуг.

Более детальную информацию о величине затрат и марже покрытия затрат можно получить путем разделения косвенных условно-постоянных общепроизводственных затрат по степени первичности их возникновения относительно предоставляемых санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг на две группы:

1) затраты структурных подразделений, занимающихся содержанием и техническим обслуживанием оборудования, инвентаря и помещений основного назначения – пищеблока, спального и лечебного корпусов, а также текущим и капитальным ремонтом корпусов;

2) трудовые и материальные затраты по содержанию помещений общего назначения и благоустройству прилегающей территории хозяйственно-обслуживающего отдела, отоплению всех корпусов и электроснабжению прилегающей территории; перевозке пассажиров и доставке грузов работниками транспортного участка; охране территории санаторно-курортной организации и другим затратам.

Условно-постоянные затраты периода представлены расходами, связанными с управлением санаторно-курортной или оздоровительной организацией, и расходами отдела продажи путевок.

Далее необходимо установить состав и сумму каждой группы прямых переменных, условно-переменных и условно-постоянных общепроизводственных затрат, а также условно-постоянных затрат периода. Для определения величины переменных затрат по каждому виду санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг по путевке в разрезе центров затрат рассчитывается неполная себестоимость услуг проживания, санаторно-курортного лечения и (или) оздоровления, питания и досуга, позволяющая определять маржинальный доход (маржинальную прибыль) и рентабельность санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг по путевкам по каждому виду составляющих ее услуг на основе плановых данных или отчетных периодов; уровень затрат в разрезе структурных подразделений, участвующих в процессе оказания услуг.

Предлагаемая методика маржинального анализа доходов и расходов от реализации санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг позволяет детализировать затраты в разрезе структурных подразделений по степени их участия в процессе оказания санаторно-курортных и (или) оздоровительных услуг по путевкам и дополнительных платных медицинских и сервисных услуг; оценить вклад (влияние) каждой группы затрат на формирование финансового результата по текущей деятельности; сравнить полученные результаты за определенные отчетные периоды (месяц, квартал, год) для принятия взвешенных управленческих решений по определению оптимального соотношения затрат и доходов, особенно в межсезонье.

#### Список использованной литературы

1. Концепция санаторно-курортного лечения и оздоровления населения Республики Беларусь [Электронный ресурс] : утв. Советом Министров Респ. Беларусь 04.11.2006 г., № 1478 : по состоянию на 08.05.2015 г. № 394 // Консультант Плюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 376 с.
3. Ермакова, Н.А. Современные методы управленческого анализа и особенность их использования на предприятиях агропромышленного комплекса / Н.А. Ермакова, Я.Р. Сибгатуллина // Экон. анализ : теория и практика. – 2014. – 14 (365). – С. 46–54.
4. Каурова, О.В. Бухгалтерский учет и экономический анализ гостиничного предприятия: учеб. пособие / О.В. Каурова, А.Н. Малолетко, О.С. Юманова. – М. : КНОРУС, 2014. – 264 с.
5. Панков, Д.А. Управленческий учет и анализ: учеб. пособие / Д.А. Панков, Л.В. Пашковская. – Минск : ГИУСТ БГУ, 2011. – 224 с.





Данчевська І. Р.

аспірант

Львівський національний університет ім. Івана Франка  
м. Львів, Україна

## ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ В УМОВАХ ФІНАНСОВОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

Місцеве самоврядування є одним із головних каталізаторів економічного зростання. Головним завданням сьогодні є створення спроможних та ефективних громад, котрі стануть таким каталізатором в Україні. При цьому, важливо забезпечити спроможність громад концентрувати фінанси і спрямовувати їх на проекти регіонального розвитку.

Удосконалення системи державного фінансового контролю за рухом коштів місцевого самоврядування і пошук резервів їх збільшення є надзвичайно важливими проблемами у сучасних умовах спрямованості на децентралізацію державної влади в Україні. Але протягом останніх років, на жаль, спостерігається негативна тенденція до зменшення частки власних надходжень у структурі доходів місцевих бюджетів і, як результат, збільшення обсягів дотацій. Зрозуміло, що недостатність власних стабільних доходів не сприяє підвищенню фінансової самостійності та суттєво обмежує вплив місцевих органів влади на соціально-економічний розвиток територій. Саме тому збільшення джерел наповнення місцевих бюджетів і належний державний фінансовий контроль за формуванням та використанням бюджетних коштів є дуже актуальним завданням, вирішення якого сприятиме як підвищенню рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, так і якісному виконанню покладених на них завдань та функцій.

Державний фінансовий контроль місцевих бюджетів в умовах децентралізації полягає не тільки в комплексній оцінці сфери фінансів, роботи територіальних органів виконавчої влади та місцевого самоврядування щодо їх спроможності забезпечити регіон коштами, а у виявленні додаткових джерел наповнення місцевого бюджету за рахунок прийняття управлінських рішень, що сприятимуть ефективності контролю процесів формування та використання ресурсів місцевих бюджетів.

Поставлена мета зумовила вирішення таких основних завдань:

- проаналізувати доцільність і ефективність проведення фінансової децентралізації на місцевому рівні;
- виділити основні завдання, які мають бути реалізовані задля подальшого впровадження фінансової децентралізації на місцевому рівні в Україні;
- запропонувати напрями роботи, які слід вдосконалити у діяльності органів державного фінансового контролю на місцевому рівні у рамках фінансової децентралізації.

Пріоритетами запроваджених змін визначено розширення прав органів місцевого самоврядування у прийнятті рішень та надання їм повної бюджетної самостійності щодо наповнення своїх бюджетів та здійснення видаткових повноважень. Одночасно передбачено збільшення джерел формування дохідної бази місцевих бюджетів за рахунок передачі окремих доходів з державного бюджету, запровадження нового виду податку – акцизного податку з кінцевих продажів, розширення бази оподаткування податком на нерухомість. Також запроваджено новий механізм бюджетного регулювання – систему тотального збалансування усіх місцевих бюджетів замінено системою горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій залежно від рівня надходжень на одного жителя. При цьому, вирівнювання здійснюється лише по одному податку – на доходи фізичних осіб, решта платежів залишилися в повному розпорядженні місцевих органів влади. Водночас, змінами до Податкового кодексу України, підвищено фіскальну незалежність органів місцевого



самоврядування щодо місцевих податків та зборів, зокрема шляхом надання права самостійного визначення ставок податків та встановлення пільг з їх сплати [1, с. 165].

Відповідно до ст. 8 Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад»:

- ОТГ є правонаступником всього майна, прав та обов'язків територіальних громад, що об'єдналися, з дня набуття повноважень сільською, селищною, міською радою, обраною такою об'єднаною територіальною громадою;

- бюджети територіальних громад, що об'єдналися, виконуються окремо до закінчення бюджетного періоду;

- залишки коштів на кінець бюджетного періоду бюджетів територіальних громад, що об'єдналися, перераховуються до бюджету об'єднаної територіальної громади на підставі платіжних доручень за підписом сільського, селищного, міського голови, обраного об'єднаною територіальною громадою [4].

У місцевій владі вперше з'явився реальний інтерес до локальної боротьби з нелегальним виробництвом та обігом, а також контрабандою підакцизних товарів з метою наповнення власних бюджетів. Відбулося розширення сфери оподаткування майнових податків – зменшення обсягів пільгових площ нерухомого майна, включення нежитлового (комерційного) майна до бази оподаткування та запровадження транспортного податку.

Водночас змінами до Податкового кодексу України підвищено фіскальну незалежність органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків та зборів, зокрема шляхом надання права самостійного визначення ставок податків та встановлення пільг з їх сплати.

Нова система вирівнювання є стимулюючою, оскільки лише 50 % коштів бюджетів-донорів вилучається лише для вирівнювання спроможності інших територій, а не на користь державного бюджету. Нова система вирівнювання дає змогу залишити більшу частину коштів на місцях, а органи місцевого самоврядування стають більш незалежними при прийнятті управлінських рішень.

Проте, ризик недоотримання цих коштів місцевими бюджетами зумовлюватиме розбалансування бюджетів та знизить ефективність суспільних послуг, що фінансуються з місцевих бюджетів. Запроваджено надання цільових субвенцій з державного бюджету для виконання найважливіших державних функцій, а саме: фінансування освіти та охорони здоров'я, а також підвищення ефективності бюджетних коштів та досягнення цільових результатів. Запровадження освітньої та медичної субвенції спрямоване на реформування системи соціальних стандартів та удосконалення механізму визначення фінансових нормативів бюджетної забезпеченості.

На сьогодні всі об'єднані територіальні громади (ОТГ) перебувають на прямих бюджетних відносинах з Державним бюджетом країни, самостійно збирають і розподіляють значну частину податків.

Також існує факт того, що при збільшенні дохідної частини місцевих бюджетів не всі громади спроможні належним чином розпорядитися отриманими на рахунок місцевих бюджетів фінансами. Невчасно проведені тендери, або непідготовлена документація, часто стають на заваді їх освоєнню. Тому, на місцевому рівні, вирішують питання раціонального й ефективного використання коштів місцевих бюджетів. Принциповим є те, що в умовах децентралізації додаткові кошти можна отримувати виключно на конкурсних засадах.

Зацікавленість громад у розвитку – запорука виходу країни з економічної кризи. Тільки зацікавленість місцевих громад створювати робочі місця, залучати інвестиції, впроваджувати реформи й енергоефективні заходи і зменшувати свої витрати надасть можливість зростання економіки.

Задля подальшого впровадження бюджетної децентралізації в Україні необхідно здійснити низку таких завдань, як:



- підтримка процесів об'єднання територіальних громад та підвищення їх спроможності, оскільки об'єднані територіальні громади отримають кращі фінансові умови та можливості для подальшого розвитку;

- передача повноважень на місця з метою оптимізації видатків: необхідно чітко розподілити повноваження та відповідальність на різних рівнях – громад, міста, району, області, зокрема у сфері освіти та охорони здоров'я.

В діяльності органів державного фінансового контролю слід вдосконалити такі напрями роботи:

- ширше впроваджувати ризикорієнтований підхід проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності, що спрямований на організацію фінансового контролю не за всіма об'єктами, а за найбільш ризикованими. При цьому ступінь ризикованості визначається параметром бюджетної репутації та є динамічним і має накопичувальну економічну основу;

- посилення кадрового складу органів фінансового контролю, розроблення навчальних програм та програм сертифікації працівників за міжнародними зразками. Поряд з цим необхідним є підвищення етично-морального рівня та професійної кваліфікації державних службовців, які працюють у бюджетній сфері (в тому числі розширення застосування сучасних методів стимулювання та покарання відповідно до європейської практики, а також реалізація принципу безперервності у навчанні державних службовців);

- важливим фактором забезпечення ефективності внутрішнього фінансового контролю є незалежність експерта. Оцінюючи ефективність використання бюджетних коштів він повинен мати можливість вже на етапі прийняття управлінського рішення вказати на ймовірні фінансові наслідки;

- покращання матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю;

- врегулювання питання належного відшкодування фінансових ресурсів за вчинені фінансові порушення, в тому числі за розтрату державних коштів;

- задля посилення в Україні результативності державного фінансового контролю необхідно активізувати співробітництво з міжнародними спеціалізованими організаціями в цій сфері, запозичуючи й адаптуючи кращі світові напрацювання [5, с. 21].

Отже, ефективність державного фінансового контролю може бути забезпечена, якщо зовнішній та внутрішній контроль будуть своєчасними та об'єктивними, чітко регламентованими, орієнтованими на кінцевий результат, що забезпечить виконання визначених завдань та досягнення цілей соціально-економічного розвитку. Важливе місце при цьому займає формування інституційного забезпечення, встановлення правового статусу інституцій, чітке визначення прав і обов'язків, методів і форм контрольних заходів у сфері управління державним фінансами. На нашу думку, слід базуватися на принципі фінансової децентралізації системи державного фінансового контролю місцевих бюджетів, яка б відповідала сучасним запитам і сприяла стабільному зростанню економіки України та її регіонів. Треба чітко визначити роль і місце держави й органів місцевого самоврядування у цій сфері, зокрема розмежувати компетенції між усіма рівнями влади одночасно, визначивши функціональні повноваження органів державної влади й місцевого самоврядування, у тому числі обласних та районних рад, виключаючи їх дублювання. З огляду на це необхідно визначитися щодо стратегії державного фінансового контролю місцевих бюджетів, етапів її впровадження на середньострокову та довгострокову перспективу.

Список використаних джерел

1. Басанцов І.В. Стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю / І.В. Басанцов // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 1. – С. 164-171.
2. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко /. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: Укр. акад. оригінальних ідей, 2006. – 888 с.



3. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія : підручник /Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
4. Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» від 05. 02. 2015 № 157-VIII.
5. Корень Н.В. Концептуальні засади формування системи державного фінансового контролю в умовах економічних реформ / Н.В. Корень // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 8. – С. 21-25.

**Жукевич С.М.**

кандидат економічних наук, доцент  
Тернопільський національний економічний університет,  
м. Тернопіль, Україна

### **АНАЛІЗ ЗАКУПІВЕЛЬ ТОВАРІВ, РОБІТ І ПОСЛУГ ЗА ДЕРЖАВНІ КОШТИ**

Ринковим механізмом ефективного використання бюджетних коштів виступають державні закупівлі, котрі здійснюються, перш за все, на конкурсній основі. Обсяги коштів з державного бюджету, що витрачаються на придбання товарів, робіт і послуг розпорядниками державних коштів постійно зростає. Цей процес потребує інформаційної підтримки і своєчасного прийняття управлінських рішень, їх аналітичного обґрунтування і забезпечення.

Відтак, інформаційною системою управління є досконала та ефективна організація аналізу державних закупівель, яка забезпечує створення необхідної і достатньої аналітичної інформації для задоволення потреб зацікавлених сторін закупівельного процесу. Якісна організація аналітичного процесу дозволяє забезпечити своєчасність і якість прийняття обґрунтованих управлінських рішень внаслідок взаємопов'язаності, порівнянності та альтернативності її показників, що характеризують процеси державних закупівель.

Система аналізу державних закупівель складається з двох підсистем: організаційно-інформаційної та методичної. Організаційно система аналізу державних закупівель залежить, насамперед від структури установи, її профілю, масштабів діяльності, стану галузі. Вона повинна забезпечувати оптимальний режим формування аналітичної інформації за обумовленими параметрами відповідно до вимог менеджменту та відповідати критеріям плановості і скоординованості аналітичних робіт, достовірності інформації, оперативності, оптимальності, дієвості аналізу, професійної компетенції [1].

Організаційно система аналізу державних закупівель включає наступні блоки:

- аналітичний підрозділ;
- технологію проведення аналізу закупівель;
- організаційну роботу спеціалістів аналітичного підрозділу;
- методичний апарат для здійснення аналізу державних закупівель;
- інформаційні характеристики об'єктів державних закупівель (товари, роботи, послуги).

Організаційні елементи здійснення аналізу закупівель за державні кошти зображені на рис.1 [2; 3].

Об'єктами є кошти на казначейських рахунках, надходження грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також товари та послуги, котрі придбані за бюджетні кошти. Більш складнішою та розгалуженішою є система показників, на основі яких здійснюється оцінка конкурсних пропозицій. Тут враховуються кваліфікаційні дані, співвідношення між ціною та якістю, основні та особливі умови



поставки, строк поставки (виконання), графік платежів та умови розрахунків, функціональні характеристики тощо.



**Рис. 1** Складові елементи організаційної системи аналізу державних закупівель

Методичний апарат аналізу державних закупівель містить економіко-логічні та економіко-математичні методи обробки інформації: розрахунок відносних показників, деталізація, методи регресійно-кореляційного аналізу та визначення показників ефективності державних закупівель.

Підвищення ефективності закупівель за державні кошти завдяки раціоналізації використання бюджетних коштів повинне будуватись на інформації, яка має бути оперативною й адаптованою для управлінського сприйняття та формування аналітичних розрахунків як основи керування закупівельними процесами.

Відтак, позитивним результатом є як показник економічної ефективності закупівель, так і абсолютної економії бюджетних коштів.

Однак, значна отримана економія коштів на закупівлю із запланованими, свідчать про неякісне планування суми витрат на закупівлю, що в свою чергу призводить до необґрунтованого ефекту економії коштів (табл.1).

Таблиця 1

**Розрахунок абсолютної та відносної економії державних коштів в Україні [4]**

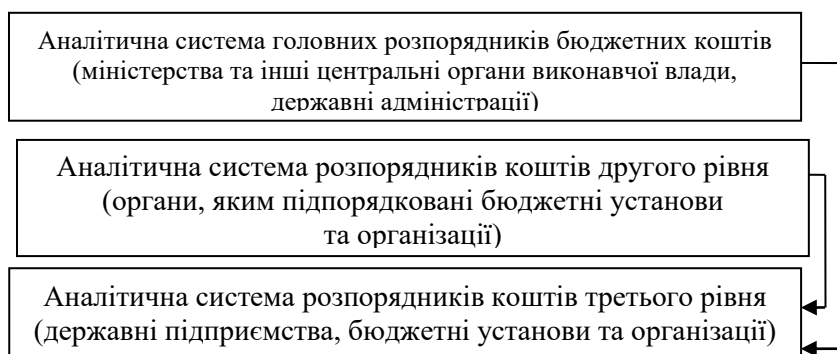
№ з/п	Показники	Роки			
		2012	2013	2014	2015
1	Загальна річна сума державних коштів, передбачених для закупівлі товарів, робіт і послуг, млн.. грн	571583,4	274183,4	179036,9	223564,0
2	Загальна сума коштів за укладеними договорами для закупівель, млн.. грн	428063,5	185467,6	113791,5	152588,1
3	Абсолютна економія, млн.. грн.	143519,9	88715,8	65245,4	70975,9
4	Відносна економія, %	33,52	47,83	57,33	46,51





Як бачимо, економія державних коштів при здійсненні закупівель має динамічний характер. Хоча в абсолютних одиницях в 2012 році економія коштів була найвища, однак у відсотковому вимірі найнижча і становила 33,5%. Найбільша економія коштів була в 2014 році - 57,33%. Це свідчить про те, що при плануванні сум закупівель розпорядники коштів з року в рік не притримуються однієї методики. З 2012 по 2015 рік динаміка економії коштів йде на спад, що свідчить про недостатній рівень економії коштів та про кількість торгів, що не відбулись. На нашу думку, при якісному плануванні видатків на закупівлю, і відповідно потреби в них, темпи приросту економії державних коштів з часом будуть знижуватися, що має свідчити про ефективні управлінські рішення щодо закупівель за державні кошти. Дані показники свідчать про необхідність раціонального використання фінансового забезпечення закупівель за державні кошти.

Досліджуючи організаційну систему аналізу державних закупівель, необхідно розглянути особливості організаційного адміністрування закупівель за державні кошти. Отже, до суб'єктів системи державних закупівель слід віднести органи державної влади, органи місцевого самоврядування, установи і організації, визначені законодавством України, а також підприємства, які беруть участь у процесі державних закупівель товарів і послуг, а саме – розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів, а також фізичних та юридичних осіб, котрі здійснюють діяльність у сфері державних закупівель товарів і послуг. Відповідно до такої структури управління формується система аналітичного забезпечення управління державними закупівлями (рис. 2) [5].



**Рис. 2. Аналітична система управління розпорядників державних коштів в Україні**

Державна казначейська служба України відповідно до завдань, доручених їй, контролює цільове скерування державних коштів на підставі підтверджуючих документів, які надають розпорядники бюджетних коштів. У свою чергу кожен із розпорядників коштів у процесі закупівель виконує певні функції.

Так, головні розпорядники коштів розподіляють їх між розпорядниками коштів нижчого рівня, контролюють використання, витрачають частково на певні централізовані заходи та на власні потреби. Затвердження переліку головних розпорядників коштів державного бюджету здійснюється Кабінетом Міністрів України.

На розпорядників коштів першого рівня покладено розв'язання наступних аналітичних задач: моніторинг практики державних закупівель; організацію та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової і бюджетної звітності у порядку, встановленому законодавством; збирання, опрацювання, аналіз, збереження, захист та використання статистичної інформації щодо державних закупівель; підготовка звітів щодо здійснення замовниками закупівель; перевірка правильності та доцільності складання планів державних закупівель.



До розпорядників коштів другого рівня відносяться органи управління, які підпорядковані головним розпорядникам коштів. До їх складу входять бюджетні установи, підприємства і організації тощо. Одержані від головних розпорядників кошти вони розподіляють між підпорядкованими їм структурами і частково використовують самостійно на власні потреби.

Для виконання ними своїх функціональних обов'язків необхідно передбачити виконання таких аналітичних задач: перевірка правильності та доцільності складання планів державних закупівель; здійснення контролю за дотриманням законодавства щодо закупівель; проведення відбору та оцінки цінних для публічного сектору заявок та пропозицій; аналіз проблем у сфері державних закупівель.

Розпорядниками коштів третього рівня є підприємства, організації, установи, які отримують кошти від розпорядників коштів вищого рівня для безпосередньої закупівлі продукції. У системі державних закупівель через них проходить основна частина товарів та послуг. Кожен розпорядник коштів виступає замовником у тій частині, в якій він їх витрачає для закупівлі продукції. Замовники організують проведення державних закупівель, проводять торги, визначають їх переможців, укладають з ними договори, несуть відповідальність за дотримання конкурсних процедур.

Також на рівні організацій і підприємств можна виділити основні завдання аналізу: аналіз виконання стратегічного (тактичного, оперативного) плану; аналіз якості продукції і послуг; аналіз ступені задоволення запитів споживачів; аналіз ефективності використання інвестицій, основних фондів, оборотного капіталу, матеріальних ресурсів, живої праці; фінансовий аналіз-аудит; аналіз складових витрат; виділення і аналіз ризиків та розробка заходів по їх зниженню; аналіз постачальників, споживачів, посередників.

Отже, система аналізу закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти є інформаційною базою державного регулювання економічних процесів: підвищення дієвості, ефективності та результативності контролю закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти, посилення його взаємоузгодженості та спрямованості до цілей управління державними закупівлями обумовлюють стійку тенденцію до розбудови системи державного фінансового контролю.

#### Список використаних джерел

1. Мельников О. С. Становлення та розвиток системи державних закупівель в Україні / О.С. Мельников // Держава та регіони. – 2011. – № 2. – С. 40–41.
2. Михайлик Р. Р. Державні закупівлі: Науково-практичний коментар до Закону України «Про здійснення державних закупівель» – Т.1. / Р.Р. Михайлик / Вид-во Глобалконсалтинг Україна, 2011. – 320 с.
3. Смотрицкая И. И. Экономика государственных закупок. Монография. – М.: Книжный дом «Либроком». – 2009. – 232 с.
4. [www.ck.ukrstat.gov.ua](http://www.ck.ukrstat.gov.ua) – веб-портал Головного управління статистики у в Україні.
5. Харченко Г. А. Шляхи вдосконалення управління державними закупівлями в Україні / Г.А. Харченко // Держава та регіони. – 2012. – №2. –С.136–139.
6. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016 – 450с.



**Замула І. В.**

доктор економічних наук, професор  
Житомирський державний технологічний університет  
м. Житомир, Україна;

**Осадча Т. С.**

доктор економічних наук, доцент  
Херсонський економічно-правовий інститут  
м. Херсон, Україна

## АНАЛІЗ РЕНТИ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ

Розвиток інформаційного суспільства вимагає оновлення та удосконалення методів управління суб'єктів господарювання, які мають відповідати новим вимогам економічного й соціального життя. Це зумовлює необхідність розвитку методик економічного аналізу діяльності підприємства, як основного інформаційного джерела для управління всіма процесами, що відбуваються на підприємстві. Особлива увага має бути приділена методиці економічного аналізу доходів, витрат і фінансових результатів, що дозволяє оцінити ефективність і конкурентоспроможність підприємства.

У сучасних умовах розвитку економіки рента як один із видів доходу, є джерелом зростання ринкової вартості підприємства, задоволення соціальних потреб суспільства, а також механізмом, що захищає підприємство від загрози банкрутства. Для управління величиною формування, розподілу та використання ренти необхідний глибокий і всебічний її аналіз.

На етапі організації аналізу ренти встановлено ряд етапів, які дозволяють сформувати проекти управлінських рішень на запити заінтересованих осіб зі складу управлінського персоналу підприємства: 1. Аналіз наявності, структури та зміни ренти в часі. 2. Факторний аналіз рентабельності та ефективності ренти. 3. Прогнозування рентабельності та ефективності ренти. Кожен із запропонованих етапів передбачає застосування певних методичних прийомів аналізу та послідовності дій аналітика.

Під час реалізації першого етапу визначається розмір ренти за її видами, частка кожного виду ренти в загальній сумі ренти та її зміну за аналізований період, зміна суми ренти в часі в абсолютному та відносному вираженні. Загальна сума ренти підприємства (РД) формується з сукупності рентних доходів від всіх ресурсів, які здатні її формувати:

$$РД = РДз + РДв + РДг + РДл + РДі + РДф, \quad (1)$$

де РДз – земельна рента, грн.; РДв – водна рента, грн.; РДг – гірнична рента, грн.; РДл – лісова рента, грн.; РДі – інтелектуальна рента, грн.; РДф – фінансова рента, грн.

Горизонтальний і вертикальний аналіз проводиться з урахуванням наведених формул, які характеризують математичну сутність ренти підприємства.

Управління доходами, зокрема рентою, – важлива складова управління ефективністю діяльності суб'єкта господарювання та його стратегічним розвитком. Розмір і структура доходів обумовлюють загальні показники ефективності та результативності діяльності підприємства поточні та перспективні, тому перед управлінським персоналом постає питання необхідності виявлення та управління факторами, які зумовлюють величину отриманих доходів (показник величини отриманої ренти – РД) та їх окупність (рентабельність ренти – Р<sub>рД</sub>). Крім того, про ефективність отриманих доходів необхідно говорити лише після порівняння отриманих доходів з сумами понесених для їх отримання витрат (коефіцієнт ефективності ренти – К<sub>ерД</sub>).

Рентабельність ренти (Р<sub>рД</sub>) запропоновано визначати за такою формулою:



$$P_{RD} = \frac{ЧП}{RD}, \quad (2)$$

де ЧП – чистий прибуток, грн.

Коефіцієнт рентабельності ренти показує, на скільки зміниться чистий прибуток підприємства при зміні його рентного доходу на одиницю. Застосування зазначеного показника при внутрішньому (управлінському) аналізі дозволить управлінському персоналу володіти інформацією щодо впливу ренти (загальної по підприємству або за кожним з рентоутворюючих факторів при застосуванні факторного аналізу) на чистий прибуток підприємства з метою управління результативністю його діяльності.

Рента від певного ресурсу або групи ресурсів за результатами управлінського аналізу може виявитися фактором, який формує найбільшу частку чистого прибутку підприємства, що спричинить необхідність у детальному дослідженні розмірів, структури ренти та джерел її формування для окреслення шляхів оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства.

На другому етапі аналізу, досліджуючи причинно-наслідкові зв'язки в економіці, коли результативна ознака визначається співвідношенням декількох факторних ознак, доцільним є застосування індексного аналізу, що базується на детермінованих мультиплікативних моделях [1, 2].

Із застосуванням прийому розширення факторних систем до показника рентабельність ренти (формула 2) отримано таку факторну модель:

$$P_{RD} = \frac{ЧП}{RD} \times \frac{ЧД}{ЧД} \times \frac{A}{A}, \quad (3)$$

де ЧД – чистий дохід, грн.; А – вартість активів підприємства, грн.

Перетворивши формулу 3, отримаємо такий її вигляд:

$$P_{RD} = \frac{ЧП}{ЧД} \times \frac{A}{RD} \times \frac{ЧД}{A}, \quad (4)$$

де  $\frac{ЧП}{ЧД}$  – рентабельність продажів;  $\frac{A}{RD}$  – ресурсомісткість ренти;  $\frac{ЧД}{A}$  – ефективність використання активів.

Математичне перетворення формули показника рентабельності ренти дозволило розрахувати вплив на нього рентабельності продажів, ресурсомісткості ренти та ефективності використання активів, від яких він прямо залежить.

Для оцінки ефективності отриманих доходів запропоновано розраховувати коефіцієнт ефективності ренти (Керд) за такою формулою:

$$Ke_{RD} = \frac{RD}{B}, \quad (5)$$

де В – витрати, необхідні для отримання ренти, грн.

Запропонований показник характеризує ефективність (віддачу) витрат, здійснених для отримання ренти; або яка сума ренти припадає на одну гривню витрат, необхідних для отримання ренти. Застосування зазначеного показника в управлінському аналізі дозволяє оцінити доцільність залучення в діяльність підприємства певних рентоутворюючих ресурсів з огляду на окупність понесених при цьому витрат.

Із застосуванням прийому розширення факторних систем до коефіцієнта ефективності ренти (формула 5) отримано таку факторну модель:



$$Ke_{PD} = \frac{PD}{B} \times \frac{ЧД}{ЧД} \times \frac{A}{A}, \quad (6)$$

де ЧД – чистий дохід, грн.; А – вартість активів підприємства, грн.

Перетворивши формулу 6 отримаємо наступний її вигляд:

$$Ke_{PD} = \frac{ЧД}{B} \times \frac{A}{ЧД} \times \frac{PD}{A}, \quad (7)$$

де  $\frac{ЧД}{B}$  – коефіцієнт окупності витрат;  $\frac{A}{ЧД}$  – ресурсомісткість чистого доходу;  $\frac{PD}{A}$  –

рентовіддача активів.

Математичне перетворення формули коефіцієнта ефективності ренти дозволило розрахувати вплив на нього коефіцієнта окупності витрат, ресурсомісткості чистого доходу та рентовіддачі активів, від яких він прямо залежить.

Ступінь впливу виділених факторів на результативний показник може бути розрахований методом виявлення ізольованого впливу факторів або методом виявлення взаємопов'язаного впливу факторів.

Метод виявлення ізольованого впливу факторів передбачає визначення впливу кожного з факторів, значення яких фіксується за принципом Ласпейреса на базисному рівні, на результативний показник. Зазначений метод дозволяє виявити синергетичний ефект від взаємодії факторів, управління яким дозволить отримати бажаний рівень результативного показника.

Застосування методу виявлення взаємопов'язаного впливу факторів передбачає проведення розрахунків способом ланцюгових підстановок. Встановлено таку черговість зміни факторів:

1. Рентабельність продажів.
2. Ресурсомісткість ренти.
3. Ефективність використання активів.

У процесі апробації наведених методик встановлено, що результати використання ізольованого впливу факторів і взаємопов'язаного впливу факторів на коефіцієнт ефективності ренти та рентабельність ренти не відрізняються. Перевагою застосування методу ізольованого впливу факторів є можливість визначення синергетичного ефекту від взаємодії факторів.

Пропозиції спрямовані на формування можливості управляти синергетичним ефектом від взаємодії факторів з метою отримання бажаного рівня ренти при оперативному та стратегічному управлінні підприємством.

#### Список використаних джерел

1. Янковий О.Г. Детерміновані моделі факторного економічного аналізу. Методологія статистичного забезпечення розвитку регіону : моногр. / за заг. ред. А.З. Підгорного. О.: Атлант, 2012. С. 125-143.
2. Янковой А.Г. Методы усложнения факторной детерминированной модели результативного экономического показателя // Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики: матеріали 2-ої міжнар. наук.-практ. конф. (26-27 вересня 2013 р., м. Одеса). О.: ОНЕУ, 2013. С. 253-255.





**Касич А.О.**

доктор економічних наук, професор  
Київський національний університет технологій та дизайну  
м. Київ, Україна

**Куш К.А.**

магістр

**Циган К.А.**

студентка

Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського  
м. Кременчук, Україна

## **ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОСНОВА АНАЛІЗУ СТІЙКОСТІ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА**

Інтернаціоналізація та глобалізація, які проявляються в уніфікації вимог до продукції та процесів виробництва, призводять й до уніфікації інших внутрішніх підсистем та процесів, в тому числі, облікових, аналітичних, складання звітності.

Питання реформування обліку та адаптації процесів складання фінансової звітності до вимог міжнародного середовища, в тому числі через призму проблем, які виникають, розглядається вченими, зокрема в роботах [1; 3-5]. Серед найбільш складних проблем вказані: збереження процедур складання звітності і за ПСБО, і за МСФЗ; необхідність подальшої адаптації процедур обліку та звітності до міжнародної практики, інші.

Відповідно до поетапної адаптації фінансової звітності повинні відбуватись і зміни у методиках аналізу результатів діяльності підприємства. Саме тому, завданням даного дослідження є визначення напрямів удосконалення методики аналізу результатів діяльності у відповідності зі змінами складу та структури основних фінансових звітів.

В Україні впродовж останніх десятиліть відбувається поетапна адаптація процесів складання фінансової звітності до вимог міжнародного середовища. Вона проявилась в удосконаленні структури та форми подачі інформації. Ще одним важливим напрямом удосконалення стало розширення переліку звітів, які складають українські підприємства. Так, окрім фінансової звітності, складні корпоративні структури складають консолідовані звіти; підприємства, які виходять на фінансові ринки з акціями – звітність зі стійкого розвитку. Найбільш перспективний напрям удосконалення процесу складання звітності є складання нових звітів, в тому числі, звітів зі стійкого розвитку, на чому наголошено у роботі [2]. Це стало відповіддю на:

по-перше, впровадження концепції стійкого розвитку у практику управління, що розширило важливість оприлюднення інформації в тому числі щодо екологічних параметрів діяльності підприємства та його поводження з персоналом;

по-друге, розширення спектру інформації, яка вимагається від підприємств на фондових ринках;

по-третє, виникнення потреби у застосуванні більш широкого кола показників для аналізу, оскільки кризові явища, властиві для глобальної економіки впродовж вже декількох десятиків років вимагають розробки більш ефективних методів прогнозування та планування;

по-четверте, необхідність удосконалення бізнес-моделі підприємства і саме нефінансова звітність забезпечує формування комплексу інформації, необхідної для цього.

Звіт про стійкий розвиток – це документ, у якому представлено інформацію щодо основних економічних результатів діяльності у поєднанні з показниками екологічної та соціальної відповідальності. Для складання цього типу звітності існує два напрями реформування облікових процедур: виокремлення нового напрямку обліку та розширення



традиційних облікових процедур задля фіксації інформації про екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства, які набули особливого значення у сучасних умовах.

Як свідчить зарубіжна практика, ті підприємства, які використовують сучасні методики аналізу, мають більше можливостей для оптимізації своєї діяльності, аніж при використанні самих лише традиційних методів. Проте ці можливості мають місце лише у разі правильного вибору оціночного методу, адаптації його до особливостей діяльності певного підприємства і сприйняття самими працівниками. Загалом вивчення досвіду складання звітів про стійкий розвиток зарубіжними компаніями дозволяє виокремити певні особливості: по-перше, вони містять деталізовану інформацію щодо пояснення бізнес-операцій, зокрема, інформація щодо постачальників, процесу виробництва, кращих зразків продукції, клієнтів тощо; по-друге, комплексну та розширену інформацію містять розділи щодо екологічної та соціальної відповідальності підприємства.

Для українських підприємств ці два напрями є складними для формування та потребують удосконалення організації обліку. Екологічні витрати в сучасних умовах виступають важливим індикатором впровадження сучасних технологій та умовою зниження негативного впливу підприємства на оточуюче середовище. Саме тому, цей аспект аналізу набув значимості та представлений набором показників щодо обсягів споживання води та енергії, здійснення різноманітних викидів, зменшення енергоспоживання тощо. Показники із соціальної відповідальності підприємства, які охоплюють не лише показники витрат на оплату праці, а й витрати на підвищення кваліфікації персоналу, здійснення різноманітних соціальних програм, свідчать про розуміння підприємством значимості інтелектуального капіталу для розвитку. Саме ці два напрями, окрім формальної організації аналізу, потребують облікових процедур, а їх основою має стати активізація цих напрямів діяльності, оскільки на українських підприємствах і соціальні заходи, і заходи зі зниження впливу на навколишнє середовище фінансуються за залишковим принципом. Основними причинами низького рівня запровадження нових методик аналізу у вітчизняну практику є: складність розуміння методики розрахунку сучасних показників; виникнення проблем під час збору первинної інформації (як фінансової, так і нефінансової); неналежний рівень підготовки персоналу, який має займатися розрахунками відповідних показників.

Таким чином, процеси адаптації фінансової звітності до міжнародних вимог визначають необхідність удосконалення існуючих методик аналізу результатів діяльності. Так, складання звітності зі стійкого розвитку визначає необхідність посилення таких напрямів аналізу як аналіз екологічної та соціальної відповідальності. Доповнення аналізу економічних результатів цими напрямками дозволить сформувати бачення комплексної оцінки діяльності підприємства.

#### Список використаної літератури

1. Должанський, А.М. Сучасні вимоги до фінансової звітності виробничих підприємств / А.М. Должанський, Ж.І. Ференс // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.4. – С. 201-216.
2. Єфименко Т.І. Запровадження інтегрованої звітності та реформування бухгалтерського обліку в умовах інтеграції / Т.І. Єфименко // Фінанси України. – 2014. – № 10. – С. 7-23.
3. Касич А.О. Звіт про стійкий розвиток як аналітичний інструмент формування корпоративної соціальної відповідальності / А.О. Касич, Я.Ю. Яковенко // Ефективна економіка. – 2014. – №10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nauka.com>.
4. Касич А.О. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення / А.О. Касич, Я.Ю. Яковенко // Облік і фінанси. – 2013. – № 1. – С.128-132.
5. Циган Р.М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Р.М. Циган, І.В. Кашуба // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – №1(47). – С.145-147.



**Косенко О.П.**

доктор економічних наук, професор  
Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»  
м. Харків, Україна

## **ТЕХНОЛОГІЧНИЙ АУДИТ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

Багато дослідників української економіки стверджують, що вона має істотний науково-технічний та інтелектуальний потенціал, ефективність використання якого надзвичайно низька. Проведений автором аналіз дозволили виявити ряд основних причин такого становища. До основних з них слід віднести:

- недостатній досвід використання в виробничо-підприємницької діяльності інтелектуальних технологій;
- відсутній ринковий попит (потреба) на результати інтелектуальної праці;
- відсутня пропозиція, необхідних ринку інтелектуальних технологій;
- надзвичайно бідна науково-методична база обґрунтування перспектив комерційного використання інтелектуальних технологій в виробничо-підприємницькій діяльності промислових підприємств.

Звертаємо увагу на останню в переліку проблему, яка, як нам представляється, є найбільш важливою. Дійсно, невдача комерційної пропозиції інтелектуальних технологій на ринку може залежати від ринкової потреби, якості пропозиції, можливостей сучасної інфраструктури для його використання і т.д. Разом з тим, все це з'ясується вже після рішення розробника (власника, користувача) виставити на продаж певні інтелектуальні технології. Для цього необхідно мати науково-методичною базу попередньої оцінки ринкових можливостей даної інтелектуальної технології, її комерційних перспектив як для продавця, так і для покупця. Тому завдання розробки методичних положень оцінки рівня комерційного потенціалу об'єктів інтелектуальної власності є надзвичайно важливою і актуальною. За останні два десятиліття в лексикон фахівців, що займаються підтримкою інноваційної діяльності, увійшов термін «технологічний аудит». Були розроблені методики його проведення, застосовні як на рівні регіону, так і на рівні підприємства. Були навіть зроблені спроби автоматизації технологічного аудиту. Розроблена система може використовуватися для визначення ступеня/можливості комерціалізації науково-технічних досягнень, зокрема, об'єктів інтелектуальної власності. На наш погляд, слід розрізняти терміни «технічний аудит» і «технологічний аудит». Під «технічним аудитом» насамперед розуміється оцінка технічного рівня розробки (технології, продукту) підприємства. Під «технологічним аудитом» ми розуміємо аналіз технологій, досвіду, виробів і знань, які є в організації, регіоні і які потенційно можуть бути комерціалізовані. Такий технологічний аудит в наявних наукових публікаціях називається «класичним». Проведення «класичного» технологічного аудиту дозволяє знаходити і комерціалізувати ті можливості, які вже є, що відповідає завданням розвитку економіки України, поставленим на найвищому рівні. Таким чином, технологічний аудит як механізм знаходження потенційних можливостей в даний час є надзвичайно актуальною технологією в світлі вирішення завдань, що стоять перед українською економікою.

Технологічний аудит – це пошук розробок, технологій та об'єктів інтелектуальної власності на підприємствах, їх подальша капіталізація через забезпечення правової охорони та трансферу технологій. Технологічний аудит організації є однією з головних функцій системи комерціалізації наукових досліджень. Технологічний аудит – це перевірка технологічних методів, прийомів і процедур, які використовуються організацією з метою оцінки їх продуктивності і ефективності. Технологічний аудит – це оцінка комерційного



потенціалу і перспектив комерціалізації науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, виявлення можливостей комерціалізації знань, розробки рекомендацій щодо поліпшення управління інтелектуальними технологіями і розстановці пріоритетів використання ресурсів для її комерціалізації. В цьому відношенні аудит - складова загального стратегічного планування в організації та є невід'ємною від нього.

Завдання технологічного аудиту – забезпечення відбору, концентрації та оптимізації використання ресурсів підприємств для комерціалізації найбільш перспективних розробок. Технологічний аудит є фільтром, який забезпечує відбір розробок з найбільш комерційним потенціалом і дає можливість оптимізувати витрати на реалізацію проектів.

Питання управління інтелектуальними розробками, особливо останнім часом, під час переходу української економіки до періоду стабілізації макроекономічних показників, грає вирішальну роль у вирішенні проблем управління інноваціями на народногосподарському рівні. Проблемні акценти зміщуються до вирішення питань зростання економіки в цілому і, зокрема, до визначення шляхів, якими слід йти.

Сфера науково-технічної діяльності в нашій країні – одна з найбільш складних з точки зору нормативно-законодавчого забезпечення. На жаль, до цих пір з боку держави не зроблені кроки, необхідні для перетворення науково-технічної діяльності на повноцінну галузь народного господарства. До цих пір не розроблені чіткі механізми по залученню і використанню результатів науково-технічної діяльності, тобто об'єктів інтелектуальної власності (ОІВ) в господарській оборот. Адже саме держава зобов'язана звернути особливу увагу на науково-технічну діяльність і створити нормативно-правове поле, сприяюче комерціалізації результатів наукових досліджень і розробок.

Дослідження існуючого положення в даній сфері діяльності дозволило автору виділити основні проблеми в області комерціалізації інтелектуальних технологій, які гальмують процеси формування і реалізації науково-технічного продукту та полягають в наступному:

- а) нормативно-законодавча база формування процесів розробки, трансферу і використання результатів інтелектуальної праці;
- б) науково-методичні основи вартісної оцінки інтелектуальних технологій;
- в) організаційний механізм комерціалізації інтелектуальних технологій на промислових підприємствах і в наукових організаціях;
- г) проблема кадрового забезпечення ефективної реалізації процесів комерціалізації.

Перераховані проблеми не зменшують значущість й інших, зв'язаних, наприклад, з фінансуванням, створенням необхідної інфраструктури, ринковою затребуваністю науково-технічних розробок тощо. Проте парадокс ситуації, що склалася, з якою стикається немало фірм, полягає в тому, що навіть при подоланні фінансової проблеми і наявної ринкової потреби на інтелектуальні технології їх комерціалізація не просувається. Підприємства в основному йдуть по уторованому шляху: інвестиції – виробництво продукції на основі розробленої технології, тобто сама інтелектуальна технологія як комерційний продукт як би випадає з цього ланцюжка. А інтелектуальних технологій як інтелектуального продукту від будь-якого іншого полягає в тому, що інтелектуальні технології – це перш за все інтелектуальний результат, тобто результат неупредметненої праці. Тому головну особливість наукового продукту представляє така його характеристика, як право власності.

Дослідження в області макроекономіки дозволяють знаходити відповіді на поставлені питання, бо саме макроекономіка займається обґрунтуванням методів і механізмів організації державного регулювання інноваційної політики, яка включає не лише законодавчу основу і нормативно-правову базу, але також і механізми управління, методи і інструменти, за допомогою яких здійснюється державна інноваційна політика.

У науковому співтоваристві говорити і рухатися в цьому напрямі з середини 90-х, але значних «проривних» результатів на рівні країни і загальному фоні економіки поки не отримано. Є значні результати на рівні окремих регіонів причому не тих, де розвинена



сировинна економіка, а тих, де, по-перше, розвинений науково-освітній комплекс, по-друге, є політична воля керівництва регіону на розвиток інноваційної діяльності. Необхідні чіткі орієнтири – чому використання інноваційних розробок, побудова інноваційної інфраструктури, створення інноваційного «духу» принесе значно більшу корисність, чим продовження нарощування доходів за рахунок експлуатації природних ресурсів. Необхідні відповіді на питання: якими шляхами можна досягти інноваційного буму? Як мінімізувати витрати, отримуючи при цьому максимальні вигоди? Апріорі саме від наукового співтовариства очікується те, що привнесло найбільш вкладу у вирішення цих конкретних проблем, з одного боку, і у вирішення проблеми організації державного регулювання інноваційної політики в цілому – з іншою. Тобто необхідний двосторонній зустрічний розвиток інноваційного простору: з боку держави – забезпечення правил гри: розробка інноваційної політики і механізмів її реалізації, організація інститутів, що підтримують інноваційну активність; з боку суб'єктів економічної діяльності – зацікавленість в розвитку інноваційної активності, а також використанні механізмів і інструментів її реалізовують.

На наш погляд, дуже перспективним напрямом підвищення ефективності і результативності процесів комерціалізації інтелектуальних розробок на промислових підприємствах є використання технологічного аудиту. Розробка механізму управління інноваціями на основі технологічного аудиту є надзвичайно актуальною темою для наукового дослідження, відображає реалії сучасного, узгоджується з цілями економічного розвитку України і завданнями, що стоять перед підприємствами і організаціями, що мають досягнення в інтелектуальній сфері.

#### Список використаних джерел

1. Экономика и управление инновационной деятельностью: учебник / Под ред. проф. Перервы П.Г., проф. Вороновского Г.К., проф. Меховича С.А., проф. Погорелова Н.И. – Харьков: НТУ «ХПИ», 2009. – 1203 с.
2. Перерва П.Г. Банкротство, санація та реструктуризація підприємства як економічні категорії антикризового управління / П.Г.Перерва, Т.О.Кобелева, В.Л.Товажнянський // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2015. – № 59 (1168). – С. 148-152.
3. Науково-методичні підходи до вирішення проблем практичної реалізації механізму комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності / П.Г. Перерва, І.В.Гладенко, А.В.Косенко, М.М.Ткачов // Вестник Нац. техн. ун-та «ХПІ» : зб. науч. тр. Темат. вып. : Технический прогресс и эффективность производства. – Харьков : НТУ «ХПИ», 2008. – № 18. – С. 105-110.
4. Перерва П.Г. Формування кон'юнктури ринку електротехнічної продукції / П.Г.Перерва, Т.О.Кобелева, Н.П.Ткачова // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка» : зб. наук. праць. Сер. : Проблеми економіки та управління. – Львів : Львівська політехніка, 2015. – № 815. – С. 118-125.
5. Ткачов М. М. Ринок контрафактної продукції в системі неформальної економіки / М. М. Ткачов // Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ» : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПІ». – 2013. – № 22 (995). – С. 89-95.
6. Перерва П. Г. Модельовання стратегічної політики маркетингу конкурентоспроможності на засадах бенчмаркінгу / П.Г.Перерва, Н.П.Ткачова // Економічні науки : зб. наук. праць. Сер. : Економіка та менеджмент. – Луцьк : ЛНТУ, 2012. – Вип. 9 (34), ч. 2. – С. 10-23.
7. Косенко О. П. Комерціалізація інтелектуально-інноваційних технологій [Монографія] / О.П. Косенко. – Х.: «Смугаста типографія», 2015. – 517 с.
8. Перерва П. Г. Маркетинг на промисловому підприємстві. – М.: НПО «Реклама, информация, маркетинг», 1991. – 80 с.





9. Косенко А. П. Экономическая оценка инновационного потенциала / А.П. Косенко, Д. Коциски, О.И. Маслак, П.Г. Перерва, Д. Сакай. – Монография / Под ред. проф. Перервы П.Г. и проф. Д.Коциски – Харьков-Мишкольц : НТУ „ХПИ”, Мишкольц,техн.ун-т, 2009. – 170 с.
10. Перерва П. Г. Управление ассортиментом продукции / П.Г.Перерва. – М.: НПО «Реклама, информация, маркетинг», 1991. – 80 с.
11. Перерва П. Г. Управление сбытом промышленной продукции в системе маркетинга. – М.: НПО «Реклама, информация, маркетинг», 1991. – 93 с.
12. Перерва П. Г. Исследование рынка промышленной продукции / П.Г.Перерва. – М.: НПО «Реклама, информация, маркетинг», 1991. – 96 с.
13. Перерва, П. Г. Визначення ефективності використання виробничого потенціалу машинобудівного підприємства / П.Г.Перерва, Н.М.Побережна // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2012. – №2. – С. 191-198.

**Лемеш В.Н.**

кандидат економічних наук, доцент

УО «Белорусский государственный экономический университет»

г. Минск, Республика Беларусь

## **НАЦИОНАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

В последнее время в республике складывались не лучшие времена в аудиторской деятельности: уменьшилось число аудиторов и аудиторских организаций. До принятия нового закона Республики Беларусь от 12.07.2013 №57-3 «Об аудиторской деятельности» в республике число аттестованных аудиторов росло, а начиная с 2015 года – стало снижаться, причем за 2016 год значительно. Аналогичная тенденция наблюдается в отношении аудиторских организаций: за последних пять лет их численность сократилась со 141 до 82. Одной из причин такого положения дел стало соблюдение требования об увеличении числа штатных аттестованных аудиторов с 3 до 5 [4].

В связи с этим активизирована работа в области регулирования аудиторской деятельности соответствующими органами и лицами<sup>7</sup>. Так, только в этом году были приняты Декрет № 1 [1], Постановление № 500 [6], Постановление № 18 [5], Постановление № 21 [2], Постановление № 22 [7].

Проанализируем основные изменения, внесенные указанными документами.

Декретом № 2 внесены изменения и дополнения в Декрет Президента Республики Беларусь от 16.01.2009 № 1 (далее – Декрет № 1). Согласно п. 2.8. Декрета № 1 с учетом внесенных дополнений, при оказании аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, услуг по независимой оценке деятельности юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) при их ликвидации (прекращении деятельности) в соответствии с частью первой подпункта 3.1 пункта 3 Положения о ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом № 1, на основании договора оказания аудиторских

<sup>7</sup> Для справки: в соответствии со ст. 5 Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 №57-3 «Об аудиторской деятельности» государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь.



услуг должны быть проверены правильность исчисления, своевременность и полнота уплаты налогов, сборов (пошлин), других обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты которых возложен на налоговые органы, наличие (отсутствие) у юридического лица (индивидуального предпринимателя) непрекращенных обязательств перед таможенными органами, исполнение обязанностей по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также установлен факт привлечения индивидуальным предпринимателем физических лиц по трудовым и (или) гражданско-правовым договорам.

Требования к оказанию услуг, указанных в части первой подпункта 2.8 Декрета № 1, и порядок их оказания устанавливаются Советом Министров Республики Беларусь. Постановлением № 500 утверждено Положение о порядке оказания аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, услуг по независимой оценке деятельности юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) при их ликвидации (прекращении деятельности) (далее - Положение № 500). Положением № 500 определен порядок оказания аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем услуг по независимой оценке деятельности юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) при их ликвидации (прекращении деятельности) в соответствии с частью первой подпункта 3.1 пункта 3 Положения о ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования, утвержденного Декретом № 1 (далее – услуги по независимой оценке), а также требования к оказанию таких услуг.

Принятые документы расширяют спектр аудиторских услуг и позволяют снизить влияние сезонности в работе аудиторов, что должно сказаться на объеме и структуре выручки аудиторских организаций и аудиторов индивидуальных предпринимателей.

В соответствии с п. 2 Положения оказывать услуги по независимой оценке вправе заключившие договор страхования гражданской ответственности за причинение вреда в связи с осуществлением профессиональной деятельности:

- аудиторские организации, имеющие в штате аудиторов со стажем работы не менее трех лет;
- аудиторы – индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность не менее трех лет.

Перечень таких аудиторских организаций, аудиторов – индивидуальных предпринимателей формируется согласно представленной ими информации и размещается на официальном сайте Министерства финансов Республики Беларусь ([http://www.minfin.gov.by/ru/auditor\\_activities/scroll\\_audit\\_org/](http://www.minfin.gov.by/ru/auditor_activities/scroll_audit_org/)).

Несмотря на проведение аудиторской проверки, контролирурующие органы самостоятельно проводят проверку:

– в случаях, установленных таможенным законодательством Евразийского экономического союза. В частности, п. 4 ст. 132 ТМК ТС [3] определены основания для назначения внеплановых выездных таможенных проверок;

– если имеется информация, не соответствующая данным, содержащимся в аудиторском заключении и (или) отчете, которая может оказать влияние на исполнение проверяемым юридическим лицом (индивидуальным предпринимателем) обязательств;

– если в аудиторском заключении и (или) отчете по результатам оказания услуг по независимой оценке указаны выявленные нарушения и в течение 30 рабочих дней со дня представления в регистрирующий орган заявления о ликвидации (прекращении деятельности индивидуального предпринимателя) данные нарушения не устранены и не внесены соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, учет



предпринимательской деятельности, учет доходов и расходов, применяемый при упрощенной системе налогообложения, и (или) налоговые декларации (расчеты);

– если в аудиторском заключении и (или) отчете по результатам оказания услуг по независимой оценке содержится информация о совершении проверяемым юридическим лицом (индивидуальным предпринимателем) сделок с коммерческими организациями и индивидуальными предпринимателями, включенными в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере;

– если услуги по независимой оценке оказаны аудиторской организацией, аудитором – индивидуальным предпринимателем, не соответствующими установленным требованиям (п. 2 постановления).

Следует особо подчеркнуть, что в Программе квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора, утвержденной приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 21.03.2012 № 75 отсутствуют вопросы по таможенным аспектам. В связи с этим представляется целесообразным включить в данный документ соответствующие вопросы, а также предусмотреть их в программах повышения квалификации аудиторов. Этот аспект весьма актуален поскольку, когда ТМК ТС утратит силу, а новый Таможенный кодекс Евразийского экономического союза придет ему на смену, это будет вызывать определенные затруднения у аудиторов.

Постановлением № 21 изложена в новой редакции форма аудиторского заключения о финансовом состоянии инвестора, что позволило сделать еще один шаг по приведению нормативных правовых актов в области аудиторской деятельности в соответствие с требованиями времени и других нормативных правовых актов, что несомненно повлияет на качество рабочей документации аудиторов.

Постановлением № 18 утверждены новые национальные правила аудиторской деятельности (далее – НПАД) «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», которые максимально приближены к группе МСА «Выводы и составление заключений по итогам аудита» МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении», МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», МСА 706 «Разделы «Важные обстоятельства» и «Прочие сведения» в аудиторском заключении», МСА 710 «Сравнительная информация – сопоставимые показатели и сравнительная финансовая отчетность», МСА 720 «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации в документах, содержащих проаудированную финансовую отчетность». Можно утверждать, что сделан еще один значительный шаг по сближению НПАД и МСА. Однако предстоит еще значительная работа по приведению терминологии, используемой в НПАД, к единообразию.

#### Список использованных источников

1. Декрет Президента Республики Беларусь от 28.02.2017 № 2 «Об изменении Декрета Президента Республики Беларусь».
2. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 27.07.2017 № 21 «Об изменении постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2005 г. № 85 и признании утратившим силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь».
3. Договор о Таможенном кодексе таможенного союза (подписан в г. Минске 27.11.2009).
4. Лемеш В.Н. Аудит в Республике Беларусь: состояние и перспективы развития. Развитие системы бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: інтегрований ракурс проблем :



колективна монографія / під заг. ред. проф. Ф.Ф.Бутинця – Житомир. ПП «Рута» - 2017. – 400 с.

5. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 28.06.2017 № 18 «Об утверждении национальных правил аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь».
6. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.07.2017 № 500 «О некоторых вопросах оказания аудиторами услуг по независимой оценке деятельности юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) при их ликвидации (прекращении деятельности)».
7. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 01.08.2017 № 22 «Об установлении формы аудиторского заключения по результатам оказания услуг по независимой оценке деятельности юридического лица (индивидуального предпринимателя) при его ликвидации (прекращении деятельности) и утверждении Инструкции о требованиях, предъявляемых к форме и содержанию отчета по результатам оказания услуг по независимой оценке деятельности юридического лица (индивидуального предпринимателя) при его ликвидации (прекращении деятельности)».

**Моценський С. Г.**

аспірант

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

м. Київ, Україна

## **КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ БУХГАЛТЕРСЬКОГО БАЛАНСУ ЕКОНОМІЧНИХ СУБ'ЄКТІВ**

Суб'єкти господарювання проводять компаративний (порівняльний) аналіз фінансової звітності на основі аналізу балансів, звітів про фінансові результати, звітів про рух грошових коштів від періоду до періоду. Це зазвичай включає в себе розгляд змін окремих залишків по статтях з року в рік або на багаторічній основі. Тренд є найважливішою інформацією, що генерується внаслідок компаративного аналізу фінансової звітності. Порівняння звітів за декілька періодів дає змогу виявити напрямок, швидкість та розмір тренду (тенденції). Порівняльний аналіз також дозволяє порівняти тренд в пов'язаних з ним елементах. Наприклад, з року в рік дохід від реалізації зростає на 10%, але це супроводжується збільшенням витрат на збут на 20%, отже цей факт потребує додаткового дослідження і пояснення. Подібним чином, якщо відбувається зростання дебіторської заборгованості на 15% разом зі збільшенням доходу від реалізації тільки на 5%, це також потребує дослідження. В обох ситуаціях, потрібно шукати причини невідповідності окремих фінансових співвідношень.

Компаративний аналіз бухгалтерського балансу є горизонтальним аналізом, що проводиться зліва направо (або справа на ліво), коли здійснюється постатейне порівняння статей звіту. Зазвичай, компаративний аналіз бухгалтерського балансу використовує суми на кінець та початок звітної періоду, а також середню суму (медіану) за період. Порівняння річних сум із середньою сумою або медіаною, обчисленою протягом декількох періодів, допомагає віднайти нестандартні відхилення. У праці А.П. Рудановського порівняльний аналіз балансу визначається як метод, що дозволяє розкрити механізм утворення фінансових результатів [1, с.492]. Варто зауважити, що цей висновок вченого, зроблений на початку



двадцятого століття, повністю узгоджується з концепцією збереження фінансового капіталу, наведеної у сучасних Міжнародних стандартах фінансової звітності, згідно якої «прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду» [2]. Доречно додати, що чисті активи згідно міжнародних стандартів фінансової звітності розкриваються у бухгалтерському балансі як власний капітал, тобто як залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Американський дослідник К.Сабраманьям відзначає, що існує два способи компаративного аналізу, що є особливо популярними: аналіз змін з року в рік і трендовий аналіз фінансової звітності [3, р.28-32]. Аналіз змін показників бухгалтерського балансу з року в рік передбачає порівняння через відносно короткі проміжки часу – за два чи три роки та зазвичай здійснюється на основі аналізу змін по індивідуальних рядках з року в рік. Аналіз змін з року в рік для коротких проміжків часу є керованим і зрозумілим. Він має перевагу в тому, що виявляє зміни як в абсолютному вираженні в грошовому вимірнику, так і в процентному відношенні. Зміни показників бухгалтерського балансу як в абсолютному вираженні, так і у відсотках, є корисною інформацією, оскільки різний базис в обчисленні відсоткових змін може привести до значних змін, що є несумісними з їх фактичним значенням. Наприклад, зміна на 50% основної суми у 1000 грошових одиниць, як правило, є менш важливою, ніж та ж відсоткова зміна суми у 100000 грошових одиниць. Якщо прив'язуватись до суми в грошових одиницях, то необхідно пам'ятати про спрогнозовану перспективу і робити обґрунтовані висновки про відносну важливість змін.

Розрахунок змін з року в рік є простим. Все ж, необхідно зазначити декілька правил розрахунку. Коли з'являється від'ємна сума в базовому періоді і додатня в наступному (звітному) періоді (чи навпаки), не можна розрахувати істотну відсоткову зміну. Крім того, коли немає суми для базового періоду, в такому випадку відсоткова зміна також не може бути обчислена. Так само, коли база розрахунку є невеликою, відсоткова зміна може бути обчислена, проте цифри потрібно буде тлумачити з обережністю. Це відбувається тому, що дані можуть сильно відрізнятись лише через те, що була використана мала база для порівняння. Також, коли дані є важливими в базовому періоді і не мають ніякої ваги в звітному періоді, зменшення буде дорівнювати 100%.

Використання аналізу змін з року в рік, що охоплює два або три періоди, іноді є громіздким. Корисним інструментом для довгострокового порівняння є трендовий аналіз. Аналіз даних з використанням аналізу рядів динаміки вимагає вибору базисного періоду для всіх елементів, з заздалегідь обраним номером індексу, що зазвичай приймають за 1. Оскільки базовий період є системою відліку для всіх порівнянь, то краще вибрати рік з урахуванням «нормальних» умов ведення бізнесу. Як і в разі обчислення відсоткових змін з року в рік, певні зміни, такі як, зміна від'ємних сум на додатні суми, не може бути вираженою за допомогою індексів. Аналізуючи тенденції основних показників бухгалтерського балансу, необхідно брати до уваги, що баланс фіксує статус-кво в засобах і зобов'язаннях підприємства на момент його складання; підсумок балансу не відображає реальної „вартісної оцінки” підприємства, оскільки „ціна” підприємства в цілому, як правило, вища сумарної оцінки його активів; інтерпретація балансових показників можлива лише за умови залучення даних про обороти. Для проведення трендового компаративного аналізу бухгалтерського балансу економічних суб'єктів доречно включати у ряди динаміки інформацію про залишки не менше як за п'ять звітних періодів.

Для трендового аналізу рядів динаміки не має потреби аналізувати кожен статтю у бухгалтерському балансі. Проте, необхідно проявляти обережність при використанні трендового аналізу, оскільки зміни можуть бути наслідком впливу макроекономічних або галузевих факторів. Крім того, тлумачення відсоткових змін, включаючи використання результатів трендового аналізу, має бути зроблено з усвідомленням потенційно несумісних





принципів бухгалтерського обліку з плином часу. Також, чим довший період для порівняння, тим більш спотворюючим є ефект зміни цін на готову продукцію. Один із важливих результатів трендового аналізу полягає в його здатності давати глибоке розуміння філософії менеджерів, політики управління підприємством і мотивації. Чим різноманітнішим є середовище, що було в період аналізу, тим краще можна уявити, як менеджери справлялися з несприятливими загрозами і використовували можливості.

Компаративний аналіз бухгалтерського балансу дозволяє оцінити зміни відсоткових співвідношень груп у структурі фінансового звіту про фінансовий стан. Ще на початку двадцятого століття бухгалтер А.К.Рощаховський запропонував аналізувати та інтерпретувати інформацію балансу за допомогою відносних і середніх чисел, при цьому відносні величини зводилися у дві групи: 1) відношення балансових статей одна до одної (вертикальний аналіз); 2) відношення статей активу до кредиторської заборгованості (горизонтальний аналіз) [4, с.99]. Доречно додати, що при компаративному структурному аналізі бухгалтерського балансу загальноприйнято відображати сумарний обсяг активів (або суми власного капіталу та зобов'язань) як 100%. Потім рахунки в межах цих груп виражаються у відсотках відповідно до їх загальної кількості. Ця процедура також називається вертикальним аналізом, що дає відносну оцінку залишків рахунків згори вниз (чи знизу вгору) в загальній сумі звіту.

Структура бухгалтерського балансу підприємства вважається задовільною, коли дотримується прийняте у фінансовому менеджменті так зване "золоте правило ліквідності", згідно з яким активи підприємства мають фінансуватися пасивами такої самої терміновості [5, с.63]. Застосування компаративного аналізу структури бухгалтерського балансу уможливило експрес-тестування економічного суб'єкта на предмет його поточної ліквідності, інформація про яку є дуже корисною для кредиторів. Отже, компаративний аналіз загальної структури бухгалтерського балансу корисний для розуміння її внутрішнього складу.

За допомогою компаративного аналізу бухгалтерського балансу стає можливою діагностика господарської діяльності економічного суб'єкта та знаходження «больових точок» системи управління економічною одиницею. Баланс буде вважатися «здоровим», якщо він відповідає низці таких критеріїв: грошові кошти та їх еквіваленти зростають у кінці періоду по відношенню до початку звітної періоду, швидкість їх зростання більша, ніж рівень інфляції, але не більше, ніж темпи зростання виручки; оборотні активи демонструють позитивну динаміку зростання у рівних умовах по відношенню до темпів зростання необоротних активів та поточних зобов'язань; обсяг та динаміка зростання перманентного капіталу як довгострокового джерела фінансування (визначається як сума довгострокового позикового та власного капіталу) вище відповідних показників по необоротним активам; частина власного капіталу в грошових коштах балансу не повинна перевищувати показник 50%; кредиторська та дебіторська заборгованість повинна відповідати за обсягом одна одній; позитивним показником також є відсутність у балансі непокритих збитків [6, с. 88].

До негативних змін та тенденцій, визначених за допомогою компаративного аналізу бухгалтерського балансу, слід віднести: зменшення валюти балансу в кінці звітної періоду порівняно з початком; скорочення суми нерозподіленого прибутку; скорочення резервного капіталу; зростання грошових коштів на більше ніж 30% від загальної суми оборотних активів; зменшення грошових коштів нижче 10% від загальної суми оборотних активів; зростання дебіторської заборгованості на більше ніж 40% від загальної суми оборотних активів; зменшення виробничих запасів при збільшенні обсягів виручки від реалізації збитків [7, с. 40].

Компаративний аналіз бухгалтерського балансу дозволяє здійснювати своєчасний контроль змін у фінансовому стані суб'єкта господарювання групами впливу для прийняття виправданих рішень. При збільшенні кількості інформаційних запитів різних груп



користувачів фінансової звітності і вдосконаленні інформаційних технологій потребує зміни формат бухгалтерського балансу в бік поглиблення його аналітичних можливостей через додавання нових граф, в яких будуть відображатися результати компаративного аналізу. Такий підхід уможлиблює отримання своєчасної інформації для ідентифікації невідповідності господарських процесів підконтрольного економічного суб'єкту наміченим цілям суспільних груп впливу і дозволяє прийняти адекватне рішення в режимі реального часу як інвесторам і кредиторам у частині надання фінансових ресурсів, так і управлінському персоналу у частині стратегії розвитку економічного суб'єкта.

#### Список використаних джерел

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
2. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] / Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку; Міжнародний документ 929\_009 від 01.09.2010. — Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009)
3. Subramanyam, K. R. Financial statement analysis / K. R. Subramanyam, John J. Wild. — 10th ed. - New York: McGraw-Hill/Irwin, 2009. — 685 p.
4. Роццаховский А.К. Балансы акционерных предприятий / А.К.Роццаховский. — Спб., 1910. — 147 с.
5. Ісай О.В. Аналітичні можливості бухгалтерського балансу / С.В.Калабухова, О.В.Ісай // Незалежний аудитор. — 2015. - №14 (IV). — с.59-72.
6. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник / П.Я.Попович. — Тернопіль : Економічна думка, 2009. — 227 с.
7. Фінансовий аналіз: навч. посібник / Н.Б. Кащенко [та ін.]; Харківський держ. ун-т харч. та торгівлі. — Х., 2017. — 593 с.

**Парасій-Вергуненко І.М.**

доктор економічних наук, професор

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

м. Київ, Україна

## **МАРКЕТИНГОВИЙ АНАЛІЗ КОНКУРЕНТНОГО СЕРЕДОВИЩА ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

В процесі проведення стратегічного маркетингового аналізу ринкових можливостей підприємства, виявлення та аналіз діяльності його основних конкурентів, оцінка його конкурентних позицій та конкурентоспроможності є невід'ємною складовою аналітичних досліджень.

Аналіз розвитку економічних процесів останніх років свідчить, що конкуренція була і залишається ключовим фактором при формуванні стратегій. Конкуренція є об'єктивним економічним законом розвинутого товарного виробництва, дія якого для господарюючих суб'єктів є зовнішньою примусовою силою до підвищення продуктивності праці на своїх підприємствах, збільшення масштабів виробництва, використання НТП, впровадження нових форм організації виробництва. З одного боку, конкуренція є могутнім стимулом розвитку економічних суб'єктів, підвищення якості продукції і тим самим підвищення ефективності роботи підприємств, з іншого — наявність конкурентів та конкурентної боротьби знижують можливості підприємств щодо розширення клієнтської бази, здешевлення своїх ресурсів, унеможлиблює диктат власної цінової політики. Усе це зумовлює стратегічну орієнтацію



вітчизняних компаній на зайняття провідних позицій на конкурентному ринку і підвищення своєї конкурентоспроможності.

Поняття конкуренції багатозначне, тому дати його універсальне визначення досить складно і практично неможливо. Термін «конкуренція» у своєму етимологічному значенні походить від латинського слова «concurrere» й означає «змагатися». За В. Далем, конкуренція означає «суперництво або змагання в торгівлі» [1]. А. Сміт значення цього слова пов'язував із поведінкою індивідуальних продавців і покупців, які змагаються на ринку за вигідніші умови продажу і торгівлі [2, с. 63]. М. Портер під конкуренцію розуміє економічний процес взаємодії, взаємозв'язку та боротьби між працюючими на ринку організаціями з метою забезпечення кращих можливостей для збуту продукції, реалізації послуг, задоволення потреб покупців і одержання максимального прибутку [3, с.34].

Важливим напрямом маркетингового аналізу є дослідження впливу конкурентного середовища на діяльність суб'єктів господарювання, і зокрема, аналіз діяльності конкурентів, в процесі якого визначаються власні можливості з розширення привабливих клієнтських сегментів та формується інформація для розроблення ринкової стратегії успішного господарювання. В процесі маркетингового аналізу конкурентів вирішуються такі завдання:

- визначають основних конкурентів, перелік їх товарів та послуг;
- визначають сильні та слабкі сторони конкурентів;
- вивчать основних споживачів та покупців конкурентів;
- оцінюють ефективність роботи конкурентів та їх ринкові стратегії;
- визначають конкуренту позицію підприємства й його основних конкурентів;
- досліджують ставлення споживачів до продукції конкурентів;
- визначають шляхи нейтралізації основних переваг конкурентів та можливості врахування слабких сторін діяльності конкурентів для покращення власних конкурентних позицій.

Аналіз конкурентів потрібен для розроблення стратегії максимальної нейтралізації сильних сторін конкурентів; концентрації зусиль на тих видах продукції та послуг, де підприємство має порівняно сильні стратегічні позиції; визначення сильних та слабких сторін свого підприємства відносно найближчих конкурентів та обґрунтування відповідного плану заходів щодо посилення своїх конкурентних позицій; визначення найбільш перспективних споживачів та клієнтів, розроблення механізмів і стратегій їх залучення на основі реклами своїх сильних сторін порівняно з конкурентами.

Основними аспектами аналітичного дослідження впливу конкурентного середовища на функціонування підприємства є: оцінка концентрації ринку; визначення основних конкурентів; з'ясування потенційних та фактичних загроз, що обумовлені діяльністю конкурентів. Основні інструменти впливу конкурентного середовища на умови діяльності суб'єктів господарювання наведено в табл. 1.

Процес аналізу підприємств-конкурентів пропонуємо здійснювати в кілька етапів, найважливішими з яких є такі:

- групування підприємств-конкурентів у стратегічні групи задля оцінювання інтенсивності конкуренції та потенціалу головних конкурентів;
- оцінювання конкурентної позиції підприємства на ринку у відповідній групі підприємств-конкурентів;
- визначення прямих реальних та потенційних конкурентів;
- визначення джерел інформації про конкурентів та їх стратегії;
- розроблення системи показників, що відбивають стратегію підприємств-конкурентів та їх фінансовий стан;
- аналітична інтерпретація отриманої аналітичної інформації;



- визначення сильних та слабких сторін свого підприємства та підприємств-конкурентів на основі SWOT-аналізу та бенчмаркінгу;  
розроблення заходів щодо послаблення конкурентного впливу підприємств-конкурентів.

Таблиця 1

**Вплив конкурентного середовища на умови діяльності підприємства**

Інструмент впливу	Характеристика
Суперництво між існуючими конкурентними системами	Рівень і динаміка ринкових позицій підприємств-конкурентів, їх кількість, умови та інструменти конкурентної боротьби
Конкурентні загрози з боку товарів-субститутів	Прихильність покупців та споживачів, рівень додаткових витрат на зміну продукту споживання, еластичність попиту, співвідношення потенційного прибутку та рівня цін на товари-субститути
Можливість появи нових конкурентів	Рівень вхідних бар'єрів для проникнення нових конкурентів на ринок, стратегічне ставлення існуючих компаній до нових конкурентів
Конкурентний вплив з боку клієнтів	Рівень економічного потенціалу клієнтів, кількість та умови конкуренції з боку споживачів та покупців, співвідношення кількості та особливостей клієнтів — споживачів і постачальників фінансових ресурсів

Важливим етапом аналізу конкурентів є визначення конкурентної позиції підприємства. У процесі проведення аналізу конкурентів необхідно виділити три групи ключових суперників, які здійснюють або ймовірно здійснюватимуть суттєвий вплив на можливість реалізації власної стратегії підприємства. При цьому доцільно виділяти такі групи конкурентів:

- існуючі прямі конкуренти, до яких відносять підприємств-конкурентів з високими темпами зростання основних показників ефективності та значною часткою ринку;
- потенційні конкуренти в особі нових підприємств, які розширюють свій географічний сегмент ринку;
- потенційні «новаки» на ринку.

Наступним етапом аналізу конкурентів є збір необхідної інформації щодо діяльності підприємств-конкурентів та їх стратегічних планів. Інформацію про конкурентів пропонуємо згрупувати в такі змістовні блоки: загальна інформація про конкурентів; їх конкурентна позиція та конкурентоспроможність; характер, методи та напрями стратегічного управління; інформація про персонал; фінансова інформація; інформація про операційну та маркетингову діяльність; інформація про клієнтську базу. В межах кожного інформаційного блоку має бути розроблена система аналітичних показників, які підлягають ретельному вивченню на основі бенчмаркінгу.

Найважливішим аспектом аналітичного дослідження конкурентів є аналіз їх стратегій та стратегічних можливостей порівняно з можливостями свого підприємства. Стратегія основних конкурентів аналізується для оцінювання сильних та слабких сторін з метою визначення стратегічних альтернатив підприємства та обґрунтування найбільш ймовірних контрдій конкурентів на тактичні маневри підприємства. Більшість великих компаній є багатофункціональними організаціями, тому аналіз стратегії конкурента має проводитися в кількох розрізах:

- у функціональному аспекті;
- за підрозділами;
- по підприємству загалом.



Аналіз конкурентів у функціональному аспекті дає змогу дослідити функціональні стратегії своїх конкурентів, який проводиться за трьома напрямками: аналіз маркетингової стратегії; аналіз операційної стратегії; аналіз фінансової стратегії.

Основними напрямками аналітичного дослідження стратегій підприємства-конкурента в цілому мають бути:

- визначення стратегічних цілей підприємства-конкурента;
- оцінювання перспективи поліпшення та розширення діяльності конкурента;
- аналіз сильних та слабких сторін діяльності конкурента на основі SWOT-аналізу;
- оцінювання професійної майстерності керівництва підприємства, його здатності пристосовуватися до змін ринкових умов;
- аналіз ефективності менеджменту вищого керівництва на основі показників прибутковості та результативності стратегічної політики;
- дослідження іміджу підприємства та ставлення різних категорій покупців та споживачів до нього;
- аналіз партнерських відносин підприємства-конкурента та його ставлення до своїх реальних та потенційних контрагентів і конкурентів.

Важливим етапом зовнішнього аналізу є визначення сильних та слабких сторін підприємства порівняно з іншими підприємствами-конкурентами. Для цього насамперед необхідно проаналізувати динаміку потенціалу конкурента, заходи, які він здійснює для поліпшення своєї конкурентної позиції на ринку.

Отже, запропоновані напрями аналітичних досліджень діяльності конкурентів на ринку створюють методологічний базис розроблення методики маркетингового аналізу конкурентного середовища діяльності суб'єктів господарювання і потребують конкретизації в частині розроблення системи аналітичних показників, що характеризують той чи інший напрям досліджень з урахуванням інформаційних можливостей.

#### Список використаних джерел

1. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. Современное написание [Электронный ресурс] / В. Даль ; – Режим доступа: <http://slovari.299.ru/dal.php>
2. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Петрозаводск : Петроком, 1993. – 320 с.
3. Портер Майкл Э. Конкуренция : пер. с англ. / Майкл Э. Портер – М. : Вильямс, 2000. – 480 с.

**Перерва П.Г.**

доктор экономических наук, профессор

Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт»

г. Харьков, Украина

## **КОМПЛАЕНС-КОНТРОЛЬ НА ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

В последние годы тематика комплаенс находится в фокусе мирового сообщества. Она определяет стандарты ведения бизнеса по всему миру, непосредственно влияет на вопросы стабильности глобальной экономики в целом, и бизнеса конкретной компании в частности. За последние несколько лет частота расследований нарушений в сфере комплаенс, размер последствий и величина санкций в отношении бизнеса, деятельность которого не была признана соответствующей различным комплаенс нормам, значительно возросла и превратилась в существенный риск, о котором должен знать, и который должен учитывать





любой менеджер, осуществляя производственный, коммерческий, клиентский или правовой анализ национальной или международной деятельности промышленного предприятия.

Сегодня комплаенс во всем мире, и в Украине и Венгрии в частности, приобретает с каждым днем все большую актуальность. В разработке и внедрении функции комплаенс заинтересованы как собственники, так и топ-менеджеры, ведь обычно нарушение обязательных требований приводит как к финансовым потерям организации, а иногда и к ликвидации организации, так и к уголовной ответственности руководителей.

Система «комплаенс-контроль» в широком смысле может рассматриваться как система внутреннего контроля, которая характерна для предприятий. В узком же смысле «комплаенс-контроль» это разновидность системы внутреннего контроля, отличительной особенностью которой является не столько контроль финансовых показателей и финансовых рисков, но в большей степени контроль нефинансовых показателей, соблюдения всех правовых норм во всех сферах деятельности корпорации. Во внутреннем контроле отечественных компаний также должен осуществляться контроль финансовых и нефинансовых показателей, но акцент сделан на хозяйственные риски и их предупреждение.

Комплаенс-контроль исключает неосознанное принятие рисков, обеспечивает достаточную степень уверенности в отсутствии нарушений требований законодательства и потенциальных претензий со стороны надзорных органов, позволяет предотвратить привлечение к ответственности, в том числе уголовной, выявляет реализующиеся комплаенс-риски на самых ранних стадиях, быстро реагирует и тщательно устраняет недостатки, определяет причины проблем для предотвращения их повторения, устраняет дублирование функций, делает переоценку роли и значимости функциональных подразделений организации, а также достраивает необходимые элементы системы внутреннего контроля за обеспечением соответствия установленным требованиям; эффективно дополняет систему внутреннего контроля организации; сокращает незапланированные затраты, укрепляет репутацию организации как надежного партнера и повышает инвестиционную привлекательность организации, обеспечивая тем самым устойчивое развитие корпорации.

По большому счету комплаенс-программа — это комплекс встроенных в бизнес-процессы предприятия различных видов комплаенс-контроля, установленных для соблюдения внешних и внутренних нормативов и требований. Описание комплаенс-контроля для промышленных отраслей в настоящее время отсутствует. Исходя из понимания сущности этого вида контроля, комплаенс-контроль должен выполняться на двух уровнях [Колесникова]:

- уровень 1 - соответствие внешним правилам, которые обязано выполнять промышленное предприятие в целом;
- уровень 2 - соответствие требованиям системы внутреннего контроля, которые устанавливаются для обеспечения выполнения внешних требований.

Понятийный аппарат комплаенс-контроля можно представить в виде схемы, представленной на рис. 1.

Отдельного внимания заслуживает рассмотрение взаимодействия по линии комплаенс – внутренний аудит. Внутренний аудит осуществляет деятельность по мониторингу, проверке и объективной оценке хозяйственных операций, проводимых промышленным предприятием, оказанию консультаций, направленных на улучшение его финансово-хозяйственной деятельности и недопущение отрицательных финансовых результатов. Функциональные обязанности деятельности внутренних аудиторов предполагают их широкие полномочия и в том числе в вопросах осуществления значительной части функций комплаенса.



**Рис.1. Сущность комплаенс-контроля на промислових підприємствах**

Ревизоры на промислових підприємствах могут осуществлять:

- консультирование руководства по правовым вопросам;
- помощь исполнительному руководству в проведении образовательных мероприятий по вопросам комплаенса, в издании письменных указаний по вопросам обеспечения соответствия законодательству, правилам и стандартам (в том числе руководства по проведению проверки);
- измерение и оценку комплаенс-риска, разработку системы индикаторов для оценки возможных проблем в сфере комплаенса, что соответствует национальным стандартам в сфере менеджмента риска.

В интегрированной модели управления рисками организаций также можно найти отличия между целями системы управления рисками, которые преследуют комплаенс-функции, и внутреннего контроля: цели внутреннего контроля шире целей службы комплаенс и включают также достоверность отчетности, эффективность и производительность, выполнение стратегических задач.

Таким образом, предполагаемое распределение объема работы между функциями «комплаенс» и «внутренний контроль» на промислових підприємствах можно сформулировать следующим образом:

- комплаенс-функция играет определяющую роль в построении системы управления комплаенс-риском и организации текущего контроля за процедурами по управлению данной системой;
- функция «внутренний контроль» осуществляет независимую проверку этой системы, равно как и иных составных компонентов системы внутреннего контроля;
- между подразделениями существуют тесная координация и обмен результатами контрольных мероприятий.



В этой связи необходимо отметить недоработки отечественной системы нормативного регулирования как в вопросах деятельности самих промышленных предприятий, так и в контроле за их деятельностью. В частности не предусматривается организация внутреннего контроля на промышленном предприятии как системы. Соответственно, не дается описание основных компонентов системы внутреннего контроля, таких как:

контрольная среда, выявление и оценка рисков, контрольные процедуры, мониторинг, соответствующие передовой современной практике и изложенные в документах международных профессиональных ассоциаций и регуляторов.

#### Список использованных источников

1. Колесникова Е.Н. Комплаенс-контроль – новый уровень обеспечения экономической безопасности предприятия. *Электронный научный журнал Экономика и финансы организаций и государства* - 4(6) октябрь-декабрь 2012. С. 3-6.
2. Перерва П.Г. Комплаенс-программа промышленного предприятия: сущность и задачи / П.Г.Перерва // *Вестник Национального технического университета „Харьковский политехнический институт» (економічні науки)*. – Х.: НТУ „ХПИ”. - 2017. - №24 (1246) - С.153-158.
3. *Экономика и управление инновационной деятельностью: учебник* / Под ред. проф. Перервы П.Г., проф. Вороновского Г.К., проф. Меховича С.А., проф. Погорелова Н.И. – Харьков: НТУ «ХПИ», 2009. – 1203 с.
4. Перерва П.Г. Банкротство, санація та реструктуризація підприємства як економічні категорії антикризового управління / П.Г.Перерва, Т.О.Кобелева, В.Л.Товажнянский // *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПИ»* : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПИ». – 2015. – № 59 (1168). – С. 148-152.
5. *Науково-методичні підходи до вирішення проблем практичної реалізації механізму комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності* / П.Г.Перерва, І.В.Гладенко, А.В.Косенко, М.М.Ткачов // *Вестник Нац. техн. ун-та «ХПИ»* : сб. науч. тр. Темат. вып. : *Технический прогресс и эффективность производства*. – Харьков : НТУ «ХПИ», 2008. – № 18. – С. 105-110.
6. Перерва П.Г. Формування кон'юнктури ринку електротехнічної продукції / П.Г.Перерва, Т.О.Кобелева, Н.П.Ткачова // *Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка»* : зб. наук. праць. Сер. : Проблеми економіки та управління. – Львів : Львівська політехніка, 2015. – № 815. – С. 118-125.
7. Ткачов М. М. Ринок контрафактної продукції в системі неформальної економіки / М. М. Ткачов // *Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПИ»* : зб. наук. пр. Темат. вип. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – Харків : НТУ «ХПИ». – 2013. – № 22 (995). – С. 89-95.
8. Перерва П.Г. Моделювання стратегічної політики маркетингу конкурентоспроможності на засадах бенчмаркінгу / П.Г.Перерва, Н.П.Ткачова // *Економічні науки* : зб. наук. праць. Сер. : Економіка та менеджмент. – Луцьк : ЛНТУ, 2012. – Вип. 9 (34), ч. 2. – С. 10-23.
9. Косенко О. П. Комерціалізація інтелектуально-інноваційних технологій [Монографія] / О.П. Косенко. - Х.: «Смугаста типографія», 2015.- 517 с.
10. Перерва, П.Г. Визначення ефективності використання виробничого потенціалу машинобудівного підприємства / П.Г.Перерва, Н.М.Побережна // *Маркетинг і менеджмент інновацій*. - 2012. - №2. - С. 191-198.



**Петрик О.А.**

доктор економічних наук, професор

**Шкіренко В.В.**

аспірант

ДНУЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

м. Київ, Україна

## **ОСОБЛИВОСТІ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА ОЦІНКИ РИЗИКІВ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ В ПРОЦЕСІ АУДИТУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Оцінка аудиторського ризику є однією з важливих умов забезпечення високої якості аудиту інвестиційних проектів на початковому етапі виконання таких завдань. Необхідною умовою при цьому є врахування специфіки цього виду діяльності: обґрунтування і подальша реалізація інвестиційних проектів відбувається на основі абстрактних гіпотетичних даних і припущень, достовірність яких дуже складно, а часом навіть неможливо, підтвердити. Саме цей фактор невизначеності під час перевірки та оцінювання гіпотетичних даних аудитором є причиною збільшення рівня аудиторського ризику, ідентифікація і оцінка якого заслуговує пильної уваги.

Ідентифікація та оцінка аудиторського ризику інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання як системоутворюючої складової процесу виконання аудиторського завдання та регламентується Міжнародним стандартом аудиту (далі – МСА) 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення на основі знання суб'єкта і його середовища», який рекомендується розглядати в контексті МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Відповідно до МСА 200 ризиком суттєвого викривлення фінансової звітності є підтвердження аудитором (за допомогою спеціальних процедур припущення) того, що остання була суттєво викривлена до початку аудиторської перевірки. МСА 315 визначає досліджуваний ризик як «виявлений і оцінений ризик суттєвих викривлень, який, на думку аудитора, вимагає особливої уваги при проведенні аудиту» і передбачає проведення низки специфічних аудиторських процедур з метою детального вивчення діяльності організації, а також компонентів його системи внутрішнього контролю. Даний ризик складається з двох основних компонентів: невід'ємний ризик та ризик системи контролю [3, с. 111-113]

Варто зазначити, що у вітчизняній і зарубіжній літературі також виокремлюється третя, не менш важлива складова аудиторського ризику – ризик невиявлення суттєвих перекручень фінансової звітності. Даний ризик пов'язаний з характером, якістю, періодом і обсягом процедур, які визначаються аудитором з метою зниження можливості виникнення аудиторного ризику в ході перевірки до прийнятно низького рівня (не більше 5%) [2, с. 244].

У практиці оцінювання рівня аудиторського ризику клієнта кількісному оцінюванню підлягає ризик суттєвого викривлення (що складається з властивого ризику та ризику контролю). Оцінка ризику невиявлення буде носити більш суб'єктивний характер.

У вітчизняній та зарубіжній практиці виконання аудиторських завдань та документування аудиторських процедур для оцінювання ризику суттєвого викривлення часто застосовують анкетування – набір закритих питань, що характеризують особливості діяльності клієнта, організації його обліку, внутрішнього контролю та надання інформації [1, с. 67]. За результатами аналізу та формалізації відповідей на дані питання оцінюється рівень ризику суттєвого викривлення та вплив на його рівень зовнішніх і внутрішніх факторів, притаманних особливостям господарювання, галузі діяльності та організації бізнесу об'єкта інвестування.

Нами пропонується оцінювання рівня ризику суттєвого викривлення об'єкта інвестування, що є добутком відносних значень невід'ємного ризику та ризику контролю,



здійснювати за методикою, наведеною нижче. В таблиці 1 наведено набір показників (не вичерпний, може переглядатись конкретним інвестором або аудиторською фірмою), які характеризують наявність ризиків у фінансовій інформації об'єкта інвестування. Якщо деякий з наведених показників може бути оцінений позитивно – ставиться відмітка у графі 3 "Так", в іншому випадку – ставиться відмітка у графі 4 "Ні".

Таблиця 1

**Показники для оцінки невід'ємного ризику**  
(наведено орієнтовний, невиключний перелік)

№	Назва показника	Так	Ні
1	Для галузі, в цілому, характерний спад виробництва		v
2	На розвиток галузі негативно впливає загальний стан економіки держави	v	
3	На розвиток галузі негативно впливає збільшення рівня інфляції		v
4	На розвиток галузі негативно впливає чинне законодавство та часті зміни в законодавстві		v
5	На розвиток галузі негативно впливає коливання офіційного обмінного курсу іноземних валют		v
6	На розвиток галузі негативно впливає коливання процентної ставки банку за короткостроковими кредитами		v
7	Продукція галузі належить до неконкурентоспроможної продукції		v
8	Продукція галузі належить до швидко старіючої продукції		v
9	Продукція галузі належить до енергоємної продукції		v
10	Продукція галузі належить до матеріалоємної продукції		v
11	Продукція галузі належить до трудомісткої продукції		v
12	Для галузі характерний тривалий виробничий цикл (більше одного року)		v
13	Галузь залежить від імпортних поставок сировини і матеріалів	v	
14	Протягом звітного періоду в галузі спостерігалися банкрутства (згорання виробництва)		v
15	Галузь отримує значні дотації з бюджету		v
	Всього	2	13

У подальшому здійснюється арифметичний підрахунок кількості відповідей «так» і «ні» та за розробленою шкалою рівня невід'ємного ризику об'єкта інвестування присвоюється той чи інший рівень невід'ємного ризику. Орієнтовна шкала оцінювання рівня невід'ємного ризику на основі результатів обробки відповідей на питання, що характеризують стан організації обліку, документування та контролю за обліковою інформацією об'єкта інвестування (перелік яких було наведено в таблиці 1) зазначено в таблиці 2. Виходячи зі специфіки діяльності та організації обліку вітчизняних підприємств, що займаються реалізацією інвестиційних проектів, нами зроблено припущення, що рівень невід'ємного ризику не може бути меншим 50%.

Таблиця 2

**Орієнтовна шкала оцінювання рівня властивого ризику**

Кількісні результати оцінювання	Відповідей «Так» – до 4	Відповідей «Так» – від 5 до 8	Відповідей «Так» – від 9 до 11	Відповідей «Так» – від 12 до 14	Відповідей «Так» – 15
Рівень ризику	50 %	70 %	80 %	90 %	100 %

Отже, рівень невід'ємного ризику показує, наскільки високою є імовірність того, що при виконанні завдання з аудиту інвестиційного проекту аудиторам буде надана фінансова інформація, що містить помилки та перекручення. В свою чергу, наявність невірної та





перекрученої інформації збільшуватиме ризики неправильної оцінки аудиторами звітності та, як наслідок, – прийняття неправильного рішення інвесторами щодо доцільності, ефективності та обсягів інвестування в даний об'єкт. За результатами оцінювання рівня невід'ємного ризику здійснюється оцінювання рівня суттєвості в аудиті інвестиційного проекту, визначаються обсяги аудиторської вибірки, тести контролю, та здійснюється планування аудиторського завдання. При цьому, невід'ємний ризик є лише одним з двох елементів ризику суттєвого викривлення. Його оцінювання є важливим, але недостатнім для отримання повної картини оцінюваних притаманних ризиків об'єкта інвестування та надання замовнику достовірної інформації щодо стану обліку, фінансової звітності та іншої фінансової інформації реципієнта, його фінансового стану, якості та структури його активів, зобов'язань та власного капіталу.

#### Список використаних джерел

1. Бычкова, С.М. Инвестиционный контроль и аудит в экономических субъектах [Текст] : монография / С. М. Бычкова. В. В. Скобара, З. З. Юлдашев. – Москва : Научная библиотека, 2014. – 171с.
2. Немченко, В.В. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту [Текст] : підручник / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частини 1, 2 та 3 видання 2015 року. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. — (Ч. 1 – 1249с., Ч.2 – 532с., Ч.3 – 119с.)  
// Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa?layout=edit&id=783>

**Пугаченко О.Б.**

кандидат економічних наук, доцент  
Центральноукраїнський національний технічний університет  
м. Кропивницький, Україна

### **ПРОПОЗИЦІЇ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОСНОВНОГО ЗАКОНОДАВЧОГО АКТУ УКРАЇНИ З АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В ЧАСТИНІ ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНІВ**

Для реформування аудиторської діяльності в Україні передбачено 12 ключових пунктів [1], а почати серед них передбачено саме з удосконалення визначень.

Нижче наведено положення щодо термінів, які пропонується вживати у значенні, що представлено у Проекті Закону України «Про аудиторську діяльність», який вноситься народними депутатами Кіршом О.В., Кужель О.В., Галасюком В.В. (доопрацьований реєстр № 2534) [3] та Проекті Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 6016 [4], який вноситься Кабінетом Міністрів України, а автором законодавчої ініціативи виступає Гройсман В.Б. (табл.1).

Можна припустити, що у своїх Проектах автори використовували приклад представлення положень Податкового кодексу України, у якому вперше чітко та конкретно було виділено окрему статтю 14 «Визначення понять» у розділі I «Загальні положення» [6]. У діючому Законі України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ [2] аналогічного пункту, а тим більше розділу, не представлено. Основними термінами, що пропонуються вживати в Проекті Закону України «Про аудиторську діяльність», який вноситься народними депутатами Кіршом О.В., Кужель О.В., Галасюком В.В. (доопрацьований реєстр № 2534), визначено поняття: аудиторська мережа; аудиторські послуги; група; ключовий партнер з



аудиту; конфлікт інтересів аудитора; Міжнародні стандарти аудиту; об'єкт аудиту; суб'єкти суспільного інтересу; пов'язана особа суб'єкта аудиторської діяльності; публічно значимі підприємства; суб'єкт аудиторської діяльності; сумісні послуги; умовний гонорар [3].

Таблиця 1

**Положення діючого та проектів Закону України «Про аудиторську діяльність»  
щодо розділу I «Загальні положення»**

Положення	Діючий Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ	Проект Закону України «Про аудиторську діяльність» (доопрацьований реєстр № 2534)	Проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 6016
Кількість статей у розділі I «Загальні положення»	9	20	14
Наявність статті «Визначення термінів»	Відсутня	Стаття 1 «Визначення термінів»	Стаття 1 «Визначення термінів»
Кількість пунктів у статті «Визначення термінів»	0	2 пункти (1 пункт – 13 понять; 2 пункт – визначення «мале підприємство», «середнє підприємство», «велике підприємство», «міжнародні стандарти фінансової звітності», «національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку» вживаються у значенні, наведеному у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	25

Джерело: розроблено автором на основі [2, 3, 4]

Також передбачено посилання на трактування окремих понять у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У Проекті Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 6016 [4], декларуються такі основні терміни: аудит фінансової звітності; аудитор; аудиторська діяльність; аудиторська фірма; аудиторська мережа (мережа); аудиторські послуги; аудиторський звіт; великі підприємства; внутрішній контроль якості виконання завдання; група; завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності; замовник; ключовий партнер з аудиту; конфлікт інтересів; малі підприємства; міжнародні стандарти аудиту; непрактикуюча особа; обов'язків аудит фінансової звітності; підприємства, що становлять суспільний інтерес; пов'язана особа суб'єкта аудиторської діяльності; професійна таємниця аудитора; реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (Реєстр); робочі документи аудитора; середні підприємства; суб'єкт аудиторської діяльності. Крім того, у публічному доступі представлено Порівняльну таблицю до Законопроекту «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (реєстр. № 6016-д), який доопрацьований у Комітеті [7], у якій вже пропонується внести зміни до визначення окремих термінів, зокрема: аудиторська фірма (п. 4) виклавши замість «інші послуги, сумісні з аудиторською діяльністю, на підставах та в порядку...» у редакції «неаудиторські послуги, перелік яких передбачений...»; міжнародні стандарти аудиту (п. 16) виклавши їх назву більш коректно – міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів; не практикуюча особа (п. 17) замінивши формулювання «органи управління суб'єктів господарювання» на більш



лаконічне «органи управління»; робочі документи аудитора (п. 23) – доповнивши фразою «в електронній або паперовій формі».

#### Список використаної літератури

1. Гаєвська Н. Зміни в профільному законі з аудиту як складова реформ по гармонізації законодавства України з Директивами ЄС / Н. Гаєвська. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.apu.com.ua/.../615-01-21\\_u0420u0435u0444u043Eu](http://www.apu.com.ua/.../615-01-21_u0420u0435u0444u043Eu).
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
3. Проект Закону України «Про аудиторську діяльність» (доопрацьований реєстр № 2534). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id...54644](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id...54644).
4. Проект Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 02.02.2017 р. № 6016. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/JH4N400A.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JH4N400A.html).
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Порівняльна таблиця до Законопроекту «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (реєстр. № 6016-д), доопрацьований у Комітеті. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/434/%...%83.pdf>.

**Редченко К. І.**

доктор економічних наук, проф.  
Львівський торговельно-економічний університет,  
м. Львів, Україна

### **РОЛЬ БІЗНЕС-МОДЕЛІ В ПРОЦЕСІ ОТРИМАННЯ АУДИТОРОМ РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» вимагає отримання аудитором необхідного розуміння специфіки діяльності суб'єкта господарювання та його середовища. Це необхідно для виявлення й оцінювання ризиків суттєвого викривлення як на рівні фінансової звітності в цілому, так і на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації, що дозволяє раціонально спланувати й виконати подальші аудиторські процедури.

Для належного розуміння діяльності компанії, яка веде діяльність у динамічному середовищі, має розвинену організаційну структуру й володіє численними активами, важливо дослідити не тільки окремі бізнес-процеси, але й бізнес-модель в цілому. Вважається, що головне завдання бізнес-моделі – наочно та переконливо пояснити, яким чином компанія створює цінність для своїх споживачів і дозволяє своїм власникам отримувати прибуток. Добре, коли компанії вдається знайти «родзинку», яка найкращим чином задовольняє і клієнтів, і акціонерів, а ще краще, коли бізнес-модель забезпечує високий потенціал зростання та надійний захист від агресивних конкурентів.

Загалом, цінність бізнес-моделі сильно залежить від місця, часу і умов її застосування. Неможливо однаково успішно продавати продукт або послугу на різних ринках, в різний час і різним споживачам. Потрібно тонко відчувати й знати, коли саме, за яких умов і як довго певний продукт або послуга буде генерувати очікуваний прибуток.



Структурна будова бізнес-моделі може бути різною. Зокрема, Олівер Гасман, Каролін Франкенбергер і Мікаела Шик [1] пропонують розглядати бізнес-модель як «чарівний трикутник», в центрі якого знаходиться клієнт, а вершинами якого є ціннісна пропозиція, ланцюжок створення цінності і механізм отримання прибутку. Основні питання, відповіді на які необхідно отримати для розуміння бізнес-моделі, є такими:

1. Клієнт – хто є цільовими клієнтами компанії? Важливо точно розуміти, на які споживчі сегменти потрібно націлюватися, і які з них будуть чи не будуть охоплені бізнес-моделлю.

2. Ціннісна пропозиція – що компанія пропонує клієнтам? Цей вимір бізнес-моделі включає визначення пропозиції компанії (її товарів і послуг), а також опис того, як компанія задовольняє потреби цільових покупців.

3. Ланцюжок створення цінності – як компанія створює свої продукти чи надає послуги? Щоб реалізувати ціннісну пропозицію, необхідно виконати низку процесів і дій. Ці процеси та дії, в поєднанні з відповідними ресурсами і засобами, а також їх розподіл за ланцюжком створення цінності, в сукупності й складають цей вимір бізнес-моделі.

4. Механізм отримання прибутку – як компанія генерує прибуток? Цей вимір, що включає такі аспекти, як структура витрат і механізми генерування виручки, розкриває, що саме робить бізнес-модель фінансово життєздатною. Він дає відповідь на головне питання для будь-якої компанії: яким чином ми створюємо цінність для акціонерів і зацікавлених осіб? Або, кажучи простіше: чому бізнес-модель компанії ефективна з комерційної точки зору?

Достатня та достовірна інформація про зазначені вище аспекти бізнес-моделі не завжди буває доступною для аудиторів та інших зацікавлених користувачів. Незважаючи на те, що концепція бізнес-моделі стала широко відомою ще наприкінці 1990-х – на початку 2000 років, згідно з дослідженням аудиторської компанії PwC лише 40% компаній зі списку FTSE 350 (перелік найбільших компаній, зареєстрованих на Лондонській фондовій біржі) подають детальну інформацію про свої бізнес-моделі у річній звітності [2].

Інші компанії розкривають інформацію про свої бізнес-моделі ще рідше або вважають її конфіденційною.

У зв'язку з цим, аудитори не завжди можуть ознайомитися з бізнес-моделлю клієнта з відкритих джерел: часто для цього потрібно проводити низку інтерв'ю з управлінським персоналом компанії та звертатися до інших джерел.

Потрібно також розуміти, що якщо компанія займається більше, ніж одним видом діяльності, або працює більш, ніж на одному ринку товарів і послуг, її бізнес-модель повинна розкривати відносні масштаби цих видів діяльності чи ринків. Але для великої диверсифікованої компанії, яка виробляє різну продукцію і працює на багатьох ринках, чи фінансової установи (комерційного банку) повне розкриття інформації означає, що річний звіт буде надзвичайно об'ємним і складним для розуміння.

Наприклад, перелік доходів від банківської діяльності може містити десятки позицій, кожен з яких складно розкрити у бізнес-моделі, щоб не пожертвувати цілісністю і зрозумілістю останньої. Тому у річному звіті публічних компаній доцільно подавати бізнес-модель у більш спрощеному вигляді, зосереджуючи увагу лише на тому, що дійсно є суттєвим. У протилежному випадку, коли бізнес-модель компанії не розкривається у її річному звіті, існує ризик, що уявлення про неї з боку менеджменту та очікування акціонерів та інших стейкхолдерів помітно відрізняться. Це, з великою імовірністю, може стати причиною як внутрішньо корпоративних, так і публічних конфліктів між зацікавленими особами [3, с. 10].

Розуміння аудиторами бізнес-моделі компанії не може обмежуватися лише отриманням загальної інформації, якої цілком може вистачити переважній більшості стейкхолдерів. Для аудиторів важлива не тільки логіка процесу створення цінності компанією, але й те, які



рішення щодо цього приймаються і ким саме; коли були прийняті найважливіші рішення; хто несе відповідальність за впровадження прийнятих рішень у життя; яких результатів було досягнуто або яких результатів компанія очікує у найближчому майбутньому?

Через призму бізнес-моделі аудиторі можуть також ідентифікувати елементи властивого ризику (Inherent risk) на рівні фінансової звітності. Насамперед, це стосується статей доходів і витрат, а також ключових активів. Інформація, відображена у бізнес-моделі, допомагає оцінити загрози для фінансової стабільності компанії та її стійкості до можливих зовнішніх впливів. Але найбільшу перевагу бізнес-моделі як джерела інформації та основи розуміння аудитором специфіки діяльності суб'єкта господарювання слід вбачати у її системному характері й здатності цілісно відобразити ланцюжок створення цінності у бізнесі.

#### Список використаних джерел

1. Бизнес-модели. 55 лучших шаблонов / О. Гассман, К. Франкенбергер, М. Шик. – М. : Альпина Паблишер, 2017. – 432 с.
2. Report puts business models at the heart of integrated reporting // Financial Management. Chartered Institute of Management Accountants. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fm-magazine.com/news/cima-news/report-puts-business-models-heart-integrated-reporting#>.
3. Куцик П. О. Бізнес-модель компанії та її відображення у корпоративній звітності / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 49. – С. 8-20.

**Рожелюк В.М.**

доктор економічних наук, доцент

**Жук Н.Т.**

аспірантка

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

## **ЕКСПРЕС-ДІАГНОСТИКА ФІНАНСОВОГО СТАНУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ БЕЗПЕКОЮ ПІДПРИЄМСТВА**

Всі суб'єкти господарювання, які здійснюють свою діяльність на засадах комерційного розрахунку, в умовах ринкової економіки повинні володіти методикою оцінки фінансового стану підприємства з тим, щоб оперативно управляти активами і пасивами підприємства, досягати високих кінцевих фінансових результатів, забезпечити фінансову стабільність та безпеку і належний імідж підприємству. При цьому оцінювання рівня безпеки бізнесових структур і використання важелів їх забезпечення є одним з найважливіших завдань, виконуваних задля їх тривалого і стабільного функціонування [1].

Термін «фінансова безпека підприємства» визначає такий стан суб'єкта господарювання, за якого завдяки протидії негативному впливу зовнішніх і внутрішніх загроз і небезпек забезпечується його стабільний фінансовий стан і максимально ефективне функціонування в майбутньому [2]. Безпека підприємства передбачає стійкий, стабільний розвиток, що досягається за допомогою ефективного використання усіх видів його ресурсів.

Фінансова стабільність досягається налагодженням ритмічної і ефективної роботи підприємства, вмілого управління активами і пасивами підприємства. Цьому сприяють: прогнозоване розміщення та ефективне використання власного і залученого капіталу, всебічний аналіз і об'єктивна оцінка фінансового стану за даними фінансової звітності, прийняття оптимальних управлінських рішень щодо забезпечення фінансової стабільності.





Основними ознаками фінансової стабільності підприємства є: фінансова стійкість, рентабельність, платоспроможність, кредитоспроможність, ліквідність і ділова активність. Вони повинні лягти в основу діагностики і оцінки фінансового стану підприємства та прийняття необхідних управлінських рішень щодо його зміцнення [3].

Однією із найважливіших характеристик діяльності кожного підприємства, є фінансовий стан підприємства, який характеризує ступінь його забезпеченості необхідними фінансовими ресурсами для здійснення господарської діяльності, раціональність їх розміщення та ефективність використання, спроможність підприємства фінансувати свою діяльність, фінансовими взаємовідносинами з іншими юридичними і фізичними особами, платоспроможністю та фінансовою стійкістю. На фінансовий стан підприємства впливає рівень збалансованості окремих структурних елементів активів і капіталу підприємства, а також рівень ефективності їх використання. Оптимізація фінансового стану є однією з головних умов фінансової безпеки та успішного його розвитку в майбутньому періоді. Так, задовільний фінансовий стан підприємства впродовж тривалого часу (трьох-п'яти років) засвідчує про фінансову стабільність суб'єкта господарювання на ринку товарів і послуг і забезпечує його фінансову безпеку. Водночас кризовий фінансовий стан підприємства свідчить про серйозну небезпеку й загрозу настання його банкрутства [4].

Відтак фінансовий стан підприємства це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських чинників і характеризується системою моделей, методів, прийомів і показників, що відображують наявність, розміщення та використання фінансових ресурсів [5].

Саме цим зумовлюється необхідність і практична значущість систематичної діагностики й оцінки фінансового стану підприємства, якій належить суттєва роль у забезпеченні стабільності його роботи.

Фінансова діагностика є основою для управління фінансами підприємства і охоплює такі головні елементи: оцінка фінансових потреб підприємства, розподіл потоків грошових коштів залежно від конкретних планів підприємства, визначення додаткових обсягів залучення фінансових ресурсів та каналів їх одержання — кредити, пошук внутрішніх резервів, додатковий випуск акцій, облігацій, забезпечення системи фінансової звітності, яка б об'єктивно відображувала процеси та забезпечувала контроль за фінансовим станом підприємства.

Фінансова діагностика (діагностика фінансового стану) це процес дослідження фінансового стану і основних результатів фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів підвищення його ринкової вартості та забезпечення ефективного розвитку; це засіб накопичення, трансформації й використання інформації фінансового характеру [6]. Вона є методом пізнання фінансового механізму підприємства, процесів формування та використання фінансових ресурсів для його операційної та інвестиційної діяльності, оцінка фінансового благополуччя підприємства, стану його майна, швидкості обертання всього капіталу та його окремих частин, дохідності використаних коштів. А підсумком діагностування є підготовка висновків про нинішній стан об'єкта і прогноз його зміни у майбутньому.

Методика діагностики фінансового стану підприємства залежить від поставленої мети і таких чинників, як час і необхідна глибина аналізу, інформаційне, методичне, кадрове і технічне забезпечення. В залежності від часу і необхідної глибини оцінки фінансового стану підприємства для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень виділяють: експрес-діагностику та поглиблену діагностику фінансового стану.

Зупинимося на експрес-діагностиці як початковому етапі визначення рівня фінансової безпеки.



Метою такої діагностики є наочна й проста оцінка динаміки розвитку підприємства і, відповідно, фінансової безпеки, яку виконують у три етапи: підготовчий, попередній огляд, економічне читання і аналіз звітності.

Доцільність здійснення діагностики фінансової звітності визначається на підготовчому етапі. Під час попереднього огляду здійснюється ознайомлення з пояснювальною запискою до балансу.

Це потрібно для того, щоб оцінити умови роботи у звітному періоді, визначення основних тенденцій показників діяльності та якісні зміни в майновому та фінансовому стані. При цьому аналітиком враховуються такі чинники як інфляція та недоліки балансу.

На етапі економічного читання і аналізу звітності узагальнюється оцінка результатів діяльності підприємства.

Особливість експрес-діагностики полягає у відображенні невеликої кількості найбільш важливих показників і відстеження їх динаміки (табл. 1) [7-9].

Таблиця 1

**Основні напрями здійснення експрес-діагностики**

Напрями діагностики	Показники діагностики
<b>I. Оцінка економічного стану</b>	
1.1. Оцінка майнового стану	Величина власних коштів і їх частка в загальній сумі активів, коефіцієнт зносу основних активів, загальна сума основних активів, що є у підприємства
1.2. Оцінка фінансового стану	Величина власних коштів і їх частка в загальній сумі джерел, загальний коефіцієнт покриття, частка власних оборотних коштів у загальній їх сумі, частка довгострокових позикових коштів у загальній сумі джерел, коефіцієнт покриття запасів
1.3. Наявність «хворих» статей у балансі	Збитки, позики, не погашені в строк, прострочена дебіторська та кредиторська заборгованість, векселі, видані або отримані в розстрочку
<b>II. Оцінка результативності фінансово-господарської діяльності</b>	
2.1. Оцінка прибутковості	Загальний прибуток, загальна рентабельність, рентабельність основної діяльності
2.2. Оцінка ефективності використання економічного потенціалу	Рентабельність авансованого капіталу, рентабельність власного капіталу
2.3. Оцінка динамічності	Порівняльні темпи зростання виручки, прибутку та авансованого капіталу, оборотність активів і авансованого капіталу, тривалість операційного та фінансового циклу, коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості

Отже, фінансовий стан – найважливіша характеристика економічної діяльності підприємства, оскільки визначає конкурентоспроможність підприємства, його потенціал у діловому співробітництві, оцінює ступінь гарантованості економічних інтересів самого підприємства та його партнерів із фінансових і інших відносин, а відтак є індикатором фінансової безпеки. А діагностика фінансового стану - невід'ємна частина й механізм визначення фінансової безпеки в ринковому просторі, без якого неможливе раціональне ведення господарства будь-якого суб'єкта господарювання.



Список використаних джерел

1. Рожелюк В.М., Жук Н.Т. Нормативно-правове забезпечення облікової складової комерційної таємниці підприємства / Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : III Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 27 листопада 2017 р.) : тези доповідей. – Чернігів : ЧНТУ, 2017. – С. 146-147
2. Бланк И.А. Управление финансовой безопасностью предприятия / И.А.Бланк. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. – 784 с.
3. Жукевич С.М. Діагностика фінансово-економічної стійкості суб'єкта господарювання: концептуальний підхід / Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка».- №5-6 [63], Тернопіль, 2016, С.206-211
4. Рожелюк В.М., Хархут Н.М. Аналіз інноваційно-інвестиційної привабливості підприємства./ В. Рожелюк, Н. Хархут // Економічний аналіз: зб. каф. екон. аналізу нац. екон. ун-ту. - Тернопіль, 2008.-вип. 2., с. 275-278.
5. Лучко М.Р., Жукевич С.М., Фаріон А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016 – 450с.
6. Жукевич С.М., Кудлаєва Н.В. Діагностика фінансового стану в системі управління підприємством / Вісник Донбаської державної машинобудівної академії [Електронний ресурс]. – 2009. - № 1 (4Е). – с. 234 – 246. – Режим доступу <http://www.nbu.gov.ua>
7. Жукевич С.М., Жук Н.Т. Фінансовий аналіз в управлінській інформаційній системі: суть, значення, основні напрями здійснення / Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 4.-Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2014. – С. 127-134
8. Жукевич С.М., Жук Н.Т. Діагностика ділової активності в інформаційній системі управління підприємством / Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні/ матеріали IV міжнар.наук.-практ.конф., 10-11 травня 2016 р. – Тернопіль: ТНЕУ - С. 333-335
9. Жукевич С.М., Бурденюк Т.Г. Аналітична складова в управлінні діловою активністю підприємства / Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія / матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 30 червня 2017 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – с. 228-231

**Халилов Ф.В.**

старший преподаватель

Бухарский инженерно-технологический институт

г. Бухара, Узбекистан

## ФИНАНСОВЫЙ АНАЛИЗ

Финансовый анализ неразрывно связан с используемыми методами бухгалтерского учета и формами отчетности. В этом плане переход к новым национальным стандартам бухгалтерского учета – безусловно, положительный фактор с точки зрения создания базы для объективного финансового анализа в отечественных условиях.

Несмотря на многие недостатки Положений (стандартов) бухучета, нельзя не согласиться с тем, что отчетность, подготовленная в соответствии с ними, дает более полную и объективную информацию о предприятии по сравнению со старыми формами. Но все сказанное ранее «работает» лишь в том случае, если отчетность действительно подготовлена в соответствии с новыми стандартами.



В ином случае это создает существенные проблемы в процессе анализа показателей финансовой отдачи, касающихся вложенных в предприятие средств (рентабельность капитала), структуры капитала (соотношения собственных и заемных средств), оценки акций предприятия. Здесь перечислены лишь некоторые из проблем, возникающих при анализе, даже если отчетность представлена в новых формах.

Следует также отметить и проблему сопоставимости данных и рассчитанных на их основе показателей при анализе динамики бизнеса, без чего делать какие-либо взвешенные выводы попросту невозможно.

Прежде чем обсуждать те или иные показатели, предельно важно обратить внимание на ключевые принципы, которым должны следовать специалисты, стремящиеся провести эффективный анализ, который даст им полезную информацию и поможет в принятии решения, а не сведется к упражнению в арифметических расчетах.

Во-первых, любой анализ начинается с определения и точного понимания цели – на какой вопрос необходимо получить ответ в результате анализа? Типичными целями финансового анализа являются оценка возможной неплатежеспособности (такая цель наиболее актуальна для кредиторов), оценка эффективности деятельности и поиск резервов ее повышения (наиболее актуальна для менеджеров), оценка отдачи на собственный капитал (наиболее актуальна для собственников).

Это, однако, не означает, что собственников и менеджеров не может интересовать платежеспособность, а кредиторов – эффективность производственной деятельности, которая непосредственно влияет на способность обслуживать обязательства. Просто в любом случае финансовый анализ должен начинаться с четкой и правильной формулировки вопросов.

Во-вторых, рассчитывая те или иные коэффициенты, очень важно четко понимать их смысл. Не существует единых правил и единственно верных формул расчета финансовых коэффициентов. Без правильного понимания смысла коэффициента – его расчет бесполезен.

В-третьих, анализ коэффициентов имеет смысл, только если производится в сравнении с прошлыми показателями (динамика) и с показателями других предприятий (среднеотраслевыми), а также – если анализируются взаимосвязи финансовых показателей. С точки зрения данных принципов рассмотрим некоторые популярные среди отечественных аналитиков финансовые показатели.

Традиционный (еще с до рыночных времен) показатель рентабельности исчисляется как отношение валовой прибыли к себестоимости. Он может быть полезен для отраслевых сравнений эффективности производственного процесса (так считают рентабельность все и информация для сопоставлений в данном случае весьма доступна), но обладает рядом недостатков.

В частности, его явно недостаточно для комплексной оценки эффективности деятельности предприятия – для более глубокой оценки эффективности необходимо использовать группу показателей.

Термин «рентабельность» соответствует английскому return (отдача) и измеряет, сколько единиц прибыли получено на единицу выручки от реализации (рентабельность продаж или маржа прибыли), на единицу вложенных средств (рентабельность активов, рентабельность инвестированного капитала, рентабельность собственного капитала) либо на единицу затрат. Вопрос состоит в том, какие показатели прибыли использовать для расчета рентабельности.

Наконец, следует сказать, что оценка эффективности хозяйственной деятельности предприятия по показателям рентабельности может быть объективной только тогда, когда инвесторы получают отдачу от вложенных средств исключительно за счет процентов (кредиторы), либо чистой прибыли (собственники). Эффективно работающее предприятие



может быть нерентабельным или низкорентабельным, если доходы инвестора, например, «спрятаны» в (завышенные) затраты или в (заниженные) цены реализации.

Аналогично, очень полезными являются показатели оборачиваемости запасов (себестоимость к средним за период запасам) как в целом, так и в разрезе готовой продукции, запасов сырья и комплектующих, незавершенного производства.

В целом, показатели эффективности управления оборотными средствами предприятия: оборачиваемость оборотных активов, оборотного капитала, дебиторов, запасов, кредиторской задолженности являются одними из немногих, которые в наших условиях действительно несут в себе объективную информацию, и могут быть рассчитаны на основании стандартных форм финансовой отчетности. В то же время этого нельзя сказать об оборачиваемости основных фондов (фондоотдаче), если стоимость основных фондов была неоднократно проиндексирована.

Существенная проблема, возникающая при использовании коэффициентов оборачиваемости (это относится и ко всем остальным группам коэффициентов) – это отсутствие качественной информационной базы для отраслевых сравнений.

Показатели, характеризующие структуру капитала предприятия, часто объединяют категорией «финансовая устойчивость», признавая, по сути, тот факт, что чем больше у компании собственных средств по отношению к заемным, тем более устойчивой она является, то есть тем ниже вероятность неплатежеспособности. Однако в современных условиях использование этих показателей является очень противоречивым. Во-первых, существует проблема неадекватной балансовой оценки основных фондов – суммы до оценки относились на дополнительный капитал, что часто приводит к завышению балансовой стоимости собственных средств. Это означает, что предприятие с предельно «хорошим» отношением собственного капитала к активам (например, 0,7-0,8 и даже выше) может оказаться неплатежеспособным.

Во-вторых, актуальным остается вопрос, какой уровень долга следует считать нормальным? Если на Западе лет 20-30 назад доля долга в капитале на уровне 40-50% считалась очень высокой, то сегодня вполне нормальными могут быть величины 60-70% и даже выше.

Важнейший вопрос, на который призван отвечать финансовый анализ, – это диагностика неплатежеспособности предприятия. Здесь важно понимать, во-первых, какие показатели наиболее точно предсказывают финансовую несостоятельность, во-вторых, можно ли вывести некоторый интегральный показатель, который являлся бы инструментом прогнозирования неплатежеспособности. Любимый банкирами и государственными чиновниками коэффициент не может выполнять эту функцию в наших условиях – он был разработан на основе статистических исследований, проведенных в другой стране и другое время (то есть для других экономических условий, другой системы отчетности и т. д.). Ответить на поставленные вопросы можно лишь с помощью серьезного исследования финансового состояния предприятий на основании финансовой отчетности за несколько последних лет.

Оценка стоимости компании – квинтэссенция финансового анализа и слишком большая тема, проблемы которой требуют отдельного обсуждения. Мы коснемся лишь одного из возможных подходов к оценке – использования так называемых рыночных коэффициентов (мультипликаторов) – подход достаточно практичный в условиях недостаточной информации и поэтому популярный среди инвесторов.

Рыночные коэффициенты – это, как правило, отношение рыночной стоимости собственного капитала компании либо рыночной стоимости бизнеса в целом. То есть суммы стоимости собственного капитала и обязательств к какому-либо ключевому показателю, характеризующему деятельность (состояние) предприятия. Важнейшими принципами здесь являются, во-первых, необходимость не ограничиваться лишь одним-двумя





коэффициентами – большое количество альтернативных оценок дает возможность для более взвешенных выводов.

Во-вторых, в современных условиях, как правило, неоправданно использование коэффициентов, значение которых сильно зависит от особенностей учета и других субъективных факторов.

Например, неоправданно использование очень популярного среди инвесторов во всем мире коэффициента «цена-доход» (price-earnings, p/e: отношение рыночной стоимости собственного капитала к чистой прибыли) по причине отмеченных ранее недостатков и особенностей показателя чистой прибыли.

То же относится и к коэффициенту «цена-балансовая стоимость» (price/book-value) – и все по той же причине – искажения стоимости собственного капитала. Более объективными, а значит более полезными для оценки, являются показатели объемов выручки от реализации (коэффициент «цена-выручка» или price-sales), прибыли до выплаты процентов, налогов и амортизации (ЕБИТДА, который соотносят, как правило, с рыночной стоимостью бизнеса в целом), денежного потока от операционной деятельности.

Кроме того, важно соотнести рыночную стоимость с натуральными показателями деятельности предприятия (объем реализации в натуральном выражении, объем тех или иных активов опять же в натуральном измерении).

Какие бы коэффициенты не использовались для оценки, при отсутствии базы для сравнения они бесполезны. Поэтому в очередной раз возникает проблема комплексного статистического анализа и исследования отчетности предприятий. На основании всего сказанного можно сделать вывод, что существующая теория и практика финансового анализа ставит перед специалистами больше вопросов, чем дает ответов. И это свидетельствует лишь о том, что все эти проблемы требуют заинтересованного обсуждения отечественных финансистов.

#### Список использованных источников

1. Анализ финансовой отчетности: Учебник / Под ред. М.А. Вахрушиной, Н.С. Пласковой. – М.: Вузовский учебник, 2012. – 367 с.
2. Бочаров, В. В. Финансовый анализ : Учеб. пособие / В. В. Бочаров – СПб. : Питер, 2014. – 240 с
3. Шеремет, А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций: практическое пособие для слушателей системы подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов / А. Д. Шеремет, Е. В. Негашев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 208 с.



## 6. ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ТА МОДЕЛЮВАННЯ В ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННІ, АНАЛІЗІ ТА АУДИТІ

Волот О.І.

кандидат економічних наук, доцент  
Чернігівський національний технологічний університет  
м. Чернігів, Україна

### ЩОДО ВИКОРИСТАННЯ ХМАРНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ СУЧАСНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

Оптимізувати процеси з обробки і збереження інформації покликані і набувають популярності різноманітні технологічні рішення, а саме використання сучасних хмарних технологій. Завдяки хмарним технологіям можна використовувати програми без установлення, вести значно ефективніше управління, наприклад, підприємством, завдяки тому, що вся управлінська та облікова інформація буде централізованою.

Бухгалтерський облік як галузь управлінської діяльності підприємств, що пов'язана з регулярною реалізацією алгоритмів збирання, зберігання та обробки інформації щодо господарської діяльності має всі передумови для впровадження сучасних інформаційних технологій з метою автоматизації виконуваних операцій. У зв'язку з цим у сучасному бухгалтерському обліку активно використовують технології електронних таблиць, систем управління базами даних, розподілені технології зберігання і обробки інформації, технологію «клієнт-сервер» і багато інших [1]. Провідні розробники бухгалтерських програм декларують можливість інтеграції нових версій програм з технологіями хмарних обчислень [2]

Хмарні обчислення поділяють на кілька основних категорій за типами наданих послуг (таблиця 1).

Серед недоліків та ризиків використання для підприємств треба зазначити основні моменти:

- 1) Залежність хмари від підключення до Інтернет. Постійне перебування в онлайн;
- 2) Програми можуть працювати те так швидко і стабільно, як при локальному підключенні;
- 3) Недостатній рівень безпеки зберігання та передачі даних;
- 4) Складність відновлення втрачених у «хмарі» інформаційних ресурсів.

Ризики використання хмарних сервісів можуть бути мінімальними, якщо замовляти послуги у провайдерів, які в офіційних документах беруть на себе відповідальність за доступність сервера, за збереження та конфіденційність інформації. Активно впроваджують хмарні технології у свої розробки Microsoft, Apple, Google, Yahoo, Amazon, Zoho, Cisco, Symantec, Fujitsu і багато інших компаній зі значними відмінностями в поглядах на потреби споживачів та розвиток індустрії, але очевидно, що це перспективна технологія [4].

Розробка національних стандартів, які встановлювали б належні вимоги до якості та надійності хмарних технологій і послуг в Україні. У майбутньому, очевидно, потрібна буде їх гармонізація зі стандартами ISO та ЄС.

Отже, сучасні хмарні технології (cloudcomputing) є прогресивним та перспективним рішенням, одним з елементів революційної «третьої ІТ-платформи». Український хмарний ринок, на відміну від ринків США чи ЄС, нині знаходиться у «латентній фазі» розвитку – формування попиту і акумулювання первинного досвіду споживання хмарних рішень, але за однастайними експертними прогнозами в подальшому він демонструватиме експоненціальне



зростання, характерне для хмарних ринків розвинених країн. Багаторазове збільшення ринку найближчими роками приведе до виникнення нового специфічного і значущого сектору української економіки та інфраструктури[5].

Таблиця 1

**Основні категорії хмарних обчислень\***

Хмарні обчислення	Характеристика
Iaas (Infrastructure as a Service) – надання комп'ютерної інфраструктури у формі віртуалізації як послуги.	Концепція надає можливість користуватись програмним забезпеченням як послугою і робити це віддалено через Інтернет. Цей підхід дозволяє не купувати програмний продукт, а просто тимчасово користуватися ним у випадку виникнення потреби. Перевагою є те, що кінцевий користувач може вільно користуватись послугою з будь-якої точки світу;
Paas (Platform as a Service) – надання інтегрованої платформи для розробки, тестування, розгортання й підтримки веб-додатків як послуги	Можна представити як готову до роботи віртуальну платформу, яка складається з одного або декількох віртуальних серверів зі встановленими операційними системами і спеціалізованими додатками. Більшість хмарних провайдерів пропонують користувачу вибір з багатьох готових до використання хмарних середовищ;
Saas (Software as a service) – бізнес-модель продажу програмного забезпечення	Розроблювач (він же – постачальник) розробляє веб-додаток і самостійно управляє їм, надаючи замовникам доступ до програмного забезпечення через Інтернет. Архітектура розроблена в Microsoft і складається з кількох компонентів.
Daas (Desktop as a Service) – модель поширення й експлуатації програмного забезпечення.	При наданні послуги DaaS клієнти отримують повністю готове до роботи («під ключ») стандартизоване віртуальне робоче місце, яке кожен користувач має можливість додатково налаштовувати під свої завдання. Таким чином, користувач отримує доступ не до окремої програми, а до необхідного для повноцінної роботи програмного комплексу.

\*Джерело: розроблено автором на основі моніторингу ринку хмарних технологій та інформації [3,4]

Такі перспективи розвитку актуалізують необхідність вироблення державою ефективної регуляторної політики. Використання хмарних технологій пов'язане не лише з величезним зменшенням витрат та інтенсифікацією, але і зі значущими споживацькими ризиками (передусім – ризики зберігання та передачі даних). Багаторазове збільшення ринку найближчими роками приведе до виникнення нового специфічного і значущого сектору української економіки та інфраструктури[5].

Список використаних джерел

1. Фролов В.И. Информационные системы и технологии в учете и аудите I – II: [методическое пособие] / В.И. Фролов. – Симферополь, НАПКС – 2012. – 188 с.
2. Облака 1С. Облачные технологии 1С Предприятие / Портал: 1С Франчайзи Центр КТ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://center-comptech.ru/oblaka\\_1c.html](http://center-comptech.ru/oblaka_1c.html)
3. Черняк Л. Интеграция – основа облака / Л. Черняк // Открытые системы. – 2011. – №7. – С. 30–41
4. Реальний сектор економіки України в умовах становлення інформаційного суспільства: монографія / С. М. Шкарлет, М. П. Бутко, О. І. Волот. – Чернівці : ЧНТУ, 2017. – 290 с.
5. Перспективи розвитку ринку хмарних обчислень в Україні: переваги та ризики. Аналітична записка/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/1191/>



Гриненко Ю. І.  
аспірантка

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»  
м. Київ, Україна

## ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ БАЗ ДАНИХ ДЛЯ ПОТРЕБ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

Необхідність процесу пошуку та визначення зіставності у контрольованих операціях, без якої неможливо визначення факту відповідності проведеної контрольованої операції принципу «витягнутої руки», є досить складним. Базовою складовою цього пошуку є доступна і коректна інформація у вигляді будь-яких інформаційних баз даних та інших публічних джерел інформації.

З метою отримання відповіді на питання щодо необхідності застосування інформаційних джерел та баз згідно з вимогами Податкового кодексу для проведення аналізу з трансфертного ціноутворення необхідним є визначення основних складових такого аналізу.

Визначення місця кожної складової дасть можливість сформулювати уявлення про модель аналізу в трансфертному ціноутворенні, а також якими за важливістю та послідовністю є ці складові для платників податків та контролюючих органів. При цьому врахування наявних проблем у платників в отриманні інформації та проведенні зіставного аналізу дасть змогу зрозуміти, як працює фіскальна служба з інформаційними джерелами і базами даних та оцінкою (аналізом) інформації.

Очікувані складові, які повинні отримуватись за наслідками опрацювання інформаційних джерел і, зокрема, баз даних, — це наявність зіставних даних за заданими критеріями пошуку, можливість проведення коригувань з метою досягнення максимальної зіставності згідно з ст. 39 Податкового кодексу, покрокове документування дій пошуку [1].

Законодавством визначено порядок використання джерел інформації для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки». Основною вимогою норми є використання як контролюючим органом, так і платником податків джерел інформації, які містять відомості, що дають змогу зіставити комерційні та фінансові умови операцій.

Пошук зіставності здійснюється у двох напрямках:

- аналіз інформації про зіставні неконтрольовані операції платника податків або такі операції його контрагента, у тому числі залежно від обраної сторони для тестування (для методу рентабельності);
- аналіз інформації будь-яких інформаційних джерел, що є загальнодоступними та надають інформацію про зіставні операції та осіб.

Безперечно, в такій ситуації першочерговим є доступність інформації та її відповідність вимогам, що висуваються з метою проведення аналізу зіставності. На сьогодні основним законодавчим актом, який регулює створення, збір, отримання та зберігання, використання та захист інформації, є Закон про інформацію [4].

Визначальними з точки зору можливості використання інформаційних джерел є норми законодавства, які зобов'язують контролюючий орган використовувати тільки загальнодоступну інформацію для зіставлення умов контрольованих операцій з умовами неконтрольованих операцій з метою оподаткування і не погоджуватись з вибором інформаційних джерел платником податків шляхом отримання вищого рівня зіставності комерційних та фінансових умов операцій на підставі інших інформаційних джерел. Але ці умови є дзеркальними з огляду на розкриття платником усієї необхідної інформації під час обґрунтування ринковості своїх операцій.



Безперечно, проблему наявності та використання коректної інформації для цілей трансфертного ціноутворення озвучено в багатьох напрямках. Наявність цієї проблеми та свої застереження визначає ОЕСР та ООН у своїх Настановах щодо трансфертного ціноутворення [2].

Вибір найбільш доцільного методу трансфертного ціноутворення за результатами функціонального аналізу як і застосування методів за пріоритетністю є процедурою, що залежить та є повністю пов'язаною із наявністю повної та достовірної інформації про ціни.

Наявність інформації щодо зіставних операцій стосовно фінансових послуг, роялті, нематеріальних активів, яка б враховувала всі умови та давала змогу здійснювати відповідні коригування, є окремою проблемою. Для пошуку такої інформації можливе використання баз BloombergProfessional, Thomson Reuters Eikon, CBonds («СБондс-Україна»), RoyaltyStat бази Amadeus та модуль TP Catalyst.

Інформація з комерційних баз Orbis, Amadeus, Ruslana (бюро «ВанДейк»), Onesource TP («Томсон Ройтерс»), BloombergProfessional («Блумберг»), Спарк («Інтерфакс»), які містять відомості щодо фінансових даних компаній, ставок роялті, відсоткових ставок за фінансовими інструментами, не належить до конфіденційної, таємної або службової інформації та не може становити комерційної таємниці. Тому інформація, що міститься у цих базах даних, є загальнодоступною і може використовуватись при аналізі зіставності з метою встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки» згідно законодавства.

Враховуючи ситуацію, що склалась за останні роки як у світовій, так і вітчизняній економіці, суттєвим з огляду на необхідність проведення аналізу є отримання від будь-якої бази можливості аналізу та зіставлення відповідних цінкових показників за період проведення контрольованої або фінансових даних за останні декілька попередніх років (історичних даних).

У питанні врахування часових обмежень щодо встановлення порівнянності ОЕСР визначає важливим при аналізі порівнянності її встановлення стосовно часу походження, збирання та отримання інформації про фактори порівнянності та порівняні неконтрольовані операції, що використовуються під час проведення аналізу порівнянності. У Настановах ОЕСР це визначається як часове обмеження щодо походження. Згідно з наведеним висновком інформація, пов'язана з умовами порівняних неконтрольованих операцій, здійснених протягом того самого періоду часу, що й контрольована операція, розглядається як найбільш надійна інформація для використання аналізу порівнянності, оскільки вона відображає те, яким чином незалежні сторони поводитись в економічному середовищі, яке є ідентичним з економічним середовищем контрольованої операції платника податків.

Зазначені системи дають змогу:

- отримання інформації про деталізовані дані фінансової звітності, а саме баланс, звіт про прибутки і збитки, квартальну звітність із глибиною покриття 10 останніх років;
- здійснення пошуку компаній за 100 критеріями, серед яких реєстраційні дані, галузь, країна, структура власності з можливістю визначення відсотка володіння (індикатор незалежності — 20%) з відображенням детальної структури власності (історія, поточні та кінцеві бенефіціари) [3].

Thomson Reuters Onesource TP — інформаційно-аналітичний сервіс, який надає інформацію щодо біржових котирувань, спот-котирувань, тендерів ринків сільгосппродукції, добрив, металургії, вугілля, а також ринку фрахту.

Інформаційна платформа компанії «Блумберг» представляє систему BloombergProfessional з інструментом для вирішення завдань трансфертного ціноутворення, серед яких — пошук зіставних ринкових цін, розрахунок валової рентабельності, фінансовий та економічний аналіз. Зазначена Платформа позиціонує себе лідером галузі в напрямі аналізу ринку інструментів із фіксованою дохідністю та можливістю доступу до поточних і





історичних біржових та позабіржових котирувань. Надає інформацію стосовно структури капіталу емітента та його афілійованих компаній, має дані щодо фінансової звітності компаній з можливістю розрахунку показників дохідності активів, операційної маржі, прибутку, пошуком зіставних компаній за галузевим принципом.

Система аналізу ринків і компаній СПАРК «Інтерфакс» — база даних понад 11 млн. компаній України, Казахстану та Росії, яка дає змогу переглядати бухгалтерську та фінансову звітність компаній, розраховувати інтервали рентабельності для потрібного виду діяльності [3].

Наприклад, до недоліків баз Ruslana та Amadeus можна віднести стислий опис діяльності компаній, зокрема України та Росії, у зв'язку з чим аналіз функцій та ризиків порівнюваних компаній з точки зору визначення найбільшої зіставності провести складно, а сервіс АСТРА адаптовано під російське законодавство [3].

За визначенням Настанов ОЕСР звичайним джерелом інформації є комерційні бази даних, створені особами, які збирають інформацію, що надсилається компаніями до відповідних адміністративних органів, та надають їх в електронному форматі, зручному для проведення пошуків та статистичного аналізу. У Настановах зазначається, що вони можуть бути зручними та оптимальними з огляду на витрати шляхом ідентифікації зовнішніх ознак порівнюваності та найбільш надійним джерелом інформації залежно від фактів та обставин випадку [2].

При цьому комерційні бази даних часто можуть мати окремі обмеження у зв'язку з тим, що вони покладаються на загальнодоступну інформацію, що містить дані, які компанії надають добровільно й у самостійно визначеному обсязі.

Водночас необхідно з обережністю користуватись такими базами даних, оскільки вони створюються та пропонуються для цілей, інколи відмінних від цілей, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням. Комерційні бази даних не завжди надають достатньо детальну інформацію для підтвердження обраного методу трансфертного ціноутворення. Не всі бази даних мають однаковий рівень деталізації і не всі вони можуть використовуватися із подібною впевненістю. Важливо зазначити, що, як свідчить досвід багатьох країн, такі комерційні бази даних використовуються з метою порівняння результатів діяльності компаній, а не операцій, оскільки в них рідко буває наявності інформація щодо операцій з третіми сторонами.

Необхідно також зазначити, що при використанні інформаційних ресурсів доцільно враховувати, що заявлена публічність інформації може мати відповідний ступінь конфіденційності або її надання в публічний доступ третім особам здійснюється за плату, оскільки національне право кожної країни може містити власні випадки розкриття такої інформації.

Наприклад, в окремих європейських країнах та Канаді податковий орган зобов'язаний запросити дозвіл третьої особи на розкриття належної їй інформації, якщо вона використовується з метою коригування ціни платника, що перевіряється.

З огляду на це, центральному податковому органу необхідно б було розробити електронну базу даних, яка містила б інформацію (з оперативним її оновленням) про ціни реальних договорів, укладених та виконаних українськими підприємствами з нерезидентами. Така інформація могла б бути використана для оперативного визначення ринкового діапазону цін товарів (робіт, послуг), що значно спростило б процедуру порівняння контрольованих і неконтрольованих операцій та вдосконалило механізм регулювання трансфертного ціноутворення в Україні

Підсумовуючи, необхідно зазначити, що головним, що має відображати будь-яке інформаційне джерело, є наявність аргументації, яка забезпечить зіставність для оцінки та обґрунтування відповідності умов проведеної контрольованої операції принципу «витагнутої руки».



Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
2. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб [Електронний ресурс] // Міністерства доходів і зборів: [сайт]. – Режим доступу: // <http://minrd.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>.
3. Науковий журнал Вісник Офіційно про податки [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua>
4. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 року № 2939-VI [Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

**Ельсуков В. П.**

кандидат економічних наук, доцент

Государственное учреждение образования «Институт бизнеса и менеджмента технологий  
Белорусского государственного университета»  
г. Минск, Республика Беларусь

## **ПРИМЕНЕНИЕ M2M ТЕХНОЛОГИЙ ПРИ УЧЕТЕ СОСТАВЛЯЮЩИХ ЗАТРАТ И РЕАЛИЗАЦИИ**

Совершенствование управления компанией выступает как одно из эффективных и относительно мало затратных направлений повышения ее конкурентоспособности. В последнее время увеличивается число сторонников применения в этой области системного подхода, в основе которого лежит итерационный цикл управления (петля OODA), при котором реализуются стадии: 1) наблюдения (сбора информации); 2) оценки (анализа информации); 3) принятия решения; 4) действия (оформления управленческой процедуры и ее реализации). Такой подход является развитием основной модели кибернетики, в общих чертах представляемой как «Вход информации - Выход информации – Обратная связь». Добавляется еще одна петля обратной связи, предназначенная лицу принимающему решение. Эффективность управления определяется: а) быстротой осуществления итерационного цикла; б) качественным осуществлением всех его стадий.

Развитие основной модели кибернетики позволяет и вызывает необходимость применения для сокращения времени прохождения цикла управления M2M технологий, которые можно определить как информационное взаимодействие между машинами по обмену информацией или ее передаче в одностороннем порядке (Machine-to-Machine). Такое взаимодействие может осуществляться посредством проводной и мобильной связи. Именно бурное развитие последнего направления, приведшее к удешевлению тарифов на мобильную связь, дало толчок применению данных технологий. В настоящее время большинство M2M технологий реализуется посредством мобильного межмашинного взаимодействия.

Современная технико-технологическая база в области микроэлектроники и телекоммуникаций представляет широкие возможности применения M2M технологий в различных сферах коммерческой деятельности: разработаны M2M СИМ-карты для работы в сложных условиях эксплуатации; получают широкое распространение СИМ-чипы – миниатюрные, в виде микросхемы устройства в защитном корпусе, которые могут монтироваться методом пайки. Основная часть подключения M2M устройств приходится на счетчики.

Бухгалтерскому и управленческому учету принадлежит особая роль в осуществлении цикла управления – представление достоверной, в требуемом формате, с нужной степенью



дискретности экономической информации об объекте управления, то есть участие в осуществлении этапов «Наблюдение» и «Оценка». Система учета является важнейшей составной частью автоматизированной системы управления предприятием (АСУ). Разработка АСУ и ее функционирование основывается на экономической модели, представляющей собой комплекс взаимосвязанных показателей, отображающих с задаваемой степенью детализации инвестиционную и операционную деятельность. Инвестиционная деятельность в самом общем виде характеризуется инвестиционными затратами и источниками финансирования, осуществляемыми в заданный промежуток времени, операционная деятельность – ценами, объемом производства и продаж продукции в натуральных показателях, себестоимостью.

В настоящее время в своем большинстве АСУ участвует в реализации первых двух этапов цикла управления, в основном посредством использования возможностей блока системы по автоматизации бухгалтерского учета. При этом этап «Наблюдение» реализуется, как правило, через перевод экономической информации в электронный формат операторами (ввод исходных данных, ведение справочников). Результаты анализа представляются в виде программируемых или по запросу выборок в формате оперативной и бухгалтерской аналитической и синтетической отчетности. На отдельных предприятиях массового типа производства для учета количества поступающего сырья и материалов, произведенной продукции используются счетчики, передающие информацию в сумматоры и далее в централизованную базу данных (БД), что позволяет говорить в этом случае о локальном применении М2М технологий.

В принципе все составляющие модели экономики предприятия могут генерироваться с использованием М2М технологий. При этом, наибольшие предпосылки для применения данных технологий лежат в плоскости учета составляющих затрат и реализации. Однако для этого необходимо наличие в комплексе как минимум: 1) счетчиков (датчиков) по учету параметров и переводу их в цифровой формат; 2) каналов связи для машинно-машинного взаимодействия по передаче информации с определенной дискретностью; 3) алгоритмов, обеспечивающих перевод поступающей информации в показатели экономической модели и ее трансляцию по стадиям цикла управления.

В последние годы наибольшая активность в применении М2М технологий наблюдается в транспортной сфере, что выражается в увеличении числа единиц коммерческого подвижного состава, по которому проводится дистанционный мониторинг. Как показывает анализ динамики кривой Гартнера, развитие дистанционного мониторинга на основе GSM-технологий с применением М2М СИМ-карт находится на начальном этапе продуктивности [1]. То есть прогнозируется устойчивое и относительно длительное коммерчески успешное применение данного инновационного направления в различных отраслях экономики и видах деятельности.

На примере предприятия сельскохозяйственной направленности, технологический процесс которого насыщен значительным числом транспорта и сельскохозяйственной техники, покажем возможности и перспективы применения М2М технологий для целей учета. Является очевидным, что продуктивность учета с применением данных технологий зависит от структуры и функциональных возможностей аппаратно-программного комплекса автоматизации финансово-хозяйственной деятельности. Аппаратная часть состоит из набора устройств, как: датчики; контроллеры; каналы связи; средства для сбора, обработки и хранения информации; навигационное оборудование. Программное обеспечение (ПО) включает: 1) алгоритмы предварительной обработки и перевода аналоговой информации в цифровую в датчиках; 2) программирование контроллеров; 3) информационно-аналитическую систему диспетчера мобильных объектов; 4) общее и специальное ПО для обеспечения работы АСУ, включая ПО учетных операций. Кроме этого должны быть



розробтаны алгоритмы «вживлення» получаемой в результате применения М2М технологий информации в систему автоматизированного учета.

С учетом практики разработки составляющих АСУ с применением мобильных приложений представляется первоочередным и коммерчески целесообразным решение следующих задач учета в физических измерителях на типовом предприятии аграрной сферы с применением М2М технологий, таблица 1.

Таблица 1

**Задачи учета на сельскохозяйственном предприятии, реализуемые с применением М2М технологий**

Функции учета	Инструментарий учета
<b>В области растениеводства</b>	
Учет механизированных полевых работ	Электронная карта полей, система навигации, технология точного земледелия, включая датчики глубины обработки почвы
Учет вносимых удобрений	Электронная карта полей, система навигации, технология точного земледелия, включая весовые датчики
Учет конечной продукции (урожая)	Электронная карта полей, система навигации, технология точного земледелия, включая весовые датчики
<b>В области животноводства и птицеводства</b>	
Учет живого веса и привеса крупного рогатого скота, свиней, птицы	Объемно-весовые датчики для измерения веса животных с заданной дискретностью
Учет продукции птицеводства	Счетчики и сортировщики яиц
Учет кормов	Весовые датчики
<b>В области функционирования подсобного перерабатывающего производства</b>	
Учет сырья и материалов, готовой продукции	Весовые датчики
<b>В области эксплуатации, ремонта, обслуживания техники, машин, энергосилового оборудования</b>	
Учет параметров работы двигателя внутреннего сгорания (ДВС) и других систем сельскохозяйственной техники для оптимизации соответствующих затрат	Датчики давления и температуры в шинах, качества масла и топлива, вибрации, шума, электрических параметров и другие
Учет расхода топлива	Датчики уровня топлива, топливные проточные расходомеры
Учет расхода электроэнергии	Приборы дистанционного учета расхода электроэнергии
<b>В области управления персоналом</b>	
Учет отработанного времени механизаторами	Датчики начала и окончания работы техники и оборудования, электронная карта полей, система навигации, технология точного земледелия
Учет отработанного времени персоналом, работающим стационарно	Датчики идентификации персонала

Выше изложены наиболее актуальные и коммерчески привлекательные направления учета составляющих себестоимости и реализации с применением М2М технологий. Несомненно, современный уровень развития аппаратно-программных средств в указанной области позволяет использовать данные технологии и по другим направлениям учета, например: учет по расширенному числу параметров основного стада; учет складских запасов сельскохозяйственного сырья, удобрений, готовой продукции, топлива (если предприятие имеет автозаправочную станцию, склад горюче-смазочных материалов); учет земельных площадей по плодородию и севообороту. Также перспективным является применение



технологий машинно-машинного взаимодействия при осуществлении стадий принятия решения и действия цикла управления, например, путем оповещения персонала по заданному алгоритму управления через SMS-сообщения об отклонениях от графика выполнения сельскохозяйственных работ.

Применение M2M технологий позволяет: сформировать для целей анализа и прогнозирования обширную электронную базу данных (Big Data) об объекте управления; осуществлять рациональное взаимодействие подсистем управления закупками, запасами, денежными средствами. Повышение эффективности управления ресурсами позволяет снизить операционные издержки, увеличить объемы продаж, рационализировать инвестиционный бюджет [2]. В аграрной компании обеспечивается эффективное управление ходом выполнения полевых и других работ, резко сокращаются непроизводительные расходы семенного фонда, кормов, топлива, удобрений, материалов для химической обработки полей, средств вакцинации.

#### Список использованной литературы

1. Top trends in the gartner hype cycle for emerging technologies 2017. <http://www.gartner.com/smarterwithgartner>.
2. Ельсуков В.П. Эффективность применения дистанционного мониторинга / Научный журнал «Доклады БГУИР», №7 (93), 2015 г., с.111-115.

**Рахматов С.С.**

ассистент преподаватель

**Садулаева Н.Н.**

магистрант

Бухарский инженерно-технологический институт

г.Бухара, Узбекистан

## ОСОБЕННОСТИ АВТОМАТИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В настоящее время широко распространено внедрение автоматизированных информационных систем (АИС) в сфере управления предприятием. Это вполне понятно, так как автоматизация управления приносит самый осязаемый эффект.

Современный учет – это прежде всего компьютерный учет, который реализуется с помощью современных компьютерных технологий и бухгалтерских программных продуктов. Программа бухгалтерского учета представляет собой довольно сложный инструмент, предназначенный для автоматизации профессиональных функций в непростой сфере человеческой деятельности. Эти факторы определяют относительную сложность применения программных продуктов для успешного и повседневного отражения экономических актов в электронном формате.

Работа бухгалтерии любой фирмы уменьшается не только и не столько на хранение данных об имуществе и обязательствах предприятия, но также на главную линию на формирование на основе этих данных бухгалтерских отчетов различной сложности. Естественно, что такая работа может быть выполнена с использованием различных программных продуктов, предназначенных для удобного хранения данных, баз данных или, в простых случаях, электронных таблиц. Но одним из основных требований к бухгалтерскому учету является документальное обоснование каждой бухгалтерской транзакции.





Вряд ли первыми объектами автоматизации в управлении предприятиями стали задачи бухгалтерского учета. В бухгалтерии документооборот более формализован и унифицирован процедурами и методами обработки и составления документов по сравнению с другими службами аппарата управления. Поэтому ведение учета с использованием компьютеров стало нормой на многих предприятиях. Использование бухгалтерского программного обеспечения в работе дает широкие возможности для автоматического отражения любых документов и бизнес-операций в бухгалтерском учете (по учетным записям), а также устранения арифметических ошибок. На компьютере легко формируются все первичные и бухгалтерские документы.

В то же время построение АИС в области бухгалтерского учета по-прежнему является довольно сложной исследовательской проектной работой. Учетный сектор имеет определенную специфику. В плане контента бухгалтерская информация отражает большинство процессов материального и финансового учета любого предприятия. Фактически речь идет об отражении экономического состояния предприятия. Учетная информация характеризуется широким спектром документов и показателей. Эти документы и индикаторы имеют довольно сложный уровень логической и арифметической взаимосвязи, как по вертикали, так и по горизонтали. Поскольку к учетной информации ставятся более высокие требования, касающиеся надежности, при проектировании и эксплуатации АИС необходимо учитывать многочисленные схемы логико-арифметической привязки индикаторов. Это необходимо для обеспечения целостности базы данных, а также необходимого уровня надежности и полноты показателей в выходных документах.

Относительно большой объем документов требует использования технических средств для обработки и передачи данных с расширенной емкостью памяти и хорошей пропускной способностью. Каждый бухгалтер должен сделать выбор при поиске наиболее подходящего для своей корпоративной программы автоматизации учета. Очевидная простота выбора часто превращается в длинный поиск самой оптимальной и недорогой программы. В то же время, принимая во внимание технологическую нагрузку на персонал бухгалтерии, информационные технологии в бухгалтерском учете должны быть легко изучаемы, работать и иметь интерфейс с высокой степенью адаптивности. Информационные технологии должны упрощать работу бухгалтера, а не создавать для него дополнительные трудности.

В интерактивном режиме обработки предоставляется способ связи с компьютером. Интерактивный режим выполнения функции автоматизированной системы – это режим, в котором оператор управляет решением проблемы путем изменения ее условий и порядка функционирования АС на основе оценки информации, представленной ему техническими средствами. Преимуществом технологии работы в интерактивном режиме является возможность параллельного решения нескольких задач.

Важной характеристикой автоматизации является ее эффективность. Чтобы эффективно проводить автоматизацию, необходимо, прежде всего, представить себе, что такое автоматизированный учет. На первый взгляд все просто, и даже постановка такого вопроса кажется несколько надуманной, потому что автоматизированный учет – это просто, когда учет ведется на компьютере. Это вводит в заблуждение, приводящее к множеству безуспешных попыток автоматизации. Следует понимать, что внедрение бухгалтерской программы является эффективным только тогда, когда его последствием является повышение эффективности и улучшение качества бухгалтерского учета на предприятии.

В последние годы наблюдается тенденция к универсальной компьютеризации, охватывающей все сферы деятельности. Используя компьютер, вы можете представить информацию в удобной для пользователя форме, значительно ускорить и упростить операции ввода и обработки, увеличить видимость и простоту окончательных отчетов.

Таким образом, можно сказать, что автоматизация бухгалтерского учета – это процесс, при котором в результате переноса бухгалтерского учета на компьютер повышается



эффективность и улучшается качество его ведения на предприятии. Поэтому, прежде чем принимать решение об автоматизации бухгалтерского учета, необходимо указать, как эта автоматизация должна совершенствоваться в бухгалтерии, что будет целью автоматизации.

Ведение бухгалтерского учета с использованием компьютеров стало нормой на многих предприятиях. Использование бухгалтерской программы в работе дает широкие возможности для автоматического отражения любых документов и бизнес-операций в бухгалтерском учете посредством записей бухгалтерского учета, а также исключения арифметических ошибок. На компьютере все первичные и бухгалтерские документы легко формируются.

#### Список использованной литературы

1. Исаев Г.Н. Информационные системы в экономике: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – 6-е изд. – М. : Издательство «Омега-Л», 2013. – 462 с.
2. Титоренко Г.А. Информационные технологии в управлении: Учеб. пособие для ВУЗов/под ред. Проф. Г.А. Титоренко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
3. Благодатских В.А. Экономика, разработка и использование программного обеспечения / В. А. Благодатских, М. А. Енгибарян, Е. В. Ковалевская и др. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 236 с.
4. Волкова Е. А. Автоматизация системы финансового учета: начальный этап / Е. А. Волкова // МСФО на практике, 2012. – 142 с.
5. Харченко М.А. Современные тенденции автоматизации бухгалтерского учета в 1С/ М.А. Харченко // Теоретические и прикладные аспекты современной науки сборник статей Международной научно-практической, ВПО Ставропольский государственный аграрный университет. 2014. – С. 231-234.

**Халилов Ф. В.**

старший преподаватель

Бухарский инженерно-технологический институт,  
г. Бухара, Узбекистан

## ЭКСПЛУАТАЦИЯ АВТОМАТИЗИРОВАННЫХ ИНФОРМАЦИОННЫХ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Информационная технология бухгалтерского учета на компьютере – это совокупность четко регламентированных человеко-машинных операций, выполняемых в определенной последовательности от создания первичных документов до формирования управленческих сводок и финансовой отчетности.

В работе бухгалтера на протяжении отчетного периода выделяются четыре основные этапа:

- формирование и обработка первичных документов, регистрация хозяйственных операций в базе учетных данных;
- обобщение учетных данных;
- получение выходной информации – справок, учетных регистров и отчетности;
- завершение отчетного периода и переход к новому отчетному периоду.

Помимо этого, требуется выполнение ряда технологических работ, связанных с поддержанием в работоспособном состоянии программного обеспечения, обеспечения целостности и сохранности информационной базы. В ряде случаев конечные пользователи в



состоянии выполнять их самостоятельно, но нередко требуется привлечение специалистов-профессионалов, выполняющих функции администрирования системы.

При ведении компьютерного учета нужно хорошо понимать технологию решения конкретных учетных задач в используемой программе, порядок ее применения при отражении тех или иных фактов хозяйственной деятельности. Кроме того, бухгалтеру требуется оперативная информация об изменениях в нормативной базе учета. Все это требует непрерывной методической и правовой поддержки пользователей систем компьютерного учета, а также своевременного обновления используемых программ.

Корректность ведения учета требует от бухгалтера хорошего знания существующей нормативной базы. Самостоятельно отслеживать все изменения в федеральном, региональном и местном законодательстве достаточно сложно. Поэтому многие бухгалтеры и экономисты являются пользователями правовых баз данных. Производители правовых баз данных постоянно следят за изменениями в нормативной базе, профессионально их аккумулируют и поставляют своим подписчикам в виде программных продуктов. Правовые базы данных являются одной из важнейших составляющих информационного фонда АИС-БУ.

В настоящее время правовые базы данных общего назначения различной степени полноты поставляются несколькими производителями, в том числе и фирмами, специализирующимися на разработке программных продуктов для экономических расчетов.

Важной особенностью специализированных правовых баз данных является возможность их тесной интеграции с программными продуктами, предназначенными непосредственно для той же предметной области, в частности бухгалтерского учета. Это обеспечивается за счет тесной увязки понятий, которыми оперирует прикладная программа, с определенными совокупностями документов информационной базы правовой системы.

Например, интеграция системы «Гарант» с программами системы «1С: Предприятие» предоставляет пользователям дополнительные возможности в работе. Контекстно-зависимая система помощи пользователю включает около 300 точек входа в специальные подборки документов. В программе «1С: Бухгалтерия» точки входа осуществляют контекстное обращение к соответствующей нормативной информации непосредственно из Плана счетов, Журнала операций или из форм отчетности. Благодаря этому пользователь может быстро, не выходя из программы, получить необходимое правовое обоснование порядка отражения того или иного факта хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета, разъяснения по расчету интересующего показателя отчетности и т.д.

В программе «1С: Зарплата и кадры» к системе помощи можно обратиться либо из Журнала расчетов, либо из конкретного документа для получения необходимых сведений о порядке применения того или иного вида начислений и удержаний.

В целях обеспечения непрерывной комплексной правовой и методической поддержки с апреля 1999 осуществляется программа информационно-технологического сопровождения (ИТС) пользователей программных продуктов экономического назначения фирмы «1С». Ее суть состоит в обеспечении подписчиков продуктом, включающим основную методическую и правовую информацию необходимую для текущей работы. ИТС является центральным звеном поддержки всех категорий пользователей и позволяет сконцентрировать основную методическую работу в едином периодическом издании. Зарегистрированные пользователи программ системы «1С: Предприятие» могут оформить подписку на информационно-технологическое сопровождение.

Технологической основой этого сервиса является ежемесячно выпускаемый фирмой «1С» компакт-диск, содержащий комплекс разнообразных материалов, рассчитанных как конечных пользователей экономических программ, так и на специалистов по их внедрению, сопровождению и настройке конфигураций на особенности конкретных предприятий.

Распространение дисков ИТС осуществляют сервис-партнеры и франчайзи фирмы «1С».



Они каждый месяц доставляют подписчикам очередной CD-ROM, устанавливают с него новые релизы (выпуски) системы, проводят актуализацию информационных разделов и методических материалов, а также (при заключении дополнительного договора на абонентное обслуживание) помогают пользователям в освоении новых возможностей программ системы «1С: Предприятие» и проводят профилактику компьютерных систем для предотвращения сбойных ситуаций и обеспечения надежной и эффективной работы.

Информационная база нормативных актов на дисках ИТС расширена за счет консультаций, публикуемых в изданиях АКДИ «Экономика и жизнь». В этот раздел включены актуализированные на текущий момент и приведенные в соответствие с действующим законодательством консультации экспертов по вопросам права, налогообложения и бухгалтерского учета. Для всех, включенных в информационный фонд консультаций, указан точный срок их действия, и все они имеют ссылки на нормативную базу «1С: Гарант».

Помимо этого, в состав дисков ИТС включаются консультации, опубликованные в изданиях Международного еженедельника «Финансовая газета». Материалы этого раздела подготовлены ведущими специалистами Минфина и МНС России и содержат ответы на наиболее сложные вопросы по ведению бухгалтерского учета и налогообложению, а также комментарии по практическому применению нормативных документов. Информация оформляется в виде полнотекстовой базы данных и связывается гиперссылками с нормативной базой «1С: Гарант. Правовая поддержка».

В связи с постоянным развитием систем компьютерного учета, ростом их функциональности возрастает и сложность их освоения, строже становятся и требования, которые следует соблюдать для их эффективной эксплуатации. Поэтому исключительно важной становится методическая поддержка, помогающая разобраться в возможностях программных средств автоматизации учета и повысить эффективность технологии их применения.

В широком понимании методическое сопровождение систем компьютерного учета следует рассматривать с нескольких сторон.

Прежде всего, следует иметь в виду, что любая компьютерная система является носителем определенной методологии учета. Поэтому фирма-производитель должна предоставлять своим пользователям соответствующие разъяснения по особенностям ее применения для отражения тех или иных фактов хозяйственной деятельности. Кроме того, начинающие пользователи системы должны иметь возможность получения начальных навыков по работе с программой, а более опытные - углублять свои знания по возможностям ее эффективного применения.

По мере развития программ экономического назначения они наполняются новыми возможностями, позволяющими полнее автоматизировать различные расчеты. Прежде всего, это касается процедур формирования записей на счетах. На текущий момент в программах ведущих производителей подавляющую часть операций можно отражать с высокой степенью автоматизации, используя компьютерные документы, при проведении которых проводки формируются автоматически. Это существенно облегчает работу, но требует от бухгалтера более строгой дисциплины по соблюдению встроенной в конфигурацию системы технологии решения задач. Это связано с тем, что автоматизированная обработка данных базируется на строгой модели учета, которая предполагает соблюдения определенных правил оформления операций. Это касается ведения системы синтетических счетов, субсчетов и аналитических счетов, справочников, а также порядка применения системы компьютерных документов. Достаточно нарушить требуемый моделью учета порядок и система может дать неправильные результаты.

Поэтому при активном использовании различных режимов автоматического формирования бухгалтерских записей пользователь должен соблюдать установленные в



программе правила.

Системы компьютерного учета находятся в непрерывном развитии. Это вызвано как необходимостью актуализации в связи с изменениями в нормативной базе учета, так и в связи с ростом функциональности для более полного соответствия потребностям учетной работы различных предприятий. Поэтому необходимо оперативное обновление программных продуктов у их пользователей и предоставление им информации по технологическим особенностям применения их новых возможностей.

Практически все производители тиражных программных продуктов оперативно информируют пользователей о выходе новых версий их разработок, используя для этого средства массовой рассылки различных материалов, рекламу и статьи в средствах массовой информации. В последнее время все шире используется сеть Интернет. Многие фирмы-разработчики программного обеспечения размещают на своих сайтах новые версии программ и зарегистрированные пользователи могут загрузить их и установить на свои компьютеры. Небольшие дополнения к программам распространяются бесплатно, а существенно дополненные версии программ – на платной основе.

#### Список использованных источников

1. Волкова Е. А. Автоматизация системы финансового учета: начальный этап / Е. А. Волкова // МСФО на практике, 2012.- 142 с.
2. Исаев Г.Н. Информационные системы в экономике: учебное пособие – Омега-Л, 2006.
3. Благодатских В.А. Экономика, разработка и использование программного обеспечения / В. А. Благодатских, М. А. Енгибарян, Е. В. Ковалевская и др. – М.: Финансы и статистика, 2015.- 236 с.

**Хорунжак Н.М.**

доктор економічних наук, доцент

**Гончук Л. О.**

магістр

Тернопільський національний економічний університет

м. Тернопіль, Україна

## **СУТНІСТЬ ТА СУЧАСНІ УМОВИ Й ЧИННИКИ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ В ОБЛІКУ**

Суб'єкти державного сектору, до яких належать бюджетні освітні установи, використовують у своїй діяльності різні сучасні інформаційні технології. Перш за все, вони пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та складанням звітності. Хоча є в їх складі і продукти контрольного аналітичного, прогнозного спрямування. Склад інформаційних технологій визначається управлінськими запитами та потребами. У схвалених Постановою Верховної Ради України від 31.03.2016 р. №1073-VIII «Рекомендаціях парламентських слухань на тему: «Реформи галузі інформаційно-комунікаційних технологій та розвиток інформаційного простору України»» зазначено, що Україна у міжнародних рейтингах посідає: за мережевою готовністю у 2015 році – 71 місце серед 143 країн світу; за розвитком електронного урядування у 2014 році – 87 місце серед 193 держав-членів ООН [2].

Це вказує на певні існуючі позитивні передумови, а також проблеми, що перешкоджають активному розвитку та використанню сучасних інформаційних технологій в





різних сферах життєдіяльності в нашій країні. Щодо інформаційних технологій обліку (ІТО), то стан їхнього використання залежить від величини суб'єкта господарювання та обсягів його діяльності. Зазвичай в усіх бюджетних установах є комп'ютерна техніка, яка використовується для ведення бухгалтерського обліку та формування звітності. Однак рівень забезпеченості нею різний. Враховуючи це, а також той факт, що не завжди суб'єктам освіти доцільно мати власні облікові служби, питання інформаційних технологій вирішуються за різними сценаріями. Один з них – це самостійне ведення бухгалтерського обліку, а другий – існування централізованих бухгалтерій, котрі уособлюють в собі потужні обчислювально-управлінські центри, що ведуть облік централізовано. Удосконалення порядку ведення обліку, розвиток інноваційних технологій формування обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктами державного сектору – актуальний напрям наукових досліджень. Обґрунтуванням цього служить факт затребуваності в інформації про сучасні програмні продукти, що здатні задовольнити управлінські запити в умовах модернізації обліку, запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та уведенні в дію з січня 2017 року Плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору. Додатковим чинником потреби в розвитку теорії та практики використання інформаційних технологій для облікових цілей є заборона використання програмних продуктів російського походження. В цьому контексті бюджетні установи, які мали у своєму розпорядженні програмні продукти групи 1С (для бюджетних установ), або використовували програму «Парус-бюджет» чи інші аналогічні програми змушені шукати альтернативи. Критичний огляд наукової літератури, а також практики використання інформаційних технологій обліку вказує на достатню розвиненість цього питання. Проте це не применшує актуальності подальших досліджень. Їх необхідність пов'язана не лише з вищеперерахованими причинами, а й через потребу підвищення ефективності та якості інформаційної бази управління, яка формується системою обліку. Тобто, для суб'єктів державного сектору проблема розвитку нових інформаційних технологій обліку важлива з позиції забезпечення зростання ефективності діяльності.

На сучасному етапі в процесі функціонування суб'єктів державного сектору, в тому числі бюджетних освітніх закладів (установ) виникає ряд задач, ефективне вирішення яких є запорукою стабільного розвитку. Це, наприклад, підвищення ефективності використання бюджетних коштів, вміння швидко реагувати на зміни та оперативно приймати рішення в складних економічних ситуаціях, покращення зв'язків з контрагентами, підвищення якості освітніх послуг тощо. При розв'язанні цих проблем необхідним є наявність достовірної інформації про економічну ситуацію, можливості конкурентів, потреби у ресурсах, стан фінансово-господарської діяльності і т.д. Інформаційні технології відіграють при цьому важливе значення, бо саме вони забезпечують швидкий та зручний доступ до потрібної інформації. На сьогодні інформація є одним з найголовніших ресурсів, які необхідні для досягнення цілей діяльності. Щодо самого визначення терміну «інформаційна технологія» то тут існує багато підходів та поглядів. Згідно з державним стандартом України ДСТУ 35 інформаційна технологія – це технологічний процес, предметом перероблення й результатом якого є інформація. З позиції об'єкта дослідження ця інформація має бути обліковою. Тому інформаційні технології, котрі призначені для ведення обліку, або іншими словами інформаційні технології обліку можна позиціонувати як обліковий технологічний процес, предметом перероблення якого є дані бухгалтерського обліку, а результатом – облікова інформація в формі відповідної документації та звітних форм.

Відповідно до визначення, прийнятого ЮНЕСКО, інформаційна технологія – це комплекс взаємозалежних, наукових, технологічних, інженерних дисциплін, що вивчають методи ефективно організації праці людей, зайнятих опрацюванням і збереженням інформації; обчислювальну техніку і методи організації і взаємодії з людьми і виробничим устаткуванням, практичні додатки, а також пов'язані з усім цим соціальні, економічні і



культурні проблеми. В цьому визначенні зібрано багато характеристик інформаційних технологій, а також показано прядок взаємодії їх складових (людей, обчислювальної техніки). На думку Івахненкова С.В., інформаційні технології – це технології, які перетворюють вихідні дані у результатну інформацію, та які відображають величезну кількість різноманітних технологій у різних комп'ютерних середовищах і предметних галузях [1, с. 17]. В цьому означенні дещо некоректно вжито уточнення після слів «які відображають». За змістом виходить, що «технології... відображають велику кількість різноманітних технологій». В той час, як ідентифікація поняття передбачає розкриття його сутності. Більш коректним було б скорочене визначення, зокрема без усіх слів, що подані після слова «які». Терещенко Л. О. та Матієнко-Зубенко І. І. стверджують, що інформаційна технологія – це системно організована для розв'язання задач управління сукупність методів і засобів реалізації операцій збору, реєстрації, передачі, нагромадження, пошуку, оброблення і захисту інформації на основі застосування програмного забезпечення, засобів обчислювальної техніки та зв'язку, а також засобів, за допомогою яких інформація пропонується клієнтам [5, с.7]. Тлумачний словник з інформатики подає таке визначення: інформаційна технологія – це, по перше, організована сукупність процесів, елементів, пристроїв і методів, використовуваних для обробки інформації. По-друге, комплекс методів, способів і засобів, що забезпечують збір, накопичування, зберігання, обробку, передачу й відображення інформації й орієнтованих на підвищення ефективності та продуктивності праці [6, с.355]. З поданих означень можна зробити висновок, що термін «інформаційні технології» слід визначити наступним чином: інформаційні технології – це сукупність програмних та технічних засобів, які пов'язані з процесом збирання, обробки, зберігання та поширення інформації. Слід зауважити, що в науковій та фаховій літературі більше уваги приділяється інформаційним технологіям обліку. Відповідно й означення більш структуровані та обґрунтовані. Натомість важко знайти означення термінів «інформаційні технології аналізу» та «інформаційні технології контролю». Попри це, усі вони тісно пов'язані між собою, оскільки служать основою формування обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю будь якого суб'єкта господарювання. В основному нові можливості комп'ютеризованого опрацювання даних (адже інформаційні технології можна позиціонувати саме з цієї позиції) пов'язані з удосконаленням і розвитком технічних наук. Дослідження літературних джерел і аналіз практики є переконливим свідченням цього. В історичному плані розвиток технічних можливостей опрацювання інформації вказує на те, що в обліку використовувалися засоби від найпростіших (вузлики, зарубки тощо) до примітивних (рахівниці) і після цього до більш складних (арифмометри, механічні обчислювальні машини). На цьому, зокрема акцентується увага в монографії «Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільствах» (автор Хорунжак Н.М.). Науковець, встановлюючи етапи розвитку системи обліку бюджетних установ проводить паралель між станом розвитку математики та інформатики [7, с.53].

Така позиція має об'єктивне підґрунтя, однак в сучасних умовах до причин, які впливають на використання інформаційних технологій, окрім фінансової складової слід віднести деякі специфічні умови. Наприклад, в результаті підписання Президентом України Указу №133/2017 від 15.05.2017 р. («Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)») встановлені заборони і санкції для різних сервісів і продуктів, в тому числі тих, котрими активно користувалися суб'єкти державного сектора України [3]. Згідно даних ДП «Сврософтпром», в Україні програмними продуктами «1С: Підприємство» (які є системою класу ERP (Enterprise Resource Planning – управління ресурсами) користується близько 300 тис. компаній. Іншими словами – це корпоративна інформаційна система, яка втілює в собі можливості автоматизації обліку, планування, контролю і аналізу. Вона складається з різних модулів, наприклад, бухгалтерський і податковий облік, управління складом, транспортом і т. п. [4]. На думку



експертів, підтверджену практикою, впровадження в діяльність будь-якої ERP-системи – це тривалий процес, який може займати понад кілька місяців, а в разі автоматизації великих бюджетних установ – до 1 року. Зрозуміло, що і сам процес переходу на інші програмні продукти потребує тривалого часу. Не можна зупинити оформлення кількох сотень документів (актів, рахунків, накладних тощо), які використовуються в процесі діяльності суб'єкта державного сектору щодня. Окрім тривалого часу переходу, нова система працюватиме спочатку в тестовому режимі, а тому стара система мусить працювати паралельно. До того ж, за відомостями UBR.ua в Бухгалтерському бюро «Стандарт», просування програми «1С» відбулося на державному рівні і її зникнення потягне за собою в першу чергу збій у роботі ДФС [4]. Таким чином, сучасний розвиток інформаційних систем обліку визначається рядом нових умов і чинників серед яких державна політика займає не останнє місце.

#### Список використаних джерел

1. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко. – 4-е вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2008. – 343 с.
2. Рекомендації парламентських слухань на тему: «Реформи галузі інформаційно-комунікаційних технологій та розвиток інформаційного простору України» [Електронний ресурс] : Постанова Верховної Ради України від 31.03.2016 р. №1073-VIII. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1073-19>.
3. Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» [Електронний ресурс] : Указ Президента України №133/2017 від 15 травня 2017 року. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/1332017-21850>
4. Симоненко К. Заборона 1С: хто допоможе вести бухгалтерію українським підприємствам [Електронний ресурс] / Костянтин Симоненко // Finance.UA. – Режим доступу: <https://news.finance.ua/ua/news/-/400922/zaborona-1s-hto-dopomozhe-vesty-buhgalteriyu-ukrayinskym-pidpryemstvam>
5. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посіб. / О. Л. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 187 с.
6. Тлумачний словник з інформатики / Г. Г. Півняк, Б. С. Бусигін, М. М. Дівізінюк та ін. – Д., Нац. гірнич. ун-т, 2010. – 600 с.
7. Хорунжак Н. М. Теорія та методологія обліку у бюджетних установах в умовах інформатизації суспільства : моногр. / Н. М. Хорунжак – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 248 с.

**Хўжаназаров З. Р.**  
старший преподаватель  
**Султонова М.И.**  
студентка

Бухарский инженерно-технологический институт  
г. Бухара, Узбекистан

## ТЕХНОЛОГИЯ КОМПЬЮТЕРНОЙ ОБРАБОТКИ УЧЕТНЫХ ЗАДАЧ НА МАЛОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Необходимо учитывать ряд факторов, связанных с конкретной финансово-хозяйственной деятельностью каждого предприятия, его экономическими возможностями, а также уровнем подготовки малого предприятия для решения проблемы компьютеризации. Оптимальная конфигурация аппаратного и программного обеспечения является серьезной



проблемой при появленні невеликого підприємства.

Причина цього заключається в тому, що дуже мало спеціалістів по учету комп'ютеризації серед малих підприємств. У кожного малого підприємства недостатньо засобів для створення власного проекту, тому важливо правильно вибрати звичайний проект і адаптувати його до конкретних умов організації. Як правило, вам потрібно вибрати фірму, яка забезпечить чітку підтримку стандартного проекту і опублікує хороші документи для розвитку бізнесу. При виборі стандартного проекту малий бізнес повинен зосередитися на добре зарекомендованих собі фірмах.

Комп'ютеризація бухгалтерського учета на малих підприємствах ведеться на основі великої кількості програмних засобів, що належать до класів «Міні-бухгалтерія» і «Інтегрована бухгалтерська система». Пакети міні-бухгалтерії мають багато загального і діють за аналогічною схемою обробки інформації. Розглянемо принцип роботи цих пакетів на прикладі «1С:Бухгалтерія».

Програма орієнтована на звичайну ручну роботу бухгалтера і журнально-ордерну систему. Меню програми складено в зручній формі, існує можливість перерахування залишків і оборотів після введення і змін операцій, отримання результатів за будь-яким періодом і інтервалом часу. В програмі також реалізована можливість формування і друку всіх необхідних первинних документів: приходних і расходних касових ордерів, авансових звітів, платіжних документів.

Програма забезпечує ведення учета в валюті, зберігає курси валют і дозволяє автоматично виконувати переоцінку валют. Результатом обробки є набір форм звітності для аналізу фінансового стану підприємства на основі показників, прийнятих в міжнародній практиці. В керівництві дано описання мови, використовуваної для самостійного складання документів і звітів произвольної форми.

В початковому стані програма меню містить наступні блоки: «Операції», «Звітність», «Сервіс», «Вікна» і «Допомога». Але при роботі в більшості режимів програми в меню з'являється ще одна група функцій – «Дії», яка перераховує дії, доступні в поточному режимі роботи. Нижче рядка меню знаходиться рядок піктограм. З її допомогою можна швидко вставити найбільш часто зустрічаються дії, наприклад, друкувати, шукати рядок, вставка, копіювання, видалення і т.д. В нижній частині вікна знаходиться інформаційний рядок – в ньому виводяться повідомлення про виконуваних програмою діях, підказки і т.д. Решта частини вікна «1С: Бухгалтерія» є робочим простором – в ньому виводяться списки, бланки запитів, редаговані документи і т.д.

Розглянемо схему технології обробки бухгалтерської інформації за допомогою пакета «1С:Бухгалтерія».

Технологічний процес включає підготовчий, початковий і основні етапи. Підготовчий етап виконується при впровадженні проекту. При цьому здійснюється введення реквізитів підприємства, даних про керівництво, головного бухгалтера (здійснюється режимом «константи»). Виконується корекція і заповнення бази даних. Ведеться перегляд плану рахунків (режим «рахунок»), додавання рахунків, виділення субрахунків по деяким рахункам для ведення аналітичного учета. Переглядаються типові проводки (режим «типові проводки») і самостійно формуються додаткові проводки. «Типові проводки» призначені для спрощення введення стандартних і часто використовуваних операцій.

При введенні типової проводки створюється одна або кілька проводок, причому сумми цих проводок обчислюються автоматично. Далі здійснюємо введення початкових залишків по кожному рахунку. Для цього необхідно перейти в режим «Сервіс» (функція «Параметри») і встановити робочий період і дату, що передує поточним, а потім перейти в режим





«Операции» (функция «Интервал операций»).

Предварительно в верхней части экрана проверяется правильность рабочего периода и даты. Проводки состоят из номера счета, его корреспонденции «ОО» и суммы. При этом, если счет активный, в дебете записывается номер счета, а в кредите «ОО» и наоборот. Проверка правильности ввода остатков осуществляется функциями «Расчет итогов» и «Оборотно-сальдовая ведомость».

Если остатки введены верно, то остатки по ОО счету должны быть нулевыми, а суммы дебетовых и кредитовых оборотов равны. После ввода и проверки ввода остатков необходимо выполнить режим «Закрытие периода». При этом машина автоматически установит новый расчетный период, что необходимо проверить режимами «Установка параметров» и «Интервалы операций».

Начальный этап выполняется периодически, по мере ведения отчетного периода, и заключается во вводе в машину переменных данных с различных бухгалтерских первичных документов; реализуется функцией «Журнал хозяйственных операций». В журнал последовательно вводятся следующие реквизиты: дата, дебет, кредит, сумма, краткое содержание операции. При вводе номера счета, по которому ведется субконто, вводится «Количество», а «Сумма» исчисляется автоматически на основе введенной в список субконто «Цены». Функция «Документы и расчеты» предоставляет еще более универсальные и гибкие средства для ввода документов и проведения бухгалтерских расчетов. С помощью этого режима в журнал операций можно сразу ввести данные о некотором документе или расчете и связанные с ним проводки, которые автоматически рассчитываются по заданным формулам.

Основной этап завершается режимом «Отчетность», который реализует следующие функции:

– «Расчет итогов» – выполняется перед формированием всех выходных документов, перечисленных ниже, на основании данных журнала операций. Расчет итогов производится по всему кварталу установленного периода или за конкретный месяц;

– «Сводные проводки» – ведет переброску сводных сумм с дебета одного счета в кредит другого;

– «Шахматка» – табличное представление оборотов сумм с одного счета на другой (сводных проводок) и оборотов по счетам;

– «Оборотно-сальдовая ведомость» – формирует по каждому счету (субсчету) остаток на начало периода, обороты (Дт и Кт) и остаток на конец периода. Остатки на начало квартала формируются при закрытии предыдущего периода. В нижней строке оборотно-сальдовой ведомости выводятся итоги по оборотам и остаткам;

– «Оборотно-сальдовая ведомость по счету» – создает оборотно-сальдовую ведомость по каждому счету;

– «Обороты счета» (Главная книга) – формирует сальдо и обороты по дебету и кредиту счета и обороты в корреспонденции с другими счетами за указанные месяцы или квартал;

– «Журнал-ордер и ведомость по счету» – выводит те же данные, что и «Обороты счета», но в детализации по датам и по отдельным проводкам;

– «Карточка счета» – содержит все проводки с указаниями конкретного счета, позволяет получить Кассовую книгу, выписки из банка и т.д.;

– «Анализ счета по субконто» – для каждого субконто выводится остаток на начало периода, обороты и остаток на конец периода, список корреспондирующих счетов с указанием дебетового и кредитового оборота по каждому счету в отдельности;

– «Анализ счета по датам» – по каждой дате рабочего периода выводится остаток на начало, обороты и остаток на конец периода с указанием корреспондирующих счетов;

– «Анализ субконто» – предоставляет бухгалтеру оборотно-сальдовую ведомость по





субконто.

– «Карточка субконто» – содержит все проводки по выбранному объекту аналитического учета за указанный период, включает остатки на начало и конец периода, обороты за период и остатки после каждой операции. Данные выводятся в натуральном и стоимостном выражении. Документ получается из списка субконто.

– «Отчеты по Журналу операций» – производится выборка проводок из Журнала операций по определенным счетам, корреспонденциям и другим признакам.

Существующие в программных продуктах приложения и возможности позволяют полностью обеспечить ведение бухгалтерского учета малых предприятий, а также осуществлять множество других полезных функций, необходимых для обеспечения их эффективной деятельности. К таковым, в частности, относится возможность осуществления аналитических расчетов, служащих обоснованием принятия управленческих решений, касающихся дебиторов, кредиторов и пр.

#### Список использованной литературы

1. Волкова Е. А. Автоматизация системы финансового учета: начальный этап / Е. А. Волкова // МСФО на практике. – 2012. – 142 с.
2. Голкина Г.Е. Бухгалтерские информационные системы: учебное пособие / Г.Е. Голкина. – Москва : Евразийский открытый институт, 2011. – 96 с.
3. Исаев Г.Н. Информационные системы в экономике: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – 6-е изд. – М. : Издательство «Омега-Л», 2013. – 462 с.
4. Компьютерные технологии в бухгалтерском учете на базе автоматизированных систем: Практикум. – М: Финтатинформ, 2009.
5. Титоренко Г.А. Информационные технологии в управлении: Учеб. пособие для ВУЗов/под ред. Проф. Г.А. Титоренко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 439 с.
6. Федорова Г.В. Компьютерные информационные системы бухгалтерского учета // Сборник научных трудов «Проблемы компьютеризации информационных системы». – 2010.

**Ющенко Н. Л.**

кандидат економічних наук, доцент

Чернігівський національний технологічний університет

м. Чернігів, Україна

## ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ В ЛОГІСТИЦІ

Для підвищення конкурентних переваг суб'єктами господарювання у всьому світі прискорено запроваджуються інформаційно-комунікаційні технології та рішення щодо створення інформаційних ресурсів і запровадження електронних технологій. Сучасний ринок програмного забезпечення у галузі логістики достатньо великий і включає програмні продукти різної спрямованості та характеристик. Проте системи матеріально-технічного постачання трансформуються відповідно до світових тенденцій на засадах принципів системного і логістичного підходів, раціональності, ідентифікації витрат, транспарентності, довірчих відносин, рівності підходу і забезпечення чесної конкуренції; відбувається зміщення ролі постачання в управлінні підприємством від вирішення тактичних завдань, обслуговування його поточних потреб до вирішення стратегічних [1], що підвищує актуальність проблеми ефективного управління запасами матеріальних ресурсів.



Економічне регулювання запасів передбачає встановлення доцільної партії поставки, регламентацію періодичності поставок, кращих термінів відвантаження і отримання матеріалів [2]. Оптимізація запасів з використанням методів математичного аналізу за критерієм мінімізації сумарної величини витрат щодо їх зберігання і відновлення дозволяє обґрунтовано планувати потребу у матеріальних ресурсах, складських площах і механізмах.

Економіко-математичні моделі та відповідні методи оптимізації запасів за критерієм мінімізації витрат, пов'язаних з їх зберіганням і відновленням, що дозволяють обґрунтовано планувати потребу у матеріальних ресурсах, складських площах і механізмах, систематизовані в [3, с. 97-136], [4]-[8] та ін. Розроблені і підтвердили свою ефективність численні інваріанти відповідних економіко-математичних моделей, реалізовувати які на практиці дозволяють сучасні інформаційні технології. Порівняльний аналіз [9], [10] доступних на ринку програмних засобів для управління матеріальними потоками за їх функціональними можливостями: постачання/закупівлі, складські операції, продажі та маркетинг дозволяє стверджувати, що найбільш широкі можливості надають пакети BEST (Business Environment Strategic Toolkit), Парус, Галактика, Ахарта і Ахарта Retail (табл.1). Бухгалтерам-аналітикам доцільною для застосування може бути програма «1С: Управление торговлей», яка має широкі можливості підготовки усіх необхідних документів, управління рухом товарів і ціноутворенням, прийому замовлень і контролю їх виконання, оптимізації складських запасів, аналізу товарообігу, планування закупівель і поставок.

Таблиця 1

**Порівняння програмних продуктів (ПП) для аналізу інваріантів управлінських рішень щодо запасів матеріальних ресурсів**

Найменування ПП, розробник, рік створення, орієнтована ціна, режим доступу до електронного ресурсу	Функціональні можливості	Обмеження	Засоби ПП для управління запасами матеріальних ресурсів
<p><b>Галактика</b>, компанія „Галактика”, Росія, 1987 р., ціна 5599 грн. + додаткові послуги, <a href="http://www.galaktika.ru/">http://www.galaktika.ru/</a></p>	<p>Програма складається з контурів: адміністративне управління; оперативне управління; управління виробництвом; бухгалтерський облік . Завдяки модульному принципу побудови „Галактики” забезпечується можливість використовувати саме ті модулі програми, які необхідні в конкретній ситуації, або комбінувати їх. Це не тільки бухгалтерська програма, але засіб автоматизації управління підприємством в більш широкому сенсі, практично ERP-система</p>	<p>Система не має механізму визначення та контролю процедур виконання конкретних операцій або групи операцій. Система, практично, не є інтегрованою. Більшість модулів не пов'язані між собою , а їх зв'язок з фінансами доволі умовний, тому документи у фінансовому модулі вводяться вручну на підставі первинних документів, що призводить до розбіжностей у матеріальному і фінансовому обліку</p>	<p>Контур логістики програмного комплексу „Галактика”, що випущений на ринок у квітні 1995 р. і відтоді інтенсивно розвивається, дозволяє інтегрувати в єдину систему основні функції: управління замовленнями і закупівлями, постачаннями і збутом, управління запасами, складами, взаємовідносинами з постачальниками і одержувачами продукції і послуг, а також вести контроль взаєморозрахунків, у результаті чого на підприємстві створюються передумови для ефективного управління матеріальними та, пов'язаними з ними, інформаційними і фінансовими потоками у сфері виробництва й обігу</p>
<p><b>BEST-5. Виробництво;</b> компанія Бест, Росія, 1990 р., ціна 2565-8339 грн., <a href="http://www.bestnet.ru/programs/best-5/">http://www.bestnet.ru/programs/best-5/</a></p>	<p>Ведення шаблонів відомостей розбирання для опису технологічного процесу перетворення сировини в продукцію; формування відомості розбирання (обробки) сировини за видами продукції, що випускається; визначення фактичної вартості продукції на основі вартості сировини та додаткових витрат виробничого підприємства; формування документів на списання сировини за відомістю розбирання; формування документів на оприбуткування продукції за відомістю розбирання; облік виробництва продукції і</p>	<p>Суворо задана структура даних – набір і структура довідників, документів суттєво знижує можливості по налаштуванню і доопрацюванню програми. Оскільки програма являє собою набір модулів, у процесі роботи часто</p>	<p>Створення шаблонів для контролю за технологічним процесом перетворення сировини в продукцію; визначення фактичної вартості продукції; формування документів для оприбуткування продукції та ін.</p>



**20 листопада 2017 року, м. Тернопіль**

	напівфабрикатів по цехах основного виробництва; облік запасів і напівфабрикатів на складах, у міжцехових коморах і в цехах; формування широкого спектру звітів щодо виробництва	доводиться переходити з модуля в модуль, що дуже втомлює, так як потрібно закрити програму, відкрити інший модуль, далі знову повторити операцію	
„ФОЛІО Купец”, компанія „ФОЛІО”, 1993 р., 140-200 грн, <a href="http://folio.ru/ready51/about/about.php">http://folio.ru/ready51/about/about.php</a>	Розвинена функціональність і гнучкість, що дозволяє вирішувати, практично, будь-які завдання торгового та складського обліку. Система допомагає оптимізувати розміщення товару для зберігання таким чином, щоб складські площі і співробітники використовувалися найбільш ефективно; може управляти роботою складської техніки і персоналу, контролювати переміщення вантажів і вантажної техніки по території складу, оперативного планувати завдання персоналу з урахуванням поточних обставин	Відсутні функції постачання/закупівлі та продажу	Управлінський облік запасів
<b>Инфо Предприятие:</b> <b>Бухгалтерия 4.5.336, ООО</b> „Новасофт”, 1999 р., базова версія – безкоштовна, з додатковими можливостями 4900-9900 грн. на рік, <a href="http://www.infop.ru/products/sklad,http://v8.1c.ru/trade/">http://www.infop.ru/products/sklad, http://v8.1c.ru/trade/</a>	Основною перевагою програми є те, що в основі програми знаходиться єдиний журнал, що включає в себе як бухгалтерський, так і податковий, і управлінський облік. Саме з цією метою був розроблений модуль „Торговий склад” – окрема програма, спеціально призначена для підприємств оптової та роздрібної торгівлі. За допомогою звітів з руху товарів можна значно підсилити контроль за складом і за фізичним переміщенням матеріалів	Кількість операцій не більше 1000 на рік. Програма є комплексною, через що ліцензія на програму коштує достатньо дорого	Складський облік, аналіз продаж, планування закупівель
<b>Domino-Бухгалтерия v1.66.</b> Мікроелектронні системи, 2005 р., 200 грн. за два робочих місця + 800 грн. за додаткове, <a href="http://www.dominoua.com.ua/support.php">http://www.dominoua.com.ua/support.php</a>	Індивідуальне налаштування програми; зручне представлення даних у картках аналітичних об'єктів; кожному з клієнтів можна присвоїти категорію цін, за якими йому відпускається товар (кількість цін для товару – необмежена), а також встановити для нього особливі параметри формування цін як для конкретного товару, так і для групи товарів; система матеріального обліку дозволяє з однаковою легкістю налаштувати як внутрішній облік матеріалів, так і складний механізм для оптової торгівлі; існують різноманітні реєстри документів і звіти для аналізу господарської діяльності підприємства	Високі ціни; низька функціональність системи; обмежені варіанти вибору контексту дослідження (математичних і логічних принципів фільтрації вихідного масиву); погане виконання файлу HELP; відсутня можливість імпорту даних із використанням буфера	Система внутрішнього обліку матеріальних запасів; оптова торгівля
<b>Goods4Cast,</b> компанія Foresys, 2005 р., <a href="http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B4%D1%83%D0%BA%D1%82:Forecsys_Demand_Management_Solution_(Goods4Cast)">http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B4%D1%83%D0%BA%D1%82:Forecsys_Demand_Management_Solution_(Goods4Cast)</a>	Високоякісне прогнозування споживчого попиту по кожній асортиментній позиції на кожен день, яке є основою для вирішення проблем оптимізації торговельної діяльності; контроль доступності товарів, заснований на оперативному виявленні помилок обліку, дозволяє оперативного виявляти незвичайне зниження або зупинку збуту і відновлювати рівень продажів в таких випадках; прогноз надходження грошових коштів, необхідний для фінансового планування діяльності підприємства; оцінка і аналіз ефективності промо-акцій, розпродажів та інших впливів на попит для виявлення більш ефективних і менш витратних інструментів впливу на попит, що дозволяють компанії отримати додатковий прибуток	Мінус програми - це використання в розрахунках дефіциту першого типу, що втім ідеально підходить для компаній з рівномірним законом розподілу продажів, зокрема, у роздріб, під завдання якого дана система і розроблялася	Визначення необхідного обсягу продаж з урахуванням залишків на складі, періодичності поставок, необхідності товару, а також необхідного сервісного обслуговування для отриманого продукту та ін.
<b>Логістик Експерт,</b> Позолотін А. Ю., 2007 р., <a href="http://expert-logistics.com.ua/">http://expert-logistics.com.ua/</a>	Програма надає можливість швидко і ефективно здійснювати розподіл і перерозподіл товарів між декількома магазинами відповідно до даних про поточні залишки, продажі і замовлення. Основні завдання, що дозволяє вирішувати: якісний прогноз попиту для асортиментних позицій; оптимальний розрахунок норм товарних запасів; оперативне визначення оптимальних моментів замовлення;	Орієнтована на великий та середній бізнес. Високі ціни на послуги. Використання простого алгоритму	Інтегрована в ІС програма для автоматичного розрахунку та здійснення переміщень між філіями (магазинами) однієї компанії



**20 листопада 2017 року, м. Тернопіль**

	автоматична видача сформованих замовлень по кожному постачальнику		
<b>1С: Підприємство</b> , конфігурація „1С: Управління Торговлею 11.1.2.22”; розробник: 1С, ціна 4500 грн., <a href="http://business-soft.ru/1c-trade/1c-trade-management.html">http://business-soft.ru/1c-trade/1c-trade-management.html</a> , <a href="http://v8.1c.ru/trade/">http://v8.1c.ru/trade/</a>	Програма розрахована на будь-які види торговельних операцій. Реалізовані функції обліку – від ведення довідників і введення первинних документів до отримання різних аналітичних звітів. Дозволяє вести управлінський облік по торговому підприємству в цілому. Для підприємства холдингової структури документи можуть оформлятися від імені декількох організацій, що входять в холдинг	Поточна версія конфігурації „Управління торгівлею”, редакція 11.1 призначена для використання з версією системи 1С : Підприємство 8.2 не нижче 8.2.19.76. Висока ціна ліцензії	Розрахунок необхідного обсягу продаж з урахуванням залишків на складі, періодичності поставок, необхідності товару; розрахунок об’ємно-вагових характеристик номенклатурних позицій тощо
Корпоративна інформаційна система (КІС) <b>ФРЕГАТ-КОРПОРАЦІЯ</b> , розробник: Російська Федерація, м. Москва, web-доступ: <a href="http://www.frigat.ru">http://www.frigat.ru</a> ; орієнтовна ціна: 23-600 тис. руб. (залежно від кількості робочих місць)	Програмний комплекс класу ERP призначений для автоматизації господарської діяльності підприємств різного рівня, профілю та форм власності (від малого складу-магазину до міжрегіонального торгово-виробничого холдингу). Система забезпечує ефективну технологію управління і дозволяє оптимальним чином вирішувати завдання складського і бухгалтерського обліку, WMS, CRM, бюджетування, управління закупівлями і збутом, SCM, автоматизації торгівлі, виробництва та сфери послуг. КІС розрахована на одночасну роботу декількох сотень користувачів, але за вартістю і функціональними можливостями вона задовольняє не тільки великих, а й дрібних (1-5 робочих місць) та середніх користувачів	–	Програмний продукт дозволить виконувати наступні функції: моделювати торговельні та складські операції, а також будь-які схеми руху товарів; оформляти і роздруковувати всі первинні документи; враховувати, розподіляти і контролювати оплату за документами в цілому і за окремими товарними позиціями; реалізувати різні схеми взаємодії з клієнтами і партнерами; контролювати розрахунки з контрагентами, у т.ч. в рамках договорів; реалізувати різноманітні і гнучкі схеми ціноутворення; враховувати додаткові витрати, у т.ч. мито, транспортні витрати та ін.; вести облік товарів по партіях, серіях, фасуваннях, штрих-кодами, місцями зберігання та ін. довільними характеристиками; вести облік послуг, що надаються; отримувати оперативні дані і різноманітну аналітичну звітність
<b>„Агро Економ4ік”</b> , Кондратюк Д.М., програма поширюється безкоштовно, <a href="http://www.i-aek.com/">http://www.i-aek.com/</a>	Являє собою набір модулів таких як „Аналіз господарської діяльності”, „Вибір постачальника”, „ВЕР (Break-Even Point)” – розрахунок точки беззбитковості виробництва продукції та роботи складу та ряд ін. Програма призначена для використання економістами, фінансовими менеджерами, фінансовими аналітиками, менеджерами, що працюють в сфері логістики, для аналізу та аудиту промислових і сільськогосподарських підприємств	Для коректної роботи програми необхідна операційна система Windows XP	Модуль „Калькулятор вартості поновлення запасів”, „Калькулятор витрат на зберігання та підтримання належного рівня запасів”
<b>„Парус-Підприємство-8”</b> модуль „Управління логістикою”, корпорація „Парус”, 4000 руб., <a href="http://www.parus.com.ua/">http://www.parus.com.ua/</a>	Програма поєднала в собі потужні можливості по автоматизації бухгалтерського, податкового та складського обліку, завдань логістики й управління реалізацією товарів і послуг; практичні технології управління рухом матеріальних ресурсів, використання Internet-технологій, аналіз результатів діяльності за допомогою OLAP-технологій	–	Оптимізація процесу управління закупками та збутом; прогнозування обсягу закупівель і продажів

Переважає більшість пропонованих на ринку програмних продуктів є обліковими, вимагають адаптації до конкретних умов бізнесу. Окремі мають вбудовану мову програмування, що дозволяє створювати власні додатки; вони високовартісні й орієнтовані на великі корпоративні структури. Проте задачі управління запасами можна вирішувати й універсальними засобами, зокрема, для оптимізаційних задач можуть використовуватися MS Excel або MathCAD, для задач з використанням методів теорії ймовірностей і математичної статистики – Statistica, Gretl та ін. статистичні програмні продукти.



Список використаних джерел

1. A. T. Kearney. Creating value through strategic supply management. 2004 Assessment of excellence in procurement. 2005, p. 1.
2. Економіка логістичних систем / [за наук. ред. Є. В. Крикавського, С. І. Кубіва]. – Львів : «Львівська політехніка», 2008. – 596 с.
3. Карагодова О. О. Дослідження операцій : навч. посіб. / Карагодова О. О., Кігель В. Р., Рожок В. Д. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 256 с.
4. Букан Дж. Научное управление запасами / Дж. Букан, Э. Кенигсберг ; пер. с англ. Е. Г. Коноваленко [под ред. Б. В. Гнеденко]. – М. : Наука, 1967. – 424 с.
5. Кулиш С. А. Математические методы в планировании материально-технического снабжения / Кулиш С. А., Валовельская С. Н., Рабинович И. А. – К. : Вища школа, 1974. – 228 с.
6. Стерлигова А. Н. Управление запасами в цепях поставок : учебн. / Стерлигова А. Н. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 430 с.
7. Ющенко Н. Л. Економіко-математичні моделі в управлінні та економіці : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Н. Л. Ющенко. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. – 278 с.
8. Ющенко Н. Л. До питання управління матеріальними запасами з використанням економіко-математичних моделей / Н. Л. Ющенко, А. О. Мороз // Тези доповідей VII Міжнародна наук.-практ. конф. «Математичне та імітаційне моделювання систем. МОДС '2012» (27-30 червня 2012 року). – Чернігів-Жукін [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://stu.cn.ua/media/files/pdf/mods2012.pdf>.
9. Ющенко Н. Л. Порівняльний аналіз програмних продуктів, що реалізують моделі і методи управління постачанням та матеріальними запасами / Н. Л. Ющенко, М. М. Ворох // Проблеми і перспективи економіки та управління : науковий журнал / Черніг. нац. технол. ун-т. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. – № 1 (5). – С. 74-87.
10. Ющенко Н. Л. Про системи підтримки прийняття рішень щодо матеріальних запасів / Н. Л. Ющенко, А. М. Позднякова // Збірник матеріалів Міжнародної наук.-практ. конф. «Фінансово-економічна стратегія розвитку в умовах євро інтеграційних процесів: аспекти сталості та безпеки» (5-6 листопада 2014 року) : у 2 ч. – Чернігів : ЧНТУ, 2014. – Ч. 1. – С.157-160.





## 7. БУХГАЛТЕР: ПРОФЕСІЙНЕ НАВЧАННЯ ТА СЕРТИФІКАЦІЯ

**Мышковец Ю. А.**

кандидат економічних наук, доцент

**Серета А. Е.**

студент

Інститут бізнеса і менеджмент технологій

Белорусский державный университет

г. Минск, Республика Беларусь

### **ПРОБЛЕМЫ ПОДГОТОВКИ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО ВЕДЕНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ ИХ РАЗРЕШЕНИЯ**

Бухгалтерский учёт – это система сплошного, непрерывного наблюдения, регистрации и отражения хозяйственной деятельности предприятия на основании учетно-отчетной документации. В каждой стране мира существует своя система бухгалтерского учёта, отвечающая национальным особенностям и уровню развития экономики. Данная система находится в зависимости от экономического положения страны, законодательства и имеет свойство подвергаться изменениям. Например, внедрение рыночных отношений в экономику Республике Беларусь, существенно изменило систему требований к учётно – экономической информации, формирующейся в системе бухгалтерского учёта и отчётности, а также обусловило необходимость изменения и совершенствования методологии и методик, которые сформировались и действовали на протяжении многих лет [4, с. 32].

В соответствии с законодательством Беларуси бухгалтерский учёт должны вести все юридические лица независимо от форм собственности, а также филиалы, представительства и другие структурные подразделения юридических лиц, расположенные как на территории Республики Беларусь, так и за её пределами. Для осуществления же управления деятельностью организации необходим значительный объём информации, поэтому, для обеспечения реальными данными потребителей учётной информации о составе, размещении и использовании активов и пассивов, а также получения сводных данных по организации, одной отрасли и в целом по стране, важное значение имеет соблюдение единых методологических принципов организации бухгалтерского учёта.

Международные принципы организации бухгалтерского учёта разрабатывает и утверждает Международный Совет стандартов финансовой отчётности. В Беларуси же принципы бухгалтерского учёта утверждаются Законом о бухгалтерском учёте и отчётности, который разработан на основе международных требований. Однако анализ особенностей подготовки финансовой отчётности в соответствии с международными принципами и белорусской учётной политикой показывает, что концептуальные основы отражения учётной информации соблюдаются в Беларуси частично [3, с. 75]. Данный аспект обусловлен тем, что в процессе перехода к международным стандартам финансовой отчётности, для республики характерны следующие возникающие проблемы:

1. Необходимость внесения значительных изменений в нормативные правовые акты;
2. Недостаток квалифицированных специалистов в области учёта в соответствии с МСФО;



3. Необходимость проведения существенной доработки программного обеспечения и автоматизации процесса учёта.

Особое место среди данных проблем занимает отсутствие квалифицированных специалистов, что вызвано проблемными аспектами образования в республике. В настоящее время, с учётом современных требований рынка, профессиональный бухгалтер должен быть высокоэрудированным специалистом, имеющим системное представление о структуре и тенденциях развития белорусской и мировой экономики, понимающим многообразие экономических процессов в современном мире, обладающим всеми навыками, знаниями и умениями, необходимыми в бухгалтерской профессии. Данные качества необходимы бухгалтеру для успешного функционирования в условиях жесткой конкуренции и возникающих изменений на рынке.

Необходимо признать тот факт, что в современных условиях требования к бухгалтерам во всём мире становятся более высокими. Сфера финансов, налогов и отношений с контролирующими органами становится всё более важной для успешного продвижения дела организации любой формы собственности. Гарантом стабильности в этой сфере после руководителя является главный бухгалтер организации. В условиях глобализации экономики профессиональное мастерство бухгалтера должно быть на уровне требований, установленных Международной федерацией бухгалтеров – МФБ (IFAC – International federation of accountants).

Соответствие всем требованиям, установленным МФБ, подтверждается международным сертификатом (дипломом) о прохождении обучения и успешной сдаче экзаменов. Наличие диплома международного образца обеспечивает современному бухгалтеру высокую конкурентоспособность и возможность карьерного роста как в Беларуси, так и за рубежом [1]. Поскольку бухгалтер выполняет важнейшую роль в системе управления предприятием, повышение качества его подготовки следует рассматривать как один из элементов прямого влияния на эффективность и экономический рост. В данной связи следует отметить существующие проблемы в подготовке специалистов по ведению учёта [2, с. 96]:

1. Разрыв образовательных университетских программ с программами для получения международных сертификаций;
2. Слабая мотивация университетов в отношении аккредитации программ в сертификационных центрах;
3. Снижение качества профессионального образования во многих вузах;
4. Несоответствие структуры образования потребностям рынка труда, возникшее в результате того, что многие вузы утратили с ним связь;
5. Низкая вовлеченность работодателей в процесс разработки образовательных программ.

Для преодоления данных проблем и обеспечения успешной подготовки квалифицированных специалистов, необходимо, прежде всего, произвести следующие модификации в образовательном процессе:

1. Трансформировать программы обучения бухгалтеров в соответствии с международными требованиями, выдвигаемых международным советом стандартов финансовой отчётности Республики Беларусь, сохраняя национальные стандарты, внести в них поправки с целью их приближения к Мировым стандартам финансовой отчётности.
2. Повысить качество образования в вузах посредством модернизации технического оборудования, перехода на современные программы и технологии преподавания, повышения уровня заработной платы преподавателям и научным сотрудникам. Данный аспект особенно необходим ввиду повсеместной автоматизации учётного процесса и ужесточающийся конкуренции на рынке труда.



3. Ориентировать содержание программ на существующие потребности рынка. Необходимо также учитывать развивающиеся тренды и процессы как на уровне страны, так и международные. В данной связи следует отметить, что давать знание нужно практическое и применимое, так как в противном случае образование теряет значимость.

4. Усилить связь с бизнесом путем привлечения в разработку учебных программ потенциальных работодателей, что будет способствовать выполнению двух важных условий: в программу будут входить только необходимые аспекты обучения и обучающиеся будут знать, что от них ожидают за стенами учебных заведений.

Использование международных стандартов финансовой отчётности, а также проведение мероприятий по устранению препятствий, возникающих при переходе к международным стандартам финансовой отчётности будет способствовать улучшению инвестиционного климата и повышению деловой активности предпринимателей. В настоящее время, курс международных стандартов финансовой отчётности, входящий в программу подготовки специалистов – бухгалтеров белорусских вузов, является достаточно ограниченным, даёт общее представление о МСФО и не позволяет слушателям полноценно применять их на практике. Как вариант решения данной проблемы может также рассматриваться прохождение будущими специалистами полного курса ACCA (Association of Chartered Certified accounts), которое в среднем занимает от 3 до 5 лет, обучение по программе DipIFR либо курсы и семинары, проводимые международными аудиторскими компаниями.

В завершение имеет смысл представить список и краткую характеристику наиболее популярных международных сертификаций для специалистов по ведению бухгалтерского учёта. Данный список включает в себя следующее:

1. ACCA – The Association of Chartered Certified Accountants (Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров). Обучение включает в себя три уровня сертификации, 16 дисциплин и сдачу 14 экзаменов. Профессиональная сертификация имеет два направления.

2. DipIFR – Diploma in international Financial Reporting (диплом по международной финансовой отчётности). Эта программа характерна тем, что присутствует возможность сдачи на русском языке и требуется прохождение только одного экзамена, предполагающего знания международных стандартов финансовой отчётности.

3. Сертификационные программы CAP/CIPA. Данная программа предполагает прохождение нескольких уровней сертификации (2 уровня, 9 экзаменов, а также присутствует возможность обучения и сдачи на родном языке.

4. CPA – (Certified Public Accountant) – В рамках данной программы осуществляется подготовка специалистов, ответственных за ведение отчётности по ОПБУ США (USA GAAP).

5. CMA/CMF – (Certified Management Accountant) – В рамках данной программы готовятся специалисты по управленческому учёту.

6. CFA – (Certified Fraud Examiner) – Сертифицированный ревизор по злоупотреблениям ассоциации сертифицированных ревизоров по злоупотреблениям.

#### Список использованных источников

1. Kristinevich, S. The development of human capital: institutional analysis. / S. Kristinevich // Science & innovations. — 2014. - №1. - P. 3 - 8.
2. Лемешевский, И.М. Национальная экономика Беларуси: пособие для студентов специальности «Менеджмент» / И.М. Лемешевский, И.П. Деревяго. – Минск: БГТУ, 2012. – 188 с.



3. Национальная экономика Республики Беларусь: проблемы и перспективы развития: материалы X Междунар. научн. – практ. конф. студентов (Минск, 12 – 13 апр. 2017 г.). – Минск: БГЭУ, 2017. – 423 с.
4. Соколова Е.С. Бухгалтерское дело: учебник / Е.С. Соколова, О.В. Соколов. – М.: Высшее образование, 2009. – 328 с.

**Наумова Т. А.**

кандидат економічних наук, доцент

**Ковалевська Н. С.**

кандидат економічних наук, доцент

Харківський державний університет харчування та торгівлі

м. Харків, Україна

## **ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ ПРОФЕСІЙНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ АУДИТОРІВ**

Становлення і подальший розвиток аудиторської діяльності в Україні обумовлені суттєвими змінами в економіці країни та необхідністю незалежного контролю діяльності підприємств недержавної форми власності та професійного підтвердження достовірності звітності, яка надається користувачам. Характерною рисою професії незалежного аудитора є прийняття відповідальності перед громадськістю.

Огляд наукових джерел у даному напрямі вказує на те, що законодавче закріплення професійної відповідальності аудиторів змінювалися під впливом наукової думки, розвитку економіки та суспільних відносин.

Аналіз останніх досліджень свідчить, що в них започатковано вирішення проблеми. Теоретичною базою статті стали наукові праці представників економічної науки різних періодів, які зверталися до проблем аудиту й аудиторської діяльності. Беззаперечний вплив на формування авторської позиції щодо питань професійної відповідальності аудиторів в Україні мали праці таких економістів, як Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, О. Ю. Редько, В. В. Рядська, Е. М. Гутцайт, Н. І. Дорош, Л. Кулаковська, Ю. Піча, Б. Ф. Усач та ін.

Дослідження підходів до видів професійної відповідальності аудиторів у науковій літературі, дозволило виділити та узагальнити їх класифікацію у таблиці 1.

Обсяг відповідальності аудитора за якість наданих їм аудиторських послуг визначається, зокрема, Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125- XII (далі – Закон про аудит) [4].

Стаття 21 Закону про аудит визначає майнову та іншу цивільно - правову відповідальність аудиторів та аудиторських фірм за неналежне виконання зобов'язань відповідно до договору та закону. При цьому розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати шкоди, фактично завданої замовнику з їхньої вини.

До цивільно - правової відповідальності аудиторські фірми (аудитори) притягуються за рішенням господарського суду. Такі судові справи стосуються недостовірності звітності, що не виявленої аудитором, в результаті чого клієнт зазнав збитків у вигляді сплати штрафів, пені тощо. Клієнт у цьому випадку стверджує, що аудитор міг би встановити недостовірність, якби не його недбалість або низька кваліфікація.

За звичайними цивільно – правовими договорами сторони несуть відповідальність тільки один перед одним, а аудитор несе відповідальність як перед клієнтом, так і перед третіми особами, які є користувачами фінансової звітності клієнта, завіреної висновками аудитора.

Таблиця 1



### Види професійної відповідальності аудиторів

№ з/п	Автор	Характеристика
1	Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. [1, с. 220]	1. ответственность по отношению к клиентам; 2. гражданская ответственность перед третьими лицами в соответствии с общин и статутным правом; 3) уголовная ответственность
2	Бондар В.П. [2, с. 23]	Професійна дисциплінарна, юридична перед державою (кримінальна та адміністративна відповідальність) та перед третіми особами (цивільна відповідальність) аудиторів (аудиторських фірм)
3	Бутинець Ф. Ф. [3, с. 64]	Позитивна (перспективна) та ретроспективна відповідальність
4	Редько О. Ю. [8, с. 227]	Відповідальність перед третіми особами, які постраждали від професійних послуг; відповідальність перед професійною спільнотою в особі Аудиторської палати України (далі – АПУ) за якість аудиторських послуг; відповідальність перед законом як громадянина, суб'єкта підприємництва, платника податків та відповідальність перед замовником та користувачем за якість та легітимність результатів професійних послуг
5	Рядська В. В. [9 .с.289].	Під професійною відповідальністю в аудиті слід розуміти юридичну відповідальність за неналежне надання аудиторських послуг внаслідок порушення норм Закону України «Про аудиторську діяльність», «Кодексу етики професійних бухгалтерів», «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», а також вимог нормативних актів, прийнятих Аудиторською палатою України.
6	Закон України «Про аудиторську діяльність» [4]	За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність згідно з угодою і законом.

Стаття 22 Закону про аудит передбачає, що порядок застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) визначається АПУ [4]. Зокрема, рішенням АПУ від 05.07.2012 р. № 252 /11 затверджено Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України [5]. Завдання комісії полягає в розгляді матеріалів дисциплінарного провадження щодо фактів неналежного виконання аудиторами (аудиторськими фірмами) своїх професійних обов'язків. Цією ж статтею визначено, що до аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону. Виходячи з аналізу чинного законодавства та практики проведення аудиту в Україні, в окремих випадках до аудиторів може бути застосована і кримінальна відповідальність.

Відповідно до Порядку застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затвердженим рішенням АПУ від 15.11.2007 р. № 184 /4 (далі – Порядок № 184), термін розгляду матеріалів дисциплінарного провадження не повинен перевищувати трьох місяців [7].

За неналежне виконання своїх зобов'язань до аудиторів можуть бути застосовані такі види відповідальності.

1. За неодноразове некваліфіковане проведення аудиторських перевірок або некваліфіковане надання інших аудиторських послуг аудитор (аудиторська фірма) може бути виключений з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності.

2. На підставі рішення АПУ дію сертифіката або свідоцтва про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності може бути припинено у випадках:

- виявлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;





- систематичного або грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту .

3. За неналежне виконання професійних обов'язків АПУ може застосувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на строк до одного року або його анулювання.

4. Якщо суд визнає якість проведеної перевірки незадовільною , аудитор може бути зобов'язаний відшкодувати клієнтові ( замовнику) понесені ним збитки у повному обсязі, а також витрат на проведення повторної перевірки .

5. Анулювання сертифіката аудитора передбачається також у випадках порушення принципу незалежності аудитора або аудиторської фірми в цілому. Нерідкі випадки, коли порушення принципу незалежності аудитор приховує немає від підприємства- замовника, а в змові з ним від користувачів фінансової звітності ( наприклад, податкової служби ). При виявленні таких обставин аудиторський висновок буде вважатися недійсним. Крім того, це може бути розцінено як порушення норм ЦКУ, зокрема, як укладення договору, який суперечить чинному законодавству. За наявності умислу у обох сторін дохід , отриманий за такою угодою , підлягає стягненню до державного бюджету.

6. Розголошення комерційної таємниці аудитором без згоди її власника. Відповідно до статті 232 Кримінального кодексу України, таке діяння, якщо воно вчинене з корисливих чи інших особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності , карається штрафом у розмірі від 1 до 3 тис. неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років [6].

Таким чином, при укладенні та виконанні договорів на надання аудиторських послуг підприємство – замовник повинно усвідомлювати обсяги визначеної законодавством відповідальності професійного аудитора.

В Україні необхідне введення обов'язкового страхування професійної відповідальності аудиторів, що водночас надасть можливість ефективного розвитку ринку страхових послуг та впевненість потенційним клієнтам аудиторських послуг у фінансовій надійності та незалежності аудитора.

#### Список використаних джерел

1. Аренс А. Аудит / Аренс А., Лоббек Дж. ; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП "Рута, 2006. – 512 с.
4. Про аудиторську діяльність : Закон України від 14.09.2006 р. .№ 3125-ХІІ зі змінами та доповненнями//[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=3125-12>.
5. Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 05.07.2012р. № 252/11// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.apu.com.ua/files/ris](http://www.apu.com.ua/files/ris)
6. Кримінальний кодекс України :Закон України від 05.04.2001 № 2341-III (Редакція станом на 03.09.2017) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/laws/show](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show).
7. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затвердженим рішенням АПУ від 15.11.2007 р. № 184 /4 зі змінами // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [apu.com.ua/files/temp](http://apu.com.ua/files/temp).
8. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія / О. Ю. Редько. – К.: ДП «Інформаційно- аналітичне агентство». 2008. – 493 с.
9. Рядська В. В. Теоретичні аспекти професійної відповідальності в аудиті / В. В. Рядська // Бізнес Інформ. – 2014. – № 6. – С. 289–293.



## Для нотаток



## Для нотаток



НАУКОВЕ ВИДАННЯ

МІЖНАРОДНА НАУКОВО-ПРАКТИЧНА  
ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЯ

«ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І КОНТРОЛЬ:  
ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ»  
20 листопада 2017 р. м. Тернопіль

ТОМ 1

Відповідальний за випуск проф. Лучко М.Р.  
Комп'ютерний набір та редагування доц. Яцишин С.Р.

Підписано до друку 15.12.2017 р.  
Формат 60x90/16.  
Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.

Видавець Тернопільський національний економічний університет  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного  
реєстру видавців  
ДК № 3467 від 23.04.2009 р.