Міністерство освіти і науки України

Тернопільський національний
економічний університет

ЗБІРНИК МАТЕРІАЛІВ
IV МІЖНАРОДНОЇ НАУКОВО-ПРАКТИЧНОЇ
ІНТЕРНЕТ-КОНФЕРЕНЦІЇ

«ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ І КОНТРОЛЬ: ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ»

28 грудня 2018 р. м. Тернопіль

УДК 657
ISBN 978-966-654-523-0

О-17 Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали IV міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 р.) – Тернопіль: ТНЕУ, 2018. – 195 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 та контролю в сфері публічного управління; Тернопільський національний економічний університет.

Члени редакційного комітету:

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, Bialystok, 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 WSIiE TWP w Olsztynie, Polska; **Vovchuk Nataliia** – Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Country Representative, Ukraine; **Waściński Tadeusz** – Dr. hab., prof. nzw. inż., wydzial zarzadzania Politechnika Warszawska, Polska; **Бондар М. І.** – д.е.н., професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту, кафедра обліку і оподаткування, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Гуцайлюк З. В.** – д.е.н., професор, НУ «Львівська політехніка»; **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 і оподаткування підприємницької діяльності, Тернопільський національний економічний університет; **Кузьмінський Ю. А.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»; **Куцик П. О.** – к.е.н., професор, ректор; Львівський торговельно-економічний університет; **Лазаришина І. Д.** – д.е.н., професор, кафедра обліку та оподаткування, Національний університет біоресурсів і природокористування України; **Панков Д. А**. – д.э.н., профессор, 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 оподаткування, Запорізький національний університет; **Пушкар М. С.** – д.е.н., професор, кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу; Тернопільський національний економічний університет; **Рожелюк В. М.** – д.е.н., професор, кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління; Тернопільський національний економічний університет; **Рудницький В. С.** – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Львівський інститут ДВНЗ «Університету банківської справи»; **Хорунжак Н. М.** – д.е.н., професор, кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління; 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 і оподаткування, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 6 від 30.01.2019 р.)

Збірник містить тези доповідей учасників IV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (м. Тернопіль, 28 грудня 2018 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 IV 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, 2018
© ТНЕУ, 2018

ЗМІСТ

Бухгалтерський облік як система знань: теорія та методологія

Бабіч І. І.
ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОСОБЛИВОСТІ ДЕФІНІЦІЙ 9

Баран В., Шухманн В.
ЮРИДИЧНИЙ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВА 10

Бригідер М. П., Дзівінська М. В.
ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 13

Гуцайлюк Л.О., Блажкевич Р.П.
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ПРОБЛЕМИ ТА РІШЕННЯ 15

Евдокимович А.А.
МЕТОДИКА ОБОСОБЛЕННОГО УЧЕТА ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ В РАМКАХ ГРУППЫ КОМПАНИЙ, ОБРАЗОВАННОЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ СДЕЛКИ ПО СЛИЯНИЮ И ПОГЛОЩЕНИЮ 17

Зайцева Л. О.
УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК СТАЛИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА 20

Красюк Г.О.
МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ 23

Лучко М.Р.
ОКРЕМІ ПИТАННЯ ФІЗИЧНОЇ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ 25

Римар Г.А.
ТРАКТУВАННЯ ТЕРМІНУ «ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ» ЯК ОБЛІКОВОЇ КАТЕГОРІЇ: ПОГЛЯДИ НАУКОВЦІВ 27

Сланецька С.
ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ 29

Хаблюк О.А., Мандзюк О.М.
БЮДЖЕТ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ 31

Хомин П. Я.
РИМЕЙКИ Й ФУТУРИЗМ У ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 35

Хорунжак Н.М., Бульчак Ю.В.
АКТУАЛЬНІСТЬ ТА ПРОБЛЕМАТИЗМ ДОСЛІДЖЕННЯ ПИТАНЬ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ 37

Щирба М.
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ 39

Яцишин С. Р., Ковбель Р. В.
КОНТРОЛЬ ВИДАТКІВ УСТАНОВИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ : ЦІЛІ, ПРИНЦИПИ ТА ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ 41

Бухгалтерський облік в процесі імплементації європейського законодавства: методика та організація

Бас (Рак) О.В.
ФІНАНСОВА ТА БЮДЖЕТНА ЗВІТНІСТЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЗА НОВИМИ ВИМОГАМИ 44

Голочалова И. Н., Цуркану В. И.
КОНЦЕПЦИЯ ОТЧЕТА О КАПИТАЛЕ В СОВРЕМЕННОЙ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА И НАЦИОНАЛЬНАЯ СПЕЦИФИКА 46

Дуда Т.Т.
ТАКСОНОМІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ВАЖЛИВИЙ ІНСТРУМЕНТ ЇЇ ПРОЗОРОСТІ ... 49

Крутова А.С.
ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ 52

Нестеренко О.О.
ВЕРИФІКАЦІЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО ЄВРОПЕЙСЬКИХ ВИМОГ 55

Цуркану В. И., Голочалова И. Н.
МЕТОДОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА НА БАЗЕ МСФО И ЕВРОПЕЙСКОЙ ДИРЕКТИВЫ 58

Цятковська О. В., Безбах Д. В.
ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 63

Цятковська О. В., Чухра К. І.
ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА НП(С)БОДС ТА МСБОДС «КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ» 63

Яцишин С. Р., Джерелейко Т. В.
МОДЕРНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ ЗА ДОХОДАМИ І ВИДАТКАМИ ТА ШЛЯХИ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ 65

Бухгалтерський облік в управлінні стратегіями діяльності та конкурентному середовищі: вітчизняний досвід та світова практика

Бенько І.Д., Скочинський В.І.
СУЧАСНИЙ СТАН І ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ 69

Бродовська О. Г., Грицюк К. А.
ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ДОХОДІВ У ЗАКЛАДАХ ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ 71

Грибовська Ю. М.
ОБЛІК ПРИДБАННЯ ТА УТРИМАННЯ СЛУЖБОВИХ СОБАК 74

Дацюк М.П.
ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТНОСТІ ЗА РОЗРАХУНКАМИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 78

Демидяк І. Р.
ОСНОВНІ НАПРЯМИ ФОРМУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ЗАКЛАДІВ КУЛЬТУРИ ТА ТУРИЗМУ 80

Джиджора П.І.
ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, СКЛАД ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ 83

Дубик В.О.
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗАКЛАДІВ КУЛЬТУРИ 86

Кощинець М.І., Максимлюк Г.Р.
КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАПАСІВ В УМОВАХ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 89

Лобода Н.О., Чабанюк О.М.
МЕНЕДЖМЕНТ ОБЛІКОВО-ЗВІТНИХ ПРОЦЕСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ: ПРОБЛЕМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ 93

Лукановська І. Р., Зань Т. С.
ОСОБЛИВОСТІ ДОХОДІВ В УМОВАХ ДІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ 96

Лукановська І. Р., Чуба А. Л.
ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ ДОШКІЛЬНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ 98

Максимук А.І.
ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ 100

Мельник Н.Г., Зінкевич А.М.
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УМОВАХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН 1033

Оконська У.І.
ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН ЄВРОПЕЙСЬКИХ КРАЇН 1066

Сисюк С.В., Хомяк О. Р.
ДОГОВОРИ У СИСТЕМІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ: ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ 1088

Сисюк С.В., Васюк С. О.
ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ 11111

Тусик Х.
ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ 1144

Черкашина Т.В., Бірук А.С.
ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ 1177

Ясишена В.В.
НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ..... 12020

Яцишин С. Р.
ВНЕСЕННЯ МАЙНА В ДОЧІРНЄ ПІДПРИЄМСТВО: ЮРИДИЧНИЙ АСПЕКТ..... 1233

Оподаткування: теорія, практика, реалії сьогодення

Макар Н.М.
ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ГРОМАДЯН УКРАЇНИ -ТРУДОВИХ МІГРАНТІВ 1266

Контроль, аудит і аналіз: види та багатоцільовий характер в процесі суспільних трансформацій

Dolghi C.
THE IMPACT OF THE QUALITY CONTROL SYSTEM ON THE ACCURACY OF INFORMATION PRESENTED IN THE FINANCIAL STATEMENTS 1288

Боса М.В.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ.....130

Бродовська І. , Шухманн В.
СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ – ІНСТРУМЕНТ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА . 1322

Васильєва В. Г., Говоруха В. В.
ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ 1355

Гураль Х.І.
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ У ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ 1377

Дацюк А.С.
ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ 1399

Дякович Л.
ОБЛІК І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВ 141

Замула І.В., Патаридзе-Вишинська М.В.
ОЦІНКА ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ У МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ 1422

Коростіль Л.
ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРІЇ 1455

Коротаев С.Л.
АУДИТ В БЕЛАРУСИ: ВЫЯВЛЕНИЕ И ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ ДЕМПИНГА 1488

Костирко Р.О., Коломійчук О.В.
ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ 151

Костирко Р.О., Цірук О.В.
МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 155

Кушнір А. М.
КЛАСИФІКАЦІЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ 157

Лемеш В. Н.
В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ НОВЫЙ ОБЪЕКТ УЧЕТА – ТОКЕНЫ 1588

Мельник Н.Г., Ткачов О.А.
СУЧАСНИЙ СТАН АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ 16161

Самборська-Музичко Ю. О., Галата А. О.
АНАЛІЗ ЗАПАСІВ У МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ 1644

Слободяник Ю. Б.
ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ 1666

Інформаційні технології та моделювання в обліку, оподаткуванні, аналізі та аудиті

Ельсуков В. П.
ТРАНСФОРМАЦИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ КИБЕРФИЗИЧЕСКИХ СИСТЕМ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ 17070

Кувшинова А. Б., Іванова Л. І.
ЕФЕКТИВНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ ПРИКЛАДНИХ ПРОГРАМНИХ РІШЕНЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ 1733

Ліщук (Куцеля) О.
ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ГОТІВКОВИХ ТА БЕЗГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ 1755

Михайленко Я.В.
КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ 1777

Павлік І.Є.
ЕКОНОМІЧНА ІНФОРМАЦІЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ 18080

Редько М.О.
ПОРІВНЯННЯ СИСТЕМ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ 1822

Савчук М.М.
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ НА ЗАСАДАХ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ 1855

Цай Юньсяо
ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СОВРЕМЕННЫХ ИНТЕРНЕТ-ТЕХНОЛОГИЙ ДЛЯ УСКОРЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ СТРАХОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ 1888

Бухгалтерський облік як система знань: теорія та методологія

Бабіч І. І.
кандидат економічних наук, доцент
Луцький технічний національний університет
м. Луцьк, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ОСОБЛИВОСТІ ДЕФІНІЦІЙ

З розвитком ринкової економіки ускладнюються внутрішньогосподарські та зовнішні зв'язки підприємства, зростають потоки економічної і іншої інформації, яка має бути ефективно оброблена та перетворена в інформацію, корисну для обґрунтування та прийняття рішень оперативного, тактичного, стратегічного порядку. Переважну частину інформації, особливо для прийняття оперативних та тактичних рішень, надає система бухгалтерського обліку. Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої облікові, контрольні та аналітичні функції, значною мірою залежить рівень прийнятих управлінських рішень. Питаннями організації бухгалтерського обліку на підприємствах, установах, організаціях займається наука організація бухгалтерського обліку.

Термін «організація бухгалтерського обліку» має різні смислові відтінки. Стосовно бухгалтерії – це загальний ланцюг комплексу облікових дій, пов’язаних зі збором і обробкою інформації. Організація бухгалтерського обліку з позиції наукових підходів лежить в основі рахівництва і є послідовністю рішень облікових завдань шляхом спостереження, ідентифікації, оцінки, реєстрації, кваліфікації, систематизації і групування, а також інтерпретації фактів господарського життя. Організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій, спрямованих на створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої має забезпечити велике коло інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу.

У найзагальнішому вигляді організація бухгалтерського обліку – це упорядкована, систематизована і налагоджена система збору, зберігання і видачі інформації на різноманітні запити. Організація передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів системи в цілому, підтримання якісної її визначеності.

Організація в широкому розумінні полягає в цілеспрямованому впорядкуванні й удосконаленні механізму, структури й процесів бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності як певних сукупностей. Упорядкування частини елементів системи характеризує організацію у вузькому розумінні. Зокрема, наше бачення у тому, що не існує відокремленого розуміння організації обліку, організації контролю чи організації аналізу. Всі вищеперераховані компоненти повинні бути в комплексі, тобто у нерозривному взаємозв’язку.

Незалежно від формулювання сутності організації обліку, всі автори сходяться до її трактування як системи, яка має певну структуру взаємопов’язаних елементів: первинних документів, облікових регістрів, технічних засобів, персоналу тощо, механізм функціонування та процеси в системі, що передбачають збір, обробку та передачу облікової інформації з метою надання користувачам неупередженої звітності та контролю ефективності господарської діяльності підприємства. Крім того, організація обліку розглядається не тільки в статичному, а й динамічному стані, тому забезпечується її всебічний розвиток як на рівні підприємства, так і держави. Вище викладене дозволяє

стверджувати, що організація бухгалтерського обліку в широкому розумінні є організацією обліку як системи, а у вузькому – сукупністю заходів власників підприємства, що забезпечують вирішення певного облікового завдання з найменшими витратами часу, коштів і праці.

Організацію бухгалтерського обліку можна визначити також як науково обґрунтовану сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за ефективним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень.

Організація бухгалтерського обліку є одним із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки до його ефективної діяльності. Без організованого обліку на всіх ділянках, в тому числі і на ділянці обліку грошових коштів, неможлива ефективна господарська діяльність підприємства.

Баран В.
магістрант,
Шухманн В.
студент
Коледж економіки, права та інформаційних технологій
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ЮРИДИЧНИЙ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ БАНКРУТСТВА ПІДПРИЄМСТВА

В економічній та юридичній літературі можна спостерігати різне трактування поняття “банкрутство”. Юридичне трактування банкрутства концентрує увагу, перш за все, на існуванні кредиторів, які мають документально підтверджені майнові вимоги до підприємства. Неможливість їхнього задоволення в законодавчо встановленому порядку може призвести до ліквідації суб’єкта підприємницької діяльності. Тому банкрутство визначається як: *“визнана арбітражним судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність та задовольнити визнані судом вимоги кредиторів не інакше як через застосування ліквідаційної процедури.”[2]*. При цьому важливим елементом юридичного трактування банкрутства є параметри неплатоспроможності боржника: сума боргу та термін прострочення його повернення.

У економічній літературі наголос робиться на нестачі активів у ліквідній формі для розрахунків за зобов’язаннями. При цьому обов’язковими параметрами банкрута визнаються негативна фінансова стійкість і платоспроможність, нераціональна структура та недостатній рівень ліквідності майна, негативна структура джерел фінансування, збитковість діяльності тощо.

Якщо достатність юридичного трактування банкрутства для потреб судочинства не викликає заперечень, то економічне тлумачення необхідно доповнити. На нашу думку, банкрутство суб’єкта господарювання відбувається тому, що підприємство, не володіючи достатнім обсягом активів у ліквідній формі, не спроможне погасити або реструктуризувати свої борги, зацікавивши власних кредиторів у доцільності свого збереження на ринку та продовженні функціонування у майбутньому. Іншими словами, банкрутство суб’єкта господарювання є неможливістю продовження існування в якості самостійної юридичної

особи, через неспроможність менеджмента генерувати достатній за розмірами і строками виникнення притік грошових коштів, зменшити їх відтік, забезпечити реструктуризацію та списання боргів або здійснити інші ефективні антикризові дії внаслідок вичерпання існуючих і відсутності потенційних фінансових, матеріальних, кадрових ресурсів та браку необхідних інноваційних рішень. Тому банкрутство і є наслідком саме такої нестачі у підприємства існуючих та потенційних ресурсів функціонування й розвитку.

Необхідно розрізняти поняття "неплатоспроможність" і "банкрутство", адже останнє є наслідком першого. Згідно чинного законодавства України неплатоспроможністю є - *"неспроможність суб'єкта підприємницької діяльності виконати після настання встановленого строку їх сплати грошові зобов'язання перед кредиторами, в тому числі по заробітній платі, а також виконати зобов'язання щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) не інакше як через відновлення платоспроможності."[2]*.

В економічній літературі виділяють два види неплатоспроможності: *повну* та *технічну*. Так *повна неплатоспроможність* означає неможливість відновлення власної фінансової стійкості та платоспроможності в близькому майбутньому, внаслідок значної втрати капіталу. Тобто, катастрофічні втрати активів не дозволяють підприємству здійснювати ефективну господарську діяльність в наступних періодах. *Технічна неплатоспроможність* є результатом асинхронності грошових притоків і відтоків, що, зазвичай, виникає внаслідок суттєвого прострочення дебіторської заборгованості. При цьому обсяг дебіторської заборгованості та інших оборотних коштів у сфері обігу є більшим за суму поточної заборгованості. Технічна неплатоспроможність за звичайних умов і ефективному здійсненні антикризового фінансового менеджменту, як правило, не призводить до банкрутства суб'єкта господарювання [1].

Визнання підприємства банкрутом може мати значні негативні наслідки не тільки для його кредиторів, а й для всіх суб'єктів ринкової економіки, як на мікро- так і на макрорівні. Адже, населення, у випадку припинення функціонування підприємства, не отримає необхідні товари (послуги), що, іноді, може порушити ринкову рівновагу: зменшення пропозиції спричинить дефіцит товару, а це, в свою чергу, стимулюватиме зростання цін. Робітники підприємства втратять стабільне джерело прибутків, поповнять лави безробітних, що вимагатиме збільшення державних видатків на їх соціальну підтримку. Втратять джерело доходів і акціонери, пайовики, власники підприємства. Партнери банкрута втратять постачальника, змушені будуть шукати іншого покупця на власну продукцію, що може негативно позначитися на масштабах та результативності їх господарської діяльності. Держава, втрачаючи платника податків та обов'язкових платежів, отримує зменшення бюджетних надходжень, макроекономічну нестабільність, посилення соціальної напруженості як у регіоні, так і в країні у цілому.

Важливо уникати трактування інституту банкрутства лише як карального інструменту. Механізм банкрутства є необхідною, важливою складовою ринкової системи господарювання. Серед його найважливіших функцій слід виділити:

1. Стимулювання розвитку підприємництва та підвищення ефективності господарювання. Саме загроза банкрутства, розорення змушує підприємство приймати оптимальні рішення, вдосконалювати існуючі і винаходити нові методи, форми, засоби господарювання, запобігаючи таким чином непродуктивному використанню ресурсів.

2. Звільнення ринку від недієздатних учасників. Інститут банкрутства є дієвим інструментом регулювання розвитку ринку, адже за його допомогою ринок "очищується" від тих підприємств, які невзмозі задовольнити споживача, ефективно використати обмежені ресурси. Цей процес санування має бути поставлений у чіткі, законодавчо регламентовані рамки. Звільняючи ринок від банкрутів, держава захищає інших суб'єктів ринку від фінансових втрат, несумлінності контрагентів.

3. Забезпечення дотримання рівності прав, обов'язків і відповідальності у господарських відносинах між окремими суб'єктами ринку. Законодавчі органи країни мають виробити чіткі, дієві і справедливі правила, які носитимуть всезагальний характер, незалежно від організаційно-правової форми господарювання, розміру, форми та суб'єктності власності. При цьому, основоположним має бути принцип справедливості і щодо боржника, і щодо кредитора. Захищаючи боржника, суд може визнати необґрунтованими і відхилити вимоги окремих кредиторів, визнати недійсними і анулювати угоди, що були свідомо спрямовані на створення неплатоспроможності і банкрутства підприємства, зневажали його інтереси. Захищаючи кредитора, механізм банкрутства має передбачати якнайповнішу консолідацію активів боржника та їх продаж для наступного задоволення майнових вимог.

4. Справедливий розподіл грошових коштів, отриманих від продажу майна банкрута, між його кредиторами. Досягненню цієї мети сприяє встановлення пріоритетів щодо черговості задоволення вимог при нестачі майна боржника. Така пріоритетність встановлюється законодавством з урахуванням необхідності і ступеню захисту прав окремих кредиторів, виходячи з державних потреб (оплата судових витрат і обов'язкових платежів), працівників (виплата зарплати, соціальної допомоги, компенсацій шкоди здоров'ю і життю), а також захист прав кредиторів, вимоги яких захищені заставою.

5. Створення умов для відродження бізнесу у випадку економічної доцільності і наявності бажання власників підприємства. Ця функція забезпечується здійсненням спеціальних реорганізаційних процедур, що можуть включати фінансову допомогу, управлінське і консалтингове сприяння (розпорядження, зовнішнє управління), тимчасову відстрочку виконання зобов'язань (мораторій, пролонгація, переоформлення заборгованості), списання боргів.

Список використаних джерел

1. Бурденюк Т. Г. Стратегічний аналіз критеріїв конкурентоспроможності підприємств / Т. Г. Бурденюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. – Вип. 1. – Житомир : ЖДТУ, 2014. – С.39-50
2. Стахєєва-Боговик О. О. Аналіз спірних положень Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» у новій редакції (щодо процедур банкрутства, пов'язаних з іноземною процедурою банкрутства) з огляду на типовий закон ЮНСІТРАЛ «Про транскордонну неспроможність» / О.О. Стахєєва-Боговик // Вісник господарського судочинства. – 2013. – № 4. – С. 186-193.
3. Хаблюк, О. Визначення критеріїв оцінки безпеки та ефективності роботи підприємств [Текст] / О. Хаблюк, С. Яцишин // Система контролю в умовах глобалізації : закономірності та протиріччя : зб. тез доп. наук.-практ. конф. / ред. кол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, С. І. Шкарабан [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. - Тернопіль : ТНЕУ, 2010. - С. 207-212. Режим доступу http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/10668
4. Дорош Н. І. Прогнозний аналіз фінансових результатів та визначення межі банкрутства підприємства / Н. І. Дорош, Дж. Лю // Молодий вчений. – 2018. – № 2(2). – С. 700-703.

Бригідер М. П.
студентка,
Дзівінська М. В.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

В структурі активів суб'єктів державного сектору з 2017 року з'явився новий об'єкт обліку – інвестиційна нерухомість, який є мало дослідженим і в період здійснення економічних реформ набуває актуальності. Інформацію про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності в Державному секторі економіки здійснюється згідно з НП(С)БОДС 129 «Інвестиційна нерухомість», який затверджений наказом Міністерства фінансів № 1629 від 24.12.10 року.

Проаналізуємо структуру власного капіталу в державному секторі, з позиції розкриття постулатів «Інвестиційної нерухомості», як об'єкта що збільшує власний капітал, використовуючи міжнародний досвід відображення в обліку та звітності, вказаних об'єктів.

Поняття «капітал» асоціюється з поняттям «власність», оскільки в момент створення підприємства його стартовим капіталом виступає вартість майна. Тобто на цьому етапі, коли суб'єкт не має зовнішньої заборгованості, капітал обчислюється за загальновідомою формулою:

$$Власний\ капітал = Активи \quad (1.1)$$

Оскільки виникнення заборгованості є нормальним процесом діяльності установи, у подальшому власний капітал розраховується за формулою:

$$Власний\ капітал = Активи - Зобов'язання \quad (1.2)$$

Це рівняння показує, яка частина ресурсів належить безпосередньо власнику і за яку він несе відповідальність перед кредиторами. Отже, поняття власного капіталу тісно пов'язане з поняттями активів і зобов'язань, тому розглянемо їх визначення у стандартах, які стосуються обліку та звітності.

Крім поняття «економічні вигоди», які використовуються в НП(С)БО, національні та міжнародні стандарти для суб'єктів державного сектору містять також поняття «потенціал корисності», під яким розуміють наявні та потенційні можливості, які отримує суб'єкт бухгалтерського обліку в державному секторі від використання активів, що безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, а забезпечують досягнення поставленої мети та задоволення потреб. Така особливість пов'язана з правовим статусом державних установ, до яких згідно з бюджетним кодексом належать органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, що повністю утримується за рахунок відповідно державного чи місцевого бюджету.

Саме правовий статус та неприбутковість суб'єктів державного сектору зумовлюють те, що їх активи є засобом для досягнення визначної мети, тобто виконання покладених на них загальнодержавних, соціальних, політичних чи інших функцій .

Водночас активи, які безпосередньо не генерують надходження грошових коштів, визначаються як такі, що мають «потенціал корисності». Вважаємо що економічний зміст поняття власного капіталу, який наведено в чинних П(С)БО, є найбільш ефективним з точки зору джерела формування майна, адже власний капітал матиме різну сутність.

Власний капітал суб'єктів державного сектору не є їх власністю,а надається в користування для виконання суб'єктом покладених на нього функціональних обов'язків .

Фінансовий результат , що при цьому утворюється, не є показником ефективності діяльності, як, наприклад, у комерційних організаціях, а є індикатором ефективності освоєння отриманого фінансування. Крім цього, вважаємо, що суб'єкти державного сектору практично не мають впливу на розмір фондів та фінансових результатів, особливо в умовах недостатності бюджетного фінансування.

Таким чином, суб'єкти державного сектору не володіють власним майном, поняття «власний капітал» не має для них повноцінного змісту.

У зв'язку з реалізацією вимог Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі вважаємо за доцільне поступове ведення в облікову термінологію та практичну діяльність бюджетних установ поняття «власний капітал», яке матиме чітке визначення.

Відповідно до НП(С)БОДС інвестиційна нерухомість оцінюється або за її первісною вартістю, або за справедливою вартістю. Первісна вартість придбаної інвестиції нерухомості включає в себе ціну її придбання та видатки, безпосередньо віднесенні до придбання.

Видатки, які безпосередньо віднесені до придбання інвестиційної нерухомості ,включають:

- суми що сплачуються постачальниками та підрядниками за виконання будівельно-монтажних робіт;
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку із придбанням;
- суми непрямих податків у зв'язку із придбанням інвестиційної нерухомості;
- юридичні послуги, комісійні винагороди, пов'язані із придбанням інвестиційної нерухомості;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням та доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю інвестиційної нерухомості, створеної суб'єктом державного сектора, є собівартість на дату початку використання нерухомості, виходячи із загальної суми витрат на її створення. Проте нерухомість, що утримується на умовах фінансової оренди, класифікується як інвестиційна нерухомість, тоді первісна вартість такої інвестиційної нерухомості визначається відповідно до НП(С)БОДС 126 «Оренда», затвердженого наказом Міністерства фінансів № 1629 від 24.12.10 р.

Якщо оплату інвестиційної нерухомість відстрочено, то її собівартістю є ціна відповідно до договору. Різниця між договірною ціною та загальною сумою платежів на користь постачальника визначається як витрати звітного періоду.

Первісна вартість інвестиційної нерухомості збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням цієї нерухомості, у тому числі модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням , реконструкцією, які призвели до збільшення майбутніх економічних вигід. Але витрати, які здійснюються для підтриманням в робочому стані цієї нерухомості, включається до складу витрат звітного періоду. Отримана безоплатно або за умовною вартістю інвестиційна нерухомість зараховується на баланс на дату отримання за її справедливою вартістю.

Таким чином, введення в систему обліку і звітності поняття «Інвестиційна нерухомість» забезпечить реальність та достовірність інформаційної бази щодо складу і структури необоротних активів, які формують інвестиційну нерухомість з врахуванням специфіки діяльності суб'єктів державного сектору.

Список використаних джерел

1. Лучко М. Р., Бенько І. Д., Яцишин С. Р., Мельник Н. Г. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності : навчальний посібник . Тернопіль, 2018.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». URL: htth//www.rada.gov.ua.
3. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації. *Бізнес Інформ*. 2014. № 7. С. 225–229.
4. Рожелюк В. М. Хархут Н. М. Роль фінансових інструментів в аналітичній оцінці фінансового стану підприємства. *Економічний аналіз.* 2008. Випуск 2 (18). С. 275–278.
5. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств : монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2013. 488 с.
6. Семанюк В. З., Рожелюк В. М. Принципи формування інноваційно-інвестиційної політики підприємств. *Економічні науки. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2007. Вип. 12. Ч. ІІ. С. 282–284

Гуцайлюк Л.О.
кандидат економічних наук, доцент
Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського
м. Миколаїв, Україна,
Блажкевич Р.П.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ПРОБЛЕМИ ТА РІШЕННЯ

Здійснення діяльності суб'єктами державного сектору в сучасних умовах вимагає наявності значної кількості активів. Найбільш високовартісними і вагомими для провадження фінансово-господарської діяльності в бюджетній сфері є необоротні активи. Вони забезпечують не лише умови (будівлі, споруди), а й власне сам процес надання послуг.

В державному секторі, які і в багатьох галузях української економіки відбуваються трансформаційні процеси, пов'язані з розвитком міжнародних інтеграційних зв'язків. Такі процеси активно впливають на такі важливі функції управління як облік і контроль. Тому зараз як ніколи, актуалізуються питання їх реформування на засадах застосування вимог міжнародних стандартів, що уможливить вироблення єдиних підходів у питаннях оцінки необоротних активів і розуміння їх сутності. Останні, які свідчить дослідження їх трактування («необоротні активи») в різних науках (фінанси, бухгалтерський облік тощо) розглядаються по різному. В літературі також часто вживаються різні поняття та назви (основний капітал, необоротні засоби, фіксовані активи, довгострокові активи тощо), які, однак, стосуються саме предмету нашого дослідження. Спільною рисою усіх вищеназваних активів є тривалий строк використання (понад 1 рік). Найперше, на що звертаємо увагу, досліджуючи питання обліку та контролю необоротних активів – це те, що в чинному українському законодавстві відсутнє чітке їх трактування. Зокрема, в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі його не знаходимо, хоча в 123 стандарті «Основні засоби» і методичних рекомендаціях з їх обліку зустрічається поняття «інші необоротні матеріальні активи» й подається рекомендація, що до них включається. Що ж до формування й узагальнення даних про ці активи для подання у

вищестоящі та контролюючі органи, то тут необхідно досягти єдності і в категорійних означеннях і в питаннях оцінки. Тому для уточнення з урахуванням сутності таких активів, можна використовувати таке означення: необоротні активи – це активи з тривалим (більше одного року) строком використання, вартість яких може бути достовірно визначена й є не нижчою від певної встановленої граничної суми, та від використання яких підприємство отримує певні економічні вигоди. Для дослідницьких і облікових цілей таке означення прийнятне та обґрунтоване. Також воно вказує на основні характеристики таких активів і акцентує увагу на проблемі оцінки. До слова, вітчизняна облікова практика є реальним підтвердженням існування проблем, пов'язаних з оцінкою необоротних активів.

Ще одним, не менш важливим питанням є питання оцінки необоротних активів. Вона має важливе значення при формуванні звітності та для забезпечення об'єктивності облікових даних. Підходи, що зафіксовані в НП(С)БО ДС, вимагають більш детального розгляду в процесі дослідження, особливо у зв'язку з наявністю альтернатив у цих питаннях. В результаті реформування українського системи бухгалтерського обліку в державному секторі відбулися зміни у методології бухгалтерського обліку загалом. З'явились нові види та підходи до оцінки (за справедливою, теперішню вартістю тощо).

У понятійно-категоріальний апарат бухгалтерського обліку увійшло поняття «корисність» активів, яке має своє вартісне вимірювання й істотно впливає на їх оцінку [2, с. 419]. Найбільш поширеним поняттям, яке використовується щодо необоротних активів є поняття «первісна вартість». Запровадження НП(С)БО ДС в державному секторі (з 01.01.2015 р.) зумовило ряд змін в обліку необоротних активів, в зв'язку з тим, що до первісної вартості об'єкта такого винятково ємного в складі необоротних активів як основні засоби у разі їх придбання його за плату включають ряд витрат (п. 5 р. 2 НП(С)БО ДС) №121 «Основні засоби» [3]. Такий підхід не суперечить вимогам міжнародних стандартів. Адже в переважній більшості розвинених зарубіжних країн, які беруть за основу такий підхід до оцінки, облік підпорядкований не лише підготовці звітності для цілей контролю з боку державних органів, а й, в першу чергу, формуванню інформаційної бази управління, тобто для внутрішніх потреб. В такому разі оцінка як вираження майна підприємства у грошовій формі та засіб узагальнення даних про нього є важливим інструментом ефективного управління ресурсами та видатками на них. Чинними нормами щодо оцінки необоротних активів передбачено, що їх можна визнати якщо існує імовірність одержати в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і оцінка може бути вірогідно визначена.

Відповідно до НП(С)ЮО ДС 121 «Основні засоби», які і в міжнародних стандартах для держсектору, вказується, що оцінювати необоротні активи необхідно під час їх визнання, після визнання та якщо відбувається припинення визнання. Якщо проаналізувати вітчизняні вимоги щодо взяття на облік основних засобів, то вони наближені (адаптовані) до міжнародних. Зокрема, обліковують ОЗ якщо вони мають відповідати таким умовам: існує вірогідність отримання економічних вигід від використання; якщо об'єкт може бути достовірно вартісно оцінений [3]. Щодо строку корисного використання (експлуатації), то він має бути тривалішим, ніж рік (більше 12 місяців). Більше того, стандарти рекомендують за критерій визнання основних засобів (як і до всіх інших матеріальних актів) брати таку характеристику як отримання потенційних економічних вигод і можливість достовірного визначення вартості. В питаннях оцінки, особливо щодо активів, які підлягають обміну чи продажу, за стандартами (як вітчизняними, так і міжнародними) рекомендується застосувати справедливу вартість. Проте застосування такої вартості щодо оцінки інвестиційного майна, в тому числі нерухомого, у вітчизняній практиці супроводжується проблемами, що пов'язані з наявністю високого рівня суб'єктивності та неоднозначності порядку її встановлення (визначення). Щодо тих об'єктів необоротних активів, котрі оцінюються за справедливою вартістю, дані (інформація) не можуть бути неупередженими, адже така оцінка має дуже

суб'єктивний характер. Ще одним видом оцінки є первісна вартість. До неї при придбанні основних засобів включаються: ціна придбання за вирахуванням отриманих знижок; митні збори; невідшкодовані податки; витрати, що прямо пов'язані з приведенням основних засобів в робочий стан. Формування первісної вартості в інших країнах суттєво не відрізняється. Єдине, що необхідно підкреслити, це те, що в багатьох країнах (на відміну від вітчизняної облікової практики) в окремих випадках дозволено відносити до вартості основних засобів суму відсотків за позиками, пов'язаними з придбанням останніх [1]. Тобто найточнішою, як свідчить проведене дослідження, є оцінка за собівартістю (історичною вартістю), адже вона документально підтверджується в системі бухгалтерського обліку та відповідає його принципам. В такому разі визначення амортизованої вартості буде більш об'єктивним. Також це дасть змогу уникнути розбіжностей в сумі ліквідаційної вартості однотипних активів і значно спроститься порядок її обчислення.

Список використаних джерел

1. Грачова Р. Матеріальні активи за МСФЗ і П(С)БО [Електронний ресурс] / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2007. – №28. – Режим доступу: https://dtkt.com.ua/show/1cid03198.html.
2. Кірей О. Особливості оцінки необоротних активів / О. Кірей // Економічний аналіз. – 2012. – Випуск 10. Частина 1. – С. 419-423.
3. НП(С)БО ДС 121 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну від 12.10.2010 р. № 1202.
4. Яцишин, С. Р. Облік основних засобів: порівняння П(С)БО з МСФЗ / С. Яцишин, А. Матвійчук // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету. Випуск 23. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – С. 286-296. Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17078

Евдокимович А.А.
ACCA DipIFR, аудитор,
исполнительный директор Союза Сертифицированных Аудиторов и Бухгалтеров,
соискатель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в отраслях народного хозяйства»
Белорусский государственный экономический университет
г.Минск, Республика Беларусь

МЕТОДИКА ОБОСОБЛЕННОГО УЧЕТА ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ В РАМКАХ ГРУППЫ КОМПАНИЙ, ОБРАЗОВАННОЙ В РЕЗУЛЬТАТЕ СДЕЛКИ ПО СЛИЯНИЮ И ПОГЛОЩЕНИЮ

Введение. Неотъемлемой частью составления консолидированной отчетности является выявление и нивелирование внутригрупповых операций между материнской организацией и дочерней организацией [1, 2, 3, 4]. При наличии таких операций, в настоящее время производить прямую консолидацию отчетных данных отдельной бухгалтерской отчетности материнской организации и индивидуальной отчетности дочерней организации в части исключаемых внутригрупповых операций без корректировок невозможно. Это обусловлено тем, что типовые бухгалтерские отчеты не содержат такие обязательные к исключению показатели, как [5]:

1. суммы внутригрупповой дебиторской задолженности и обязательств;

2. суммы выручки (доходов) от реализации запасов в отчетном периоде и суммы фактической себестоимости реализованных запасов, находящихся в пределах группы организаций на конец отчетного периода. На суммы нереализованной прибыли (убытка), приходящиеся на эти запасы, корректируются себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг или прочие расходы по текущей деятельности и остаток запасов на конец отчетного периода;

3. суммы доходов от реализации инвестиционных активов в отчетном периоде и суммы списанной остаточной стоимости инвестиционных активов, находящихся в пределах группы организаций на конец отчетного периода. На суммы нереализованной прибыли (убытка), приходящиеся на эти инвестиционные активы, корректируются расходы по инвестиционной деятельности и остаточная стоимость инвестиционных активов на конец отчетного периода;

4. сумма разницы между приходящейся на отчетный период суммой амортизации реализованных инвестиционных активов, рассчитанной от их первоначальной (переоцененной) стоимости на дату реализации, и суммой начисленной амортизации инвестиционных активов, рассчитанной от новой первоначальной (переоцененной) стоимости этих активов, сформированной в результате их реализации. На сумму этой разницы корректируется себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг или прочие расходы по текущей деятельности или расходы по инвестиционной деятельности и остаточная стоимость инвестиционных активов на конец отчетного периода;

5. суммы процентов, причитающихся к получению, и суммы процентов, подлежащих к уплате;

6. суммы доходов от участия Материнской организации в уставном капитале Дочерней организации и суммы нераспределенной прибыли этой Дочерней организации, направленные на выплату дивидендов Материнской организации;

7. другие показатели, возникающие в связи с совершением внутригрупповых операций между Материнской организацией и ее Дочерней организацией.

Действующий типовой план счетов не предусматривает в своей структуре того или иного счета, который аккумулировал бы в себе информацию подобного типа [6].

Теоретические, методологические и методические основы консолидированного бухгалтерского учета как информационной базы для составления консолидированной финансовой отчетности. Для решения данной проблемы в диссертации разработана система синтетического бухгалтерского учета, которая имеет целью обеспечить практическую реализацию идеи составления консолидированной финансовой отчетности в соответствии с рекомендациями международных стандартов и существующими белорусскими реалиями. Предлагается при разработке системы счетов расчетов для целей консолидированной отчетности учитывать эту корреляцию и при разработке аналитических субсчетов четко проводить их соответствие, что в последствии послужит действенным инструментом их взаимоисключения.

Методологической основой для построения счетов расчетов второго и третьего порядка представляется аналитика, базирующаяся на степени контроля над приобретаемой организацией, которая отражает:

1. Расчеты с Материнской организацией;
2. Расчеты с Дочерней организацией;
3. Расчеты между дочерними организациями;
4. Расчеты с ассоциированными организациями;
5. Расчеты с совместно контролируемыми организациями.

В таблице 1, представленной ниже, раскрыты содержание и структура счетов, рекомендуемых для учета расчетов при приобретении товаров, работ, услуг с присвоенной ей кодировкой.

Таблица 1

Предлагаемая структура и содержание счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета первого порядка	Номер и наименование субсчета второго порядка
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	60-1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	X
		60-2 «Расчеты с аффилированными поставщиками и подрядчиками»	60-2-1 «Расчеты с материнской организацией» 60-2-2 «Расчеты с дочерними организациями» 60-2-3 «Расчеты между дочерними организациями»
		60-3 «Расчеты с ассоциированными поставщиками и подрядчиками»	По видам расчетов с поставщиками и подрядчиками
		60-3 «Расчеты с совместно контролируемыми поставщиками и подрядчиками»	По видам расчетов с поставщиками и подрядчиками

Примечание – собственная разработка.

По аналогичной схеме в диссертации предложено организация обособленного учета расчетов на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», учета доходов и расходов на счетах 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Таким образом при завершении отчетного периода, компания подготавливающая к представлению консолидированную финансовую отчетность при получении полной расшифровки по счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и 91 «Прочие доходы и расходы» от организаций, входящих в консолидируемую группу, будет иметь возможность скорректировать итоговые показатели по финансовому результату и выявить активов, которые вошли во внутригрупповой реализационный оборот.

При выявлении конечного финансового результата с учетом всех сделок, которые происходили в течение отчетного периода между Материнской организацией и Дочерней («нисходящая» реализация), между Дочерней и Материнской («восходящая» реализация) и третьим сторонам, перед консолидированным налогоплательщиком ставиться задача рассчитать отложенный налог на прибыль.

Заключение. Суть и новизна методики обособленного учета внутрихозяйственных расчетов в рамках группы компаний, образованной в результате сделки по слиянию и поглощению заключается в дополнении существующей учетной системы новыми элементами бухгалтерской отчетности такими как «Дебиторская задолженность аффилированная», «Кредиторская задолженность аффилированная», «Трансферная стоимость продукции, товаров, работ, услуг», в разработке системы специальных учетных записей, отражающих хозяйственные операции внутри группы с использованием дополнительных субсчетов, что делает возможным проведение прямой консолидации

отчетных данных отдельной бухгалтерской отчетности материнской организации и индивидуальных бухгалтерских отчетностей дочерних организаций.

Список используемых источников

1. The Business Combinations and Noncontrolling Interests, global edition guide - PricewaterhouseCoopers LLP , 2014.
2. International Financial Reporting Standard 10 “Consolidated Financial Statements” (IFRS 10) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
3. International Financial Reporting Standard 3 “Business Combinations” (IFRS 3) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
4. International Accounting Standard 1 “Presentation of financial statements” (IAS 1) - IASB material included in this work is Copyright © of the IFRS Foundation.
5. Закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 года № 57–З «О бухгалтерском учете и отчетности» // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
6. Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 N 50 "Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов" // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

Зайцева Л. О.
кандидат економічних наук, старший викладач
ДЗ Луганський національний університет ім. Тараса Шевченка
м. Старобільск, Україна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК СТАЛИМ РОЗВИТКОМ ПІДПРИЄМСТВА

На практиці, управлінський облік часто розглядають як продовження бухгалтерського і податкового, що спрямований головним чином на підготовку регламентованої звітності. Нехтування необхідністю ведення управлінського обліку на підприємствах відбувається, по-перше, внаслідок відсутності розуміння та обізнаності, щодо його особливостей, переваг та по-друге, через нестачу програмних продуктів, що спрощують обробку важливих даних. Підтвердженням даного факту є результати анкетування, що були проведені в Київському національному торговельному університеті щодо впровадження та використання управлінського обліку на 87 підприємствах торгівлі. Результати опитування наступні: 52,87 % респондентів (тобто майже дві третини) засвідчили, що система управлінського обліку впроваджена на підприємстві; 22,98 % визначили, що на підприємстві використовуються окремі елементи управлінського обліку; 24,15 % відповіли, що не використовується жоден з інструментів управлінського обліку [1, с. 49].

В практичну діяльність вітчизняних підприємств поняття управлінського (внутрішньогосподарського) обліку було введено Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де зазначалось що це система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [2].

Зміст управлінського обліку подається багатьма науковцями (Р. Ентоні та Дж. Рис, В. Нідлз. Ч. Т. Хонгрен та Дж. Фостер, Д. Друрі та ін.), але, як правило, в різних варіаціях

використовується поняття, прийняте Американською асоціацією бухгалтерів, згідно якого управлінський облік - це процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників і надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень [3, с. 295].

Методологія управлінського обліку сталим розвитку підприємств є недостатньо розробленою за наступних обставин: 1) інформаційні системи і технології обробки інформації не пристосовані до постійно зростаючих обсягів, у тому числі і неструктурованих даних. Спектр даних, що можуть застосовуватися для прийняття рішень, давно вже не обмежується річною фінансовою звітністю, а охоплює дані звітів аналітиків, інформацію матеріалів засобів масової інформації, поточні дані, інформацію регіональних та галузевих оглядів і презентацій тощо [4].

Основною проблемою є узагальнення інформації, тобто відсутність відображення в грошовому вимірі показників, що оцінюються якісно, наприклад показник соціальної відповідальності. Як правило, для управлінського обліку потрібна інформація, яка виражена у грошовому вимірнику і відповідає основним вимогам якості інформації: достовірності, зрозумілості, доречності та зіставності. Отже, великий масив, як фінансової так і нефінансової інформації потребує розробки спеціальних програм для формування, узагальнення і модифікації, з метою прийняття відповідних рішень щодо попередження втрат від ризиків зниження вартості або бізнесу, уникаючи ризику невпевненості або неспроможності прийняття рішення, ігноруючи глобальні виклики людства[5, с. 6].

2) потребують уточнення критерії управлінської інформації щодо сталого розвитку. З метою підвищення прозорості діяльності підприємства доцільно подання інформації з соціальних та екологічних питань. Серед лідерів бізнесу зростає розуміння того, що підготовка нефінансової звітності спрямована не тільки на підтримання зв'язків з громадськістю. Ця практика допомагає підприємствам завойовувати довіру інвесторів і інших зацікавлених сторін завдяки регулярному розкриттю інформації, що виходить за рамки фінансової звітності. Крім того, за допомогою нефінансового звіту керівництво може інформацію систематизувати, аналізувати і використовувати її для прийняття управлінських рішень по різним аспектам, в тому числі соціальнім. Нефінансовий звіт може розкривати інформацію з таких питань, як управління персоналом, охорона праці і техніка безпеки, корпоративне управління, управління ризиками, благодійність, охорона навколишнього середовища, управління якістю продукції, взаємодія із стейкхóлдерами.

3) визначення показників, оцінка корисності інформації, оптимізація її обсягу, тобто представлення в формі конкретних показників. При реалізації підприємством моделі сталого розвитку прибуток є лише засобом досягнення мети безперервності діяльності та сталого розвитку. Показники звітності в частині сталого розвитку підприємства слід розглядати за трьома аспектами: - економічного, що складається з фінансових і нефінансових показників таких як додана вартість, розміри інвестицій в інтелектуальний капітал, наявність необхідного виробничо-технологічного та організаційного потенціалу для задоволення запитів стейкхолдерів, ефективна маркетингова політика, раціональне використання ресурсів, інноваційна активність, внесок підприємства в розвиток національної економіки, ефективність взаємодії зі стейкхолдерами і т. п .;

- соціального - містить індикатори про внесок підприємства в охорону праці, здоров'я працівників, фізкультурно-оздоровчі та соціальні програми допомоги населенню, в яких підприємство брало участь, доказ дотримання нею прав людини. До основних параметрів підприємства в частині соціальної відповідальності можна віднести: стабільну виплату заробітної плати; правила управління персоналом, корпоративний кодекс; відносини з населенням території присутності; додаткові види страхування співробітників; використання навчальних програм, підготовки та підвищення кваліфікації у розвитку людських ресурсів;

матеріальна допомога; соціальні інвестиції в програми територій присутності підприємства; підтримання соціального благополуччя, безпеки і стійкості територій присутності;

- екологічного, націленого на захист навколишнього середовища і що відноситься до застосовуваних компанією технологій для підтримки екологічного балансу. В цьому аспекті основними параметрами є: показники, що характеризують діяльність підприємства в частині захисту і відновлення навколишнього середовища (включаючи зниження шкідливих викидів в атмосферу); зниження споживання енергії, водних та інших біоресурсів; обсяги переробки і повторного використання матеріалів та ресурсів; комплексний розвиток території за допомогою раціонального споживання і відновлення природного балансу флори і фауни; оцінка обсягу невідновних ресурсів; опис управлінських рішень менеджменту підприємства, що впливають на навколишнє середовище, і пропозиція заходів щодо нівелювання негативних наслідків впливу на навколишнє середовище.

4) визначення форм звітності в залежності від цільового призначення і рівня управління. В рамках управлінського обліку менеджмент підприємства детально вивчає та аналізує як фінансову так и нефінансовую звітність.

Перспективним напрямом розвитку звітності є об'єднання фінансової і нефінансової інформації про діяльність підприємства та представлення її в загальному, інтегрованому звіті. Інтегрована звітність дозволяє одночасно розкрити внутрішню інформацію підприємства і зберегти комерційні та фінансові таємниці.

5) визначення програмних продуктів і технологій збору, обробки і представлення інформації. Застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних та інтернет-технологій полегшують процес обробки, формування й складання даних у тому числі й для інтегрованої звітності, а також доступу до неї стейкхолдерів. Сучасні інформаційні технології дозволяють моделювати різні варіанти напрямів розвитку діяльності підприємства, з високою точністю прогнозувати їх результати та вибирати найбільш оптимальні

Розробка спеціальних додатків до програмного продукту 1С:Підприємство, прискорює формування не тільки фінансової, а й інтегрованої звітності, яка деталізує економічні, соціальні й екологічні аспекти, відображає ризики і можливості діяльності підприємства, окреслює стратегію розвитку. Врахування політичних, соціальних, фінансових факторів розвитку середовища, а також високотехнологічних інновацій в інтегрованих звітах забезпечує аналітичними інструментами, що дозволяють аналізувати та зіставляти діяльність підприємства в порівнянні з конкурентами.

Такий підхід до організації управлінського обліку інтегрує його в систему управління і забезпечує оперативною інформацією для прийняття управлінських рішень щодо сталого розвитку підприємства.

Спиок використаних джерел

1. Мазаракі, А. А. Інструментарій управлінського обліку [Електронний ресурс] / А. А. Мазаракі, О. В. Фоміна // Економічний часопис—XXI. — 2016. — № 159. — С. 48-52. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2016_159_11.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс].— Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14.
3. Друри, К. Введение в управленческий и производственныйучёт / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
4. Шафранська, Л. Т. Корпоративна звітність в умовах глобалізації: проблеми, перспективи [Електронний ресурс] / Л. Т. Шафранська // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове

господарство. - 2017. - Вип. 12(2). - С. 161-164. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_12(2)__36.
5. Глобальні принципи управлінського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.help/.../globalni-principi-upravlinskogo-obliku

Красюк Г.О.
студентка
ДВНЗ «Університет банківської справи» Інститут банківських технологій та бізнесу
м. Київ, Україна

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

Питання оплати праці в умовах сучасної економіки залишається гострим. Система бухгалтерського обліку, аудиту і аналізу розрахунків з працівниками відіграє в цьому питанні важливу роль. Створення ефективної системи і методики ведення обліку розрахунків з працівниками є одним з основних завдань бухгалтерської служби в організації.

Обліку, аналізу і аудиту розрахунків з працівниками та шляхам їх вдосконалення присвячені праці вітчизняних і зарубіжних науковців, серед них: Ф. Бутинця, Л. Герасимчуку, О. Кантаєва, О. Покатаєва, Г. Кошулинської, Н. Потриваєва, І. Савченко, А. Гордеюк, В. Василенко, О. Ветлужська, П. Матюшко, С. Цимбалюк, Т. Сизикова, Ю. Іванечко, В. Лень, М. Штупун, Ю. Михайленко, Ю.Миронова, В. Панасенко, С. Михайловина, Н. Овсюк, Н. Мардус та ін.

Наразі облік розрахунків з працівниками є одним з найскладніших. Дана ділянка обліку ускладнена постійними змінами в законодавстві і відсутністю досконалого програмного забезпечення.

Відповідно до Податкового кодексу України (стаття 14, п.14.1.195) працівник – це фізична особа, яка безпосередньо власною працею виконує трудову функцію згідно з укладеним з роботодавцем трудовим договором (контрактом) відповідно до закону. [1]

В свою чергу Законом про оплату праці (розділ 1, ст. 1) визначено поняття заробітної плати як винагороди, обчисленої , як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. [2]

Облік розрахунків за виплатами працівникам передбачає тісний зв’язок кадрового діловодства, бухгалтерського та податкового обліку і є одним з найбільш трудомістким в загальному обліку.

Розрахунки з працівниками включають велику кількість різноманітних виплат, а саме: заробітну плату за тарифними ставками й окладами та відрядними розцінками, премії та винагороди, доплати і надбавки, суми відпускних (щорічні, додаткові, у зв'язку з навчанням, творчі та соціальні), суми лікарняних, оплати за простої, що сталися не з вини працівника, оплату за невідпрацьований час працівниками, які вимушено працювали скорочений робочий час та з ініціативи адміністрації, вихідна допомога в разі припинення трудового договору і т.д. Кожен з перерахованих видів виплат має свої особливості нарахування і включає безліч нюансів. Тому облік розрахунків з працівниками потребує не тільки базових знань з синтетичного і аналітичного обліку, але і постійного безперервного відстеження змін в трудовому, цивільному і податковому законодавстві. [3]

Заробітна плата є базою для нарахування і сплати таких податків, як податок з доходів фізичних осіб, військовий збір та єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне

страхування. При цьому відповідальність за нарахування та сплату податків лежить на роботодавцеві, який виступає податковим агентом.

За порушення трудового законодавства та оплати праці юридичні та фізичні особи – підприємці, які використовують найману працю, несуть фінансову відповідальність (КЗпП), адміністративну відповідальність (КУпАП), кримінальну відповідальність (ККУ).

Облік розрахунків з працівниками регулюються П(С)БУ 26 «Виплати працівникам" (визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності) та МСФЗ 19 (метою цього стандарту є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам, стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати: а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому; б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам). [4], [5].

Аудит розрахунків з працівниками передбачає контроль дотримання організацією чинного законодавства з оплати праці та правильність відображення господарських операцій з розрахунків з працівниками в первинних документах, в обліку, у звітності. Аудит розрахунків з працівниками потребує великих часових витрат, оскільки дана ділянка обліку дуже специфічна, має безліч нюансів і вимагає скрупульозного підходу. На даний час відсутній системний підхід до аудиту розрахунків з працівниками, зазвичай для проведення аудиту використовується вибірковий метод. [6]

Важливе місце посідає аналіз виплат працівникам. Його завданням є перевірці правильності та обґрунтованості використання фонду оплати праці, розробка заходів по удосконаленню використання фонду оплати праці на підприємстві.

Зважаючи на викладене вище, а саме складність процесу розрахунків з працівниками за різними видами виплат, вважаю доцільним приділяти більше уваги розробці системної законодавчої бази (збірок, довідників) з метою уникнення помилок в сфері розрахунків з працівниками. Також необхідно удосконалити програмні продукти, які б дозволили об’єднати кадрове діловодство і облік розрахунків з працівниками. Збірники законодавчих норм з розрахунків з працівниками значно полегшать процес обліку заробітної плати і зменшать кількість помилок в розрахунках і у звітності. В свою чергу вдосконалені програмні продукти дадуть змогу підвищити рівень проведення аудиторських перевірок і аналізу розрахунків з працівниками.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України.
2. Закон про оплату праці №108/95-ВР від 24.03.1995р. (чинна редакція від 01.01.2017р.)
3. Інструкція зі статистики заробітної плати (затверджена Наказом Державного комітету статистики України №5 від 13.01.2004).
4. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам».
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам».
6. Закон про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність №2258-XIII від 21.12.2017р.

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

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ФІЗИЧНОЇ ТЕОРІЇ ОБЛІКУ

Відомо, що онтологія це філософське вчення, що відкриває суть буття світу, глибинні засади усього реального - властивості світу речей (постійні, змінні): матерія, рух, розвиток, простір, час, зв'язки, взаємодії, структури тощо.

Серед фундаментальних форм акцентують увагу на бутті речей, процесів, створених людиною культурних вартостей. Основними невід'ємними властивостями, атрибутами матерії є рух, простір і час.

Рух - спосіб життя матерії як фундаментального явища, що постійно перебуває в динаміці та змінюється. Ще Арістотель розрізняв наступні його види: виникнення, зростання, зменшення, перетворення, переміщення і знищення. В плині часу теорія руху розширилася новими його параметрами - становлення, зміна, розвиток.

У фізиці базовими поняттями є динаміка, статика, енергія, закон збереження енергії, простір.

В господарюючих суб'єктах варто говорити про рух, перетікання, фінансових, матеріальних,трудових, а також інтелектуальних ресурсів. Тому вартою на увагу є аналогія базових понять фізики з економічними категоріями та поняттями.

Кожна наука в своєму вжитку використовує методологічний апарат. Частиною методології є метод. Метод, в тій або іншій формі, зводиться до сукупності визначених вимог, прийомів, способів, норм пізнання і дій.

З курсу фізики нам відомо про закон збереження енергії. Повна механічна енергія замкнутої системи тіл залишається незмінною:

$$E_{k1} + E_{p1} = E_{k\,2} + E_{p\,2}\text{ , де} \qquad (1)$$

E_{k1} – потенційна енергія в певний момент час;
E_{p1} – кінетична енергія в певний момент часу;
E_{k2} – потенційна енергія в наступний момент часу;
E_{p2}– кінетична енергія в наступний момент часу.

Закон збереження енергії також можна представити у такому вигляді:

$$\frac{mv_1^2}{2} + mgh_1 = \frac{mv_2^2}{2} + mgh_2 \qquad (2)$$

Тепер спробуємо прослідкувати зміни на рахунках бухгалтерського обліку під впливом господарських операцій. Встановимо, що згідно закону збереження енергії енергія виникає й при руху господарських засобів та джерел їх формування як носіїв певної енергії(активної чи пасивної) замкнутої системи – підприємства.

Введемо такі позначення:

A_1, A_2, A_3 ..... A_n - активи підприємства (господарські засоби);

P_1, P_2, P_3 ..... P_n - капітал та зобов'язання підприємства (джерела формування господарських засобів).

Під впливом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку відбуваються зміни в активах, капіталі та зобов'язаннях. Така взаємодія відображається подвійним записом через спосіб відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису. Його зміст полягає в тому, що кожна господарська операція відображається щонайменше як на двох рахунках: за дебетом одного рахунку та кредитом іншого обов'язково в однаковій сумі.

Для того, щоб скласти бухгалтерське проведення та правильно визначити кореспонденцію рахунків, слід послідовно виконати такі дії мислення:

1. З'ясувати у чому полягає економічна природа господарської операції;
2. Визначити, які об'єкти обліку залучені до неї;
3. Встановити характер змін об'єктів (збільшення чи зменшення);
4. Визначити необхідні рахунки та їх економічний зміст.

Економічні операції типу I-го викликають зміни тільки в активах суб'єкта господарювання. Збільшення одного активу зменшить інший на ту ж суму:

$$A_1 + (A_2+O) + A_3 + ... + (A_n-O) = P \quad (3)$$

Економічні операції типу II-го викликають зміни тільки в джерелах господарських засобів. Збільшення одного зобов'язання зменшує інше на ту ж суму:

$$A = P_1 + (P_2-O) + P_3 + (P_4+O) + ... + P_n \quad (4)$$

Економічні операції типу III-го викликають зміни, що збільшують вартість активів, а також джерел господарських засобів:

$$A_1 + (A_2+O) + A_3 + ... + A_n = P_1 + P_2 + P_3 + ... + (P_n+O) \quad (5)$$

Економічні операції типу IV-го впливають на одночасне зменшення позиції в активах та джерелах господарських засобів:

$$(A_1-O) + A_2 + A_3 + ... + A_n = P_1 + (P_2-O) + P_3 + ... + P_n \quad (6)$$

Із вищенаведеного можливим є проведення паралелей між фізичними процесами, що характеризують поведінку енергії в замкнутій системі та економічними операціями руху товарних та грошових потоків, що є основою для функціонування підприємств й знаходить відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

За будь - яких фізичних, економічних, соціальних, політичних взаємодій енергія не виникає та не зникає, а тільки перетворюється з однієї форми в іншу. Тому можливим є розгляд взаємодії фізичних систем із економічними, в тому числі крізь мову бізнесу – бухгалтерський облік.

Моделювання функціонування підприємств з метою відображення їх фінансово – майнового стану на підставі фізичних законів перетворення однієї енергії в інакші та відображення таких змін в системі бухгалтерського обліку на рахунках дозволить по другому передбачати процеси, на яких базується діяльність.

Список використаних джерел:

1. Luchko M. R. Balance sheet method of accounting and energy conservation law Електронний ресурс] Accounting and the accounting profession in the century of challenges" : consacrat Zilei Profesionale a Contabilu lui, Edicia a 6-a, 5-6 Aprilie 2017, mun. Chi_inu / co m. _t.: Grigore Belostecinic [et al.]. – Chi_inu : S. n. , 2017 (Tipogr. "Arv a Color"). – 31–37 P.– Режим доступу : http://ase.md/files/catedre/cae/conf/conf_aprilie_2017.pdf

2.Лучко М.Р. Фізична теорія бухгалтерського обліку:окремі питання дослідження. Вісник Тернопільського національного економічного університету. № 4, 2017 р. С.173-179. ISSN 1993-0240.

3. Остап'юк М.Я., Даньків Й.Я., Лучко М.Р. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти). Монографія.- Ужгород: "Ужгородський ДУ", 1998.

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

ТРАКТУВАННЯ ТЕРМІНУ «ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ» ЯК ОБЛІКОВОЇ КАТЕГОРІЇ: ПОГЛЯДИ НАУКОВЦІВ

В нових умовах господарювання для результативного розвитку підприємства й збільшення їх виробничого потенціалу виникає необхідність створення сучасної системи управління матеріальними ресурсами, а на сам перед, виробничими запасами. Адже, основою виробництва в будь-якій галузі економіки є постійна наявність в необхідних розмірах запасів товарно-матеріальних цінностей, які повністю використовуються в процесі виробництва й переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (наданих послуг, виконаних робіт), таким чином впливають на результат діяльності суб'єкта господарювання. Розглядаючи різні погляди науковців, «виробничі запаси», як економічної категорії мають відмінність у трактуванні, тому це свідчить про те, що розкриття суті залежить від вибраного підходу будь-якої економічної категорії до її визначення.

Здійснення процесу виробництва являється однією з обов'язкових умов забезпечення його предметами праці, а саме запасами – сировиною, паливом, матеріалами за допомогою яких відбувається виробництво продукції.

Проаналізувавши співставлення понять «запаси», «матеріальні ресурси виробничих запасів», «виробничі запаси» та їх економічну сутність в бухгалтерському обліку й економічній теорії, досліджено проблему їх нормування, а також економічну сутність запасів. За результатами проведеного аналізу з'ясовано, поняття запасів стало предметом дослідження багатьох теоретиків і практиків.

Зокрема, З.П. Астахова, стверджує, що матеріально-виробничі запаси – це в широкому розумінні предмети праці, які уречевлено складають основу продукту, що виробляється, і повністю включаються в собівартість продукції, робіт і послуг після попередньої обробки в одному виробничому циклі [1].

К.Л. Багрій, під виробничими запасами розуміє засоби виробництва, що надійшли на підприємство й ще не використовуються у виробничому процесі [2, с. 105].

Слід відзначити, Ф.Ф. Бутинець під сутністю запасів розглядає все те, що завезено на склади підприємства та ще не вступило в першу стадію обробки, тобто частина сукупних запасів, призначених для виробничого споживання [4, с. 313].

П.С. Безруких під виробничими запасами розуміє різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів [3].

На думку В.В. Ковальова виробничі запаси – це частина оборотних засобів підприємства, що входить до їх складу: сировина, матеріали, МШП, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу [6].

Т.А. Довга зазначає, що виробничі запаси – це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти та ін.), призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво [5].

Погоджуємося з думкою С.Ф. Покропивного, що запаси становлять предмети праці, які підготовлені для запуску у виробничий процес. [5].

В.В. Сопко розглядає запаси, як накопичені ресурси, які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва. Фактично, вважає він,

зміст тут зовсім інший, запаси – це сукупність матеріальних благ, вироблених невідомо для чого й кого, які навряд чи колись взагалі будуть використані за призначенням [8].

Як зазначає І.Б. Швець – виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, що служить головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу [9].

Аналізуючи, все вище зазначене, можна зауважити, що погляди сучасних науковців на визначення «виробничі запаси» не відображаються джерела покриття витрат на виробничі запаси.

Під виробничими запасами також пропонують вважати частину оборотних засобів суб'єкта господарювання, які ще не були використані, про те надійшли на підприємство. На нашу думку – це визначення має досить вузькоглядний критерій, тому що не зрозуміло яким чином класифікувати запаси, які зберігаються на складі для виробничих потреб.

Підсумовуючи вище викладене можна зробити висновок, що запаси – це накопичення матеріальних цінностей на складах підприємства. Одночасно ми погоджуємося з думкою авторів, які вважають, що поділ запасів на сировину, паливо, матеріали та інше, досить відносний, тому що в межах одного підприємства те, що в минулому було придбано як товар, в майбутньому може стати матеріалами або сировиною, й навпаки.

Найпоширенішою характеристикою «виробничих запасів» до введення національних стандартів було наступне: виробничі запаси – це «…засоби, що знаходяться на складах споживачів, виробництва, призначені для виробничого споживання, але ще не вступили у виробничий процес».

Доволі тотальним, на наш погляд, є визначення виробничих запасів – Н. Білова та А. Бобро, які вказують на склад й терміни використання виробничих запасів, про те, у їх визначенні також відсутні рекомендації стосовно джерел відшкодування витрат на їх придбання.

Проаналізувавши ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці не відносять незавершене виробництво та МШП.

Тому на нашу думку виробничі запаси – це самостійно виготовлені або придбані вироби, що підпадають подальшій переробці на підприємстві. На основі критичної оцінки змісту наукової літератури нами запропоноване наступне визначення терміну «виробничі запаси» – це предмети праці, що споживаються виробництвом протягом одного виробничого циклу і використовуються у процесі виробничої діяльності, після завершення виробничої продукції переносять свою вартість на вартість кінцевого продукту.

Таким чином, для цілей бухгалтерського обліку трактування терміну «виробничі запаси», як облікової категорії має містити такі основні моменти, як визначення термінів і напрямків використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів.

Список використаних джерел

1. Астахов З.П. Економічна сутність виробничих запасів та напрямки їх дослідження. / З.П. Астахов. [Електонний ресурс] – Режим доступу: ea.donntu.edu.ua:8080/
2. Багрій К.Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення/ К.Л. Багрій // Науковий вісник Чернівецького торгівельно-економічного інституту КНТЕУ. – Чернівці: Книги XXI, 2009. – Вип. IV Економічні науки. – С. 104 – 105.
3. Безруких П.С. Бухгалтерский учет / П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 719с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб / Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ПП «Рута». – 2009. – 912 с.

5. Довга Т.А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства / Т.А. Довга. – Молодий вчений. – № 5 (20). – Ч. 1. – 2015. – С.130-134.
6. Ковальов В.В. Фінансовий облік: навч. посіб. / В.В. Ковальов – К.: Знання, 2007. – 471 с.
7. Покропивний С. Ф. Оцінка виробничих запасів при їх використанні / С.Ф. Покропивний// Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. [Електонний ресурс] – Режим доступу: irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis
8. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навч. посібн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / В. Сопко. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
9. Швец И.Б. Управление производственными запасами на предприятии: монография / И.Б. Швец. НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти. – Донецк, 2003. –182 с.
10. Яцишин, С. Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / Світлана Романівна Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. [Львів, 28-29 листопада 2014 року] / ГО «Львівська економічна фундація». – Ч.3. – 2014. – С. 115-118. Режим доступу: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17284

Сланецька С.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

Рівень трудових доходів населення, насамперед розмір заробітної плати, є одним з основних показників ефективності соціально-економічної політики держави, а також реалізації права людини на гідне життя. Відповідно до ст. 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [1]. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності установи.

Від організації обліку оплати праці залежить якість, справедливість, повнота і своєчасність розрахунків з робітниками з оплати праці. Здійснюючи удосконалення організації обліку оплати праці, установа має підходити до цього питання обґрунтовано, враховуючи доцільність, використовуючи результати наукових досліджень і передового досвіду.

В Україні практично створено законодавчо-нормативну базу регулювання оплати праці відповідно до міжнародних трудових норм, що діють у ринковій економіці. Водночас механізми державного і колективно-договірного регулювання оплати праці ще не спрацьовують в повному обсязі. На сьогодні у цій сфері існує велика кількість невирішених питань і суперечностей. Для більшості населення заробітна плата втратила свою відтворювальну та стимулювальну функції і фактично перетворилася на різновид соціальних виплат, не пов’язаних з кількістю, якістю та кінцевими трудовими результатами. При цьому, її рівень у нашій країні значно нижчий порівняно з розвиненими державами світу.

Заробітна плата в бюджетних установах є виплатами працівникам, що надаються за використану працю та є ціною витраченої праці.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 “Виплати працівникам” (далі – НП(С)БОДС 132), встановлено методичний фундамент для створення в бухгалтерському обліку інформації щодо виплат працівникам, та її розкриття у фінансовій звітності. Таким чином, виплати працівникам діляться на три групи:

- поточні виплати: заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу тощо;
- виплати при звільненні. Зобов’язання щодо яких визнається у разі, якщо суб'єкт державного сектору має невідмовне зобов’язання звільнити працівника або кількох працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою;
- інші виплати працівникам, зокрема матеріальна допомога, визнаються зобов’язанням у звітному періоді, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат [2].

Витрати на оплату праці є складовою усіх витрат, що здійснюються в бюджетних установах. Як відомо, фінансування витрат на оплату праці працівників установ державного сектору економіки здійснюється у межах асигнувань, передбачених кошторисом доходів та витрат. Планування витрат на оплату праці при складанні кошторису здійснюється згідно з вимогами Порядку № 228 – «Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторису бюджетних установ», затвердженого Постановою КМУ від 28.02.2000 р. [3]

Для кожного із закладів освіти, науки, охорони здоров’я, соціального забезпечення, культури, спорту, органів виконавчої влади, місцевого самоуправління та інших закладів, що фінансуються з державного або місцевого бюджету, існують деякі особливості нарахування заробітної плати. Так, для обліку розрахунків з оплати праці застосовується пасивний субрахунок 6511 «Розрахунки із заробітної плати» до синтетичного рахунку 65 «Розрахунки з оплати праці», що узагальнює інформацію про розрахунки з працівниками за всіма видами оплати праці і допомоги за тимчасовою непрацездатністю.

Суми нарахованої заробітної плати є фактичними видатками бюджетної установи за кодом економічної класифікації видатків і обліковуються за дебетом рахунків 8011, 8111 і 82 залежно від того, яким працівникам і за рахунок яких коштів здійснюють нарахування.

Таким чином, за кредитом субрахунку 6511 «Розрахунки із заробітної плати» відображається нарахована працівникам установи основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога з тимчасової непрацездатності, інші нарахування, за дебетом – виплата заробітної плати, премії, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів у рахунок заробітної плати й інші утримання із сум оплати праці персоналу [4].

Аналітичний облік розрахунків з персоналом здійснюється за кожним працівником, видами виплат та утримань. Сума всіх нарахувань заробітної плати за кожним аналітичним рахунком дорівнює кредитовому обороту синтетичного рахунку 65 за звітний місяць.

Варто зазначити, що сьогодні чітко спостерігається тенденція різкого відставання рівня заробітної плати працівників бюджетної сфери від рівня заробітної плати працівників позабюджетного сектору економіки, що негативно позначається на мотивації працівників.

Таким чином, головною умовою успішної реформи системи оплати праці в державному секторі економіки є модернізація цього сектора в цілому. Адже, скорочення надлишкових державних функцій, оптимізація присутності держави в економіці, здійснення

доцільних структурних перетворень, використання сучасних ринкових методів управління, зокрема, моделі new public management, зможе забезпечити фінансову й організаційну базу для реформ в організації та оплаті праці та принципово змінити ситуацію.

Рівень оплати праці є показником добробуту суспільства, тому головним завданням держави як представника інтересів суспільства є не перманентна боротьба з труднощами, створюваними соціально-економічною політикою самої ж держави, а грамотне розроблення концепції соціально-економічної політики і послідовне впровадження ефективного механізму забезпечення своєчасної виплати заробітної плати та її відповідний рівень в умовах формування ринкової економіки України.

Список використаних джерел

1. Про оплату праці: Закон України від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» від 29.12.2011 року № 1798 // Наказ Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0121-12
3. Порядок складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ: Постанова КМУ від 28.02.2000 р. №228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF
4. Власюк Г.В. Організація обліку та вдосконалення звітності з оплати праці в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Г.В. Власюк // Довідник економіста. – № 12. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Dtr_ep/2010_6/files/EC610_32.pdf
5. Яцишин С. Р. Витрати на оплату праці: питання удосконалення їх обліку в сучасних умовах господарювання / С. Яцишин // Економічний аналіз. Наукові записки, збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 10, частина 2. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – С. 148-151. Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16463
6. Яцишин, С. Р. Шляхи удосконалення оплати праці державних службовців / С. Р. Яцишин // Збірник тез доповідей студентської наукової конференції «Облік і контроль у контексті євроінтеграції» [Тернопіль, 14-15 квітня 2009 р.]– Тернопіль, 2009. – С. 118-121. Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17069
7. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/paran14#n14.

Хаблюк О.А.
кандидат економічних наук, доцент
Мандзюк О.М.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

БЮДЖЕТ ЯК ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Важливе значення та місце в системі регулювання економіки держави, створення сприятливого фінансового середовища для швидкого розвитку ринкових відносин,

забезпечення макроекономічної рівноваги в економіці належить бюджету. Він слугує невід'ємною частиною ринкових відносин і одночасно важливим інструментом реалізації державної політики.

Будучи однією з основних ланок фінансової системи, бюджет відображає виробничі відносини, відтворює відносини розподілу і перерозподілу, опосередковує рух грошової маси.

Традиційно вважається, що державний бюджет – це фінансовий план держави або централізований фонд грошових коштів.

Слід зазначити, що у науковій думці неодноразово досліджувалась сутність державного бюджету. На сьогодні державний бюджет України розглядається як централізований фонд фінансових ресурсів держави, використовуваний для виконання функцій, передбачених Конституцією України, а місцеві бюджети – це фонди фінансових ресурсів, затвердженні в розпорядженні органів місцевого і регіонального самоврядування.

Ряд науковців характеризують місцеві бюджети як економічну категорію, яка виражає сферу економічних відносин суспільства, пов'язаних з формуванням, розподілом та використанням централізованих грошових коштів, що знаходяться у розпорядженні місцевих органів влади і призначені для соціально-економічного розвитку певних регіонів країни.

Місцевий бюджет визначають як частину основного річного фінансового плану країни – державного бюджету. Крім того, місцеві бюджети утворюють централізований фонд грошових коштів місцевих рад, котрим вони розпоряджаються з метою здійснення заходів, які щорічно передбачаються планом економічного і соціального розвитку.

Крім цього, місцеві бюджети характеризують як обумовлену адміністративно-територіальним поділом і бюджетним устроєм частину економічних відносин у суспільстві пов'язаних із формуванням, розподілом і використанням фондів грошових коштів, призначених для задоволення суспільних потреб.

Аналіз вищенаведених наукових підходів, щодо сутності «місцевих бюджетів», дає змогу розглянути їх у трьох аспектах (рис.1).

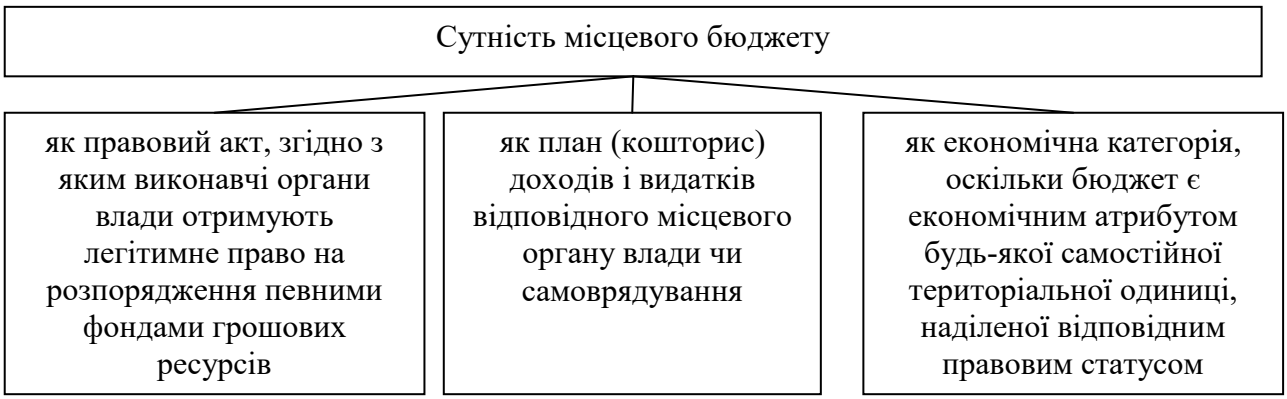


Рис. 1. Економічна сутність категорії «місцевий бюджет»

Місцеві бюджети як економічна категорія відображають грошові відносини, що виникають між місцевими органами самоврядування та суб'єктами розподілу вартості, створеної у процесі формування територіальних фондів коштів, які використовуються на соціально-економічний розвиток регіонів і поліпшення добробуту їхнього населення. Як фінансовий план, місцевий бюджет являє собою систему заходів, організованих органами місцевого самоврядування щодо соціального і економічного розвитку регіону, і складається з двох частин – доходів і видатків.

Ще на початку XX століття С. І. Іловайський зазначав, що бюджет не тільки акт періодичного попереднього контролю законодавчої влади, але й акт повноважень, наданих законодавчою владою на приведення у дію органами управління постійних законів про видатки і доходи протягом певного періоду часу. М. М. Сперанський, автор «Основного фінансового закону», першим розглянув бюджет у єдності його економічного, фінансового і правового змісту. Фінансова наука того часу узагальнила думку щодо триєдиної природи бюджету, яка визначається його:

а) фінансовим змістом – ведення фінансового господарства;

б) економічним змістом – планова основа, що відображається у розписі державних доходів і видатків;

в) правовим змістом – держава має право отримувати і витрачати фінансові ресурси, передбачені у проекті розпису, лише після затвердження цього проекту законодавчими органами влади [1].

Як видно, наведенні визначення бюджету, як правило, зачіпають тільки його форми. Отже, за формою бюджет – це план доходів і видатків відповідних органів влади, який має юридичну силу, тобто одночасно є правовим актом. Отже, визначаючи бюджет, зокрема місцевий, слід уточнити його сутність як економічної категорії.

Економічний зміст бюджету, на думку проф. С. І. Юрія, не може бути визначений однозначно, його суть проявляється перед усім у процесах, що формують, а далі забезпечують використання коштів централізованого загальнодержавного фонду фінансових ресурсів [3].

Місцевим бюджетам, як основній фінансовій базі органів місцевого самоврядування, належать особливе місце в бюджетній системі нашої держави. Важлива роль відводиться місцевим бюджетам і у соціально-економічному розвитку території, адже саме з місцевих бюджетів здійснюється фінансування закладів освіти, культури, охорони здоров'я населення, засобів масової інформації; також фінансуються різноманітні молодіжні програми, видатки по упорядкуванню населених пунктів інші заходи. Саме з місцевих бюджетів здійснюються видатки на соціальний захист населення.

Отже, бюджет – це система економічних відносин, які складаються в суспільстві в процесі формування, розподілу і використання централізованого грошового фонду країни, призначеного для задоволення суспільних потреб. Такі економічні відносини можна відобразити на рис. 2.

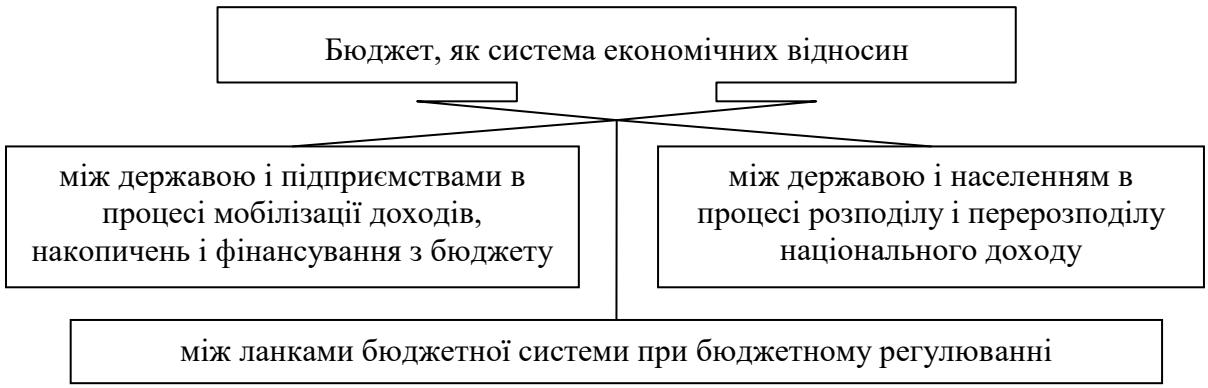


Рис. 2. Структура бюджету як системи економічних відносин

Дослідження і аналіз структури зазначених відносин дає змогу зрозуміти економічний зміст бюджету, глибше виявити його роль у розподільчих процесах.

Призначення бюджету, як системи розглянутих вище економічних відносин, реалізується за такими напрямами:

1) формування грошових фондів, які є фінансовим забезпеченням діяльності місцевих органів влади;
2) розподіл і використання цих фондів між галузями народного господарства;
3) контроль за фінансово-господарською діяльністю установ державного сектору економіки, які підвідомчі цим органам влади [2].

У відповідності до ст. 5 Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 року, бюджетна система складається з державного бюджету та місцевих бюджетів [7]. До місцевих бюджетів в Україні відносять: бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. Бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад, сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах). Включення бюджету районів у містах в склад бюджетів міст забезпечило уточнення змісту понять «місцеві бюджети», «бюджети місцевого самоврядування» та приведення їх у відповідність до Конституції України, Закону України «Про місцеве самоврядування», Європейської хартії місцевого самоврядування.

Зведений бюджет області включає показники обласного бюджету, зведених бюджетів районів та бюджетів міст обласного значення цієї області. Зведений бюджет міста з районним поділом включає показники міського бюджету та бюджетів районів, що входять до його складу. Причому, якщо місту або району в місті адміністративно підпорядковані інші міста, селища чи села, зведений бюджет міста або району в місті включає показники бюджетів цих міст, селищ і сіл.

Сукупність усіх бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України є зведеним (або консолідованим) бюджетом України. Він використовується для аналізу і визначення економічного та соціального розвитку України в цілому.

Список використаних джерел

1. Деркач М. І. Бюджет та бюджетний процес в Україні / М. І. Деркач, Л. П. Гордєєва. – Дніпропетровськ: Пороги, 2007. – 256 с.
2. Фещенко Л. В. Бюджетна система України: Навчальний посібник / Л. В. Фещенко, П. В. Проноза, Н. В. Кузьминчук. – К.: Кондор, 2008. – 440с.
3. Юрій С. І. Концептуальні засади сутності бюджету // Фінанси України. – 2001. – № 10. – С.3 – 10.
4. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. - Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. - Вип. 9. - Частина 1. - С. 351-353. Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16919.
5. Яцишин С.Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави / С.Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С.181-182.
6. Конституція України. Прийнята на V сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року, № 2456-VI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: //www.rada.gov.ua.

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

РИМЕЙКИ Й ФУТУРИЗМ У ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Это вам, прикрывшиеся листиками мистики,
Лбы морщинами изрыв, футуристики …
В. Маяковський

Якшо погортати видані впродовж останніх двох десятиліть т. зв. ’’монографії’, чи інші публікації деяких претендентів на ореол метрів у вітчизняній обліковій теорії, то напрошується висновок, що вони все більше керуються парадоксом, сформульованим нашими сусідами-поляками: ’’Jak jyż nima co się lybi, to się lybi, co się ma!’’ Тобто, не маючи путніх міркувань, які могли би прислужитися удосконаленню бухгалтерського обліку, воліють прикривати це псевдопозолотою іноземних термінологем, але приточених навиворіт, як-от намагання ввести в його систему елементи футуризму.

Що стає на заваді усуненню справжніх проблем бухгалтерського обліку, успадкованих із минулого, особливо з того періоду, коли вимушена ізоляція від надбань світової науки під претекстом боротьби з ’’буржуазними реставраторами’’, й теперішніх, зумовлених його т. зв. ’’реформуванням’’, яке призвело до зростання в геометричній прогресії рутинної роботи бухгалтерів, перетворивши їх із фінансових аналітиків у механічних реєстраторів недостатньо перевірених первинних документів, які нерідко приховують фальсифікації, здійснені іншими службовими особами підприємств, але при виявленні таких фактів рідко коли не приписуються бухгалтерам як співучасникам.

Нерідко автори чи то навмисне, чи то із-за забудькуватості наводять одні й ті ж твердження в різних публікаціях, причому з категоричним намаганням подати їх не менш як теоретичний постулат, хоча початкове й римейк є діаметрально протилежними.

Варіант А	Варіант Б
Функції обліку *визначають* виходячи з того, якої мети він повинен досягти. Загальноприйнятим щодо мети обліку є положення про те, що він забезпечує управління необхідною інформацією. Для цього факти господарської діяльності потрібно трансформувати в інформацію, що вимагає *виконання* обліковцями таких функцій[1] (пропонується мною – М. П.): …; контроль правильності обробки даних (контрольна функція)	Інакше як глупством це не можна назвати, оскільки облік не виконує контрольних функцій і не може їх виконувати, а лише служить засобом отримання інформації про господарську діяльність, яку використовує система управління для контролю. Облік має зовсім інші функції, ніж контрольна

* Посилання не наводимо, бо в цих тезах акцентується увага винятково на хибності тлумачень, що наводяться в публікаціях, а не йде мова про особистісні характеристики того чи іншого автора.

[1] Зважаючи на убогий тавтологізм викладу, тим більш, що їхнє формулювання лише копії з давно відомих формулювань організаційної, технологічної etc. функцій , частину з них оминаємо.

Так, навівши спочатку аподиктичне твердження, в якому початок не узгоджується з кінцем (див. наведене курсивом), очевидно позбувшись курячої сліпоти, цей самий автор невдовзі робить оверкіль, наводячи в дражливому римейку абсолютно протилежне міркування, де вже ні про яку мету не йдеться і взагалі ні про визначення невідомо ким функцій обліку, чи то пак ''*ціле покладання*[2] – відповідність мети вимогам зовнішнього й внутрішнього середовища і результатам управління'' не згадується.

От тільки він не пояснив, до яких інших функцій відноситься виявлення помилки, скажімо, в матеріальному звіті комірника, який сплутав тонни й центнери в різних товарно-транспортних накладних, створивши тим самим фіктивні надлишки продукції, які при неуважності бухгалтера з обліку матеріальних цінностей могли спокусити таку підзвітну особу до махінацій. Або виявлення головним бухгалтером у звіті касира пропуску якогось видаткового касового ордера, що обернулося мнимою нестачею коштів у касі.

Як і не застановився на тому, що неоприбуткування готівки, отриманої з банку, розцінюється на рівні банальної крадіжки такої суми передусім касиром, а головний бухгалтер принаймні буде звинувачений у халатності, якщо йому не буде пред'явлено співучасть у цьому злочині. Адже за розподілом обов'язків він зазвичай повинен вести облік безготівкових операцій, отож у першу чергу звіряє ідентичність сум, отриманих готівкою в касу підприємства й, навпаки, зданих із каси на рахунок у банку. Й такі його дії, інакше як контрольною функцією назвати не можна.

Тому-то тут, зважаючи на відсутність ''відповідності мети вимогам зовнішнього й внутрішнього середовища'' ніяк не можна вести мову не тільки про ''*ціле*'', чи навіть ''*половинне*'' але й ''*покладання*'' взагалі. Особливо, коли врахувати ''відповідність мети … результатам управління'', що в наведеній редакції виглядає возом попереду коня. Бо після того, як виявлено ''результати управління'' думати про ''*ціле покладання*'' те саме, що махати рукою вслід поїзду.

То й не не дивно, що автор не наводить жодного методичного прийому, який міг би допомогти уникати неминучих помилок у футуристичних розрахунках, адже й вони не застраховані від прорахунків. Приміром, показники директив численних з'їздів партії, яка завжди йшла вірною дорогою – принаймні це стверджував її перший вождь, – ніколи не сходилися з фактичними. А вони не виходили за окіл 5-ти років: спробу семирічки до уваги не беремо, бо вона була спорадичною. То що говорити про стратегічний облік, який мабуть мав би охоплювати куди більшу перспективу.

Правда, його проземліти наразі не вказують її хоч би мінімальної тривалості: мабуть звично чекають на зарубіжні перекладні джерела, де хтось це зробить. Не кажучи вже про способи виправлення неминучих помилок в такому обліку, бо традиційні, які вони знають лише за підручниками з теорії бухгалтерського обліку, певна річ, тут непридатні. Навіть якщо взяти до уваги, перекручену назву методу чорного сторно, застосовуваного в європейській обліковій методиці, яке вони трактують як метод переведення рахунку, нібито мова йде про переміщення корови з одного стійла в інше. А про такі прості способи виправлення помилок, як ділення підсумків обігів на 9, чи застосування закону Бендорда, видається й не чули, хоча вони в першу чергу мали би бути засобами перевірки футуристичних прикидок цього виду обліку.

Отож думається, що дослідження такого стану в бухгалтерському обліку сприятиме спрямуванню зусиль вченої спільноти на вирішення його реальної проблематики. Бо навряд чи при теперішній громіздкій системі, невідомо з якого дива названій фінансовим обліком, проте зі збереженням усіх негативів т. зв. ''соціалістичного'' рахівництва, можна

[2] Орфографію й стиль викладу збережено.

сподіватися на впровадження всіляких ефемерій, котрі, подібно до ''поліглотів'', які, не знаючи німецької орфографії, пишуть ''Buchhalter'', перекладаючи буквально ''книготримач'', подаються лише як перекручені назви англо- чи німецькомовних видань. До чого й закликаємо тих учасників конференції, які ще не втратили здатності відрізняти зерно від полови й прагнуть внести не ''небувалий'', а хоча б якийсь, зате свій вклад у це.

Хорунжак Н.М.
доктор економічних наук, професор
Бульчак Ю.В.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

АКТУАЛЬНІСТЬ ТА ПРОБЛЕМАТИЗМ ДОСЛІДЖЕННЯ ПИТАНЬ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Передумовою удосконалення інформаційного забезпечення оптимізації використання ресурсів бюджетних установ є інформатизація суспільства, яка передбачає застосування сучасного інструментарію управління видатками, що особливо актуально в умовах скорочення державного фінансування. Основним джерелом інформаційного забезпечення управління є бухгалтерський облік, який згідно з державною Стратегією модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі, має бути зорієнтований на міжнародні стандарти та сучасні управлінські запити. Тому, враховуючи існуючу антикризову доктрину, необхідним стає формування нової парадигми бухгалтерського обліку в державному секторі на засадах розвитку інноваційних підходів до формування та використання інформації в управлінській системі, що наразі трансформується, з урахуванням тих глобалізаційних процесів, які відбуваються. У зв'язку з цим застосування національних і міжнародних стандартів обліку та фінансової звітності стає досить актуальною проблемою, яка вимагає наукового вирішення.

В цьому контексті в останні роки з'явилася низка публікацій теоретико-практичного спрямування, спрямованих на вирішення проблем застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків в державному секторі, удосконаленню первинного та синтетичного обліку тощо. Серед праць дослідників-науковців, котрі досить детально вивчали та аналізували цю проблему, в тому числі в контексті розвитку комп'ютеризації облікових процесів, слід відзначити здобутки Адамик О.В. [1], Бенько І.Д. [2], Даньківа Й. Я. [3], Лучка М.Р. [3], Остап'юка М.Я. [3], Свірко С.В. [4], Сисюк С.В. [1], Хорунжак Н.М.[2; 5] та інших.

В результаті оцінки та критичного аналізу наукових праць можемо стверджувати, що і в теорії і в практиці існує немало проблем, які вимагають розв'язання. Серед невирішених питань слід виокремити недостатню методичну забезпеченість облікового відображення господарських операцій в державному секторі, потребу в правильному й логічному їх відображенні в системі рахунків тощо. Актуальними до розгляду й дослідження є також питання стандартизації обліку активів і пасивів; опрацювання наявних проблемних аспектів оцінки, формування фінансової звітності та її стандартизації тощо.

Виходячи з цього, метою наукового пошуку має стати, насамперед, теоретичне обґрунтування засад переходу на національні стандарти оцінки та обліку в державному секторі, удосконалення, відповідно до цього, методичних і організаційних питань облікового

відображення майна та капіталу суб'єктів фінансово-господарської діяльності, котрі функціонують на засадах державної власності. Для досягнення такої мети необхідно вирішити низку завдань, а саме: обґрунтувати вплив глобалізації української економіки державного сектору на систему обліку та необхідність стандартизації обліку; дати критичну оцінку нормативно-правового регулювання стандартизації бухгалтерського обліку в державному секторів питаннях його уніфікації; дослідити особливості та проблеми формування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі; виявити галузеві та фінансово-господарські особливості суб'єктів державного сектору та їх вплив на систему обліку; встановити засади розвитку облікової політики в питаннях вирішення наявних альтернатив обліку, передбачених бухгалтерськими стандартами в державному секторі; висвітлити проблеми та порядок формування звітності відповідно до вимог НП(С)БО ДС; встановити шляхи розвитку й удосконалення системи обліку й звітності в державному секторі на засадах стандартизації; дослідити особливості стандартизації обліку в державному секторі в зарубіжних країнах для формулювання рекомендацій з його адаптації до українських реалій.

Досягти виконання поставленої мети та завдань доцільно через використання низки методів загальнонаукового та спеціального характеру. Зокрема, аналіз, порівняння й узагальнення – можна використати для дослідження та виявлення рівня впливу глобалізації на систему обліку й потребу стандартизації в державному секторі; оцінку, синтез – з ціллю виявлення прогалин в чинному нормативно-правовому забезпеченні обліку в умовах стандартизації та розробці пропозицій з їх усунення; статистичне, табличне та графічне дослідження – при виявленні галузевих особливостей і їх впливу на систему обліку й формування звітності в держсекторі; оцінку та експертизу – для ідентифікації специфіки обліку в державному секторі зарубіжних країн і можливостей їх адаптації та використання в українській обліковій практиці. Такий цілісний підхід забезпечить досить ґрунтовне теоретичне обґрунтування та розробку конкретних практичних пропозицій, спрямованих на ефективне застосування стандартизації обліку в державному секторі економіки для підвищення його оперативності, точності, уніфікаційності, а також кращої адаптованості до запитів зацікавлених користувачів як для цілей контролю, так і для управління. В практичній площині значення отриманих результатів дослідження має оцінюватися з позиції корисності та ефективності. Однак, в будь, якому разі, наукові дослідження, навіть ті, котрі не мають конкретного результату, все-таки мають власну цінність. Вона полягає в тому, що таким чином можна виявити безперспективні напрями наукових пошукувань й уникати їх.

Щодо стандартизації, то вона позитивно позначається на узгодженості показників, єдності облікових підходів, доступності для розуміння усіма суб'єктами, можливості комп'ютеризації обліку тощо. Проте реформування системи обліку й затвердження облікових стандартів в державному секторі на практиці пов'язане з низкою проблем. Не завжди усі рекомендовані методи, які в розвинутих країнах активно використовуються, є прийнятними для України (в силу історичних, ментальних і інших причин). Також проблематичним виявився, як свідчить практика, підхід до формування бухгалтерських проводок з використанням нового плану рахунків бухгалтерського обліку для державного сектору. Проте саме завдяки стандартизації обліку досягається підвищення його якості,точності, достовірності.

Список використаних джерел

1. Адамик О.В., Сисюк С.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Випуск № 14. Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/14-2016/178.pdf/

2. Бенько І. Д. Гармонізація та стандартизація української системи обліку як необхідна умова ефективного розвитку вітчизняної економіки / І. Д. Бенько, Н. М. Хорунжак / Бухгалтерський облік та господарський контроль: минуле, сучасне, майбутнє : тези доп. Міжнар. наук. конф., 16–17 трав. 2002 р. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – С. 9–12
3. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Стандартизація обліку і аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 310 с.
4. Свірко С. В. Стандартизація як історичний етап розвитку бухгалтерського обліку / С. В. Свірко // Вчені записки : зб. наук. пр. / Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана ; [редкол.: А. Ф. Павленко (відп. ред.) та ін.]. – Київ : КНЕУ, 2010. – Вип. 12. – С. 209–216.
5. 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.
6. Яцишин, С. Р. Необхідності гармонізації та стандартизації національних облікових систем / С. Яцишин // Збірник тез доповідей Всеукраїнської наукової конференції «Становлення облікової політики в Україні» [Тернопіль, 18-19 травня 2007 р.] – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 336-338.

Щирба М.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ В УСТАНОВАХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки висуває такі завдання:
- забезпечення раціонального та ефективного використання коштів;
- збереження майна;
- сприяння в своєчасному прийнятті рішень;
- визначення результатів діяльності установи [2].

Для того, щоб бухгалтерський облік в установах державного сектору економіки мав можливість ефективно виконувати завдання, які перед ним поставлено, необхідно, щоб він був організований раціонально з урахуванням усіх особливостей, які притаманні для діяльності таких установ.

Під правильною організацією бухгалтерського обліку слід розуміти комплекс заходів, спрямованих на побудову облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про виконання кошторису; своєчасного проведення контролю за цільовим використанням грошових коштів відповідного бюджету. Таким чином, можна зробити висновок, що організація бухгалтерського обліку є одним з найбільш відповідальних аспектів діяльності установи.

Збереження і розвиток установ державного сектору вимагають підвищення віддачі фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, що використовуються в цих установах, більш тісного зв'язку виділених з бюджету коштів з результатами їх використання.

До специфічних особливостей бухгалтерського обліку в установах державного сектору економіки необхідно віднести:
- контроль виконання кошторису доходів і видатків;

– виділення в обліку касових і фактичних видатків;
– організація обліку в розрізі статей бюджетної класифікації;
– сувора відповідність обліку й звітності вимогам нормативних документів [4].

Необхідно зауважити, що на сьогоднішній день на функціонування установ державного сектору негативний вплив мають наступні фактори: незадовільний стан фінансування, брак грошових коштів для оновлення матеріально-технічної бази, обмеженість джерел формування фінансових ресурсів та жорстка регламентація напрямків їх використання. Вирішення зазначених проблем в значній мірі залежить від ефективної побудови механізмів управління активами та їх реалізації в повсякденній діяльності установ.

Зрозуміло, що облікова інформація відображає фактичний стан господарського об'єкта. Повнота, вірогідність і своєчасність облікової інформації визначають дієвість керування установою, сприяють запобіганню прийняття невиправданих рішень. Це вимагає постійного вдосконалювання методології бухгалтерського обліку як основного постачальника інформації.

Щоб удосконалити організацію бухгалтерського обліку, варто підвищити його оперативність і аналітичність. Для цього треба впорядкувати, уніфікувати й стандартизувати процес документування з урахуванням вимог автоматизованої обробки на ЕОМ. Автоматизація обліку вимагає подальшого розвитку його методології, застосування більше сучасних форм бухгалтерських регістрів, розробки технологічного процесу уведення й обробки економічних даних, скорочення документообігу, створення масивів постійної інформації.

Контроль за фінансовими ресурсами установ державного сектору доцільно починати з аналізу кошторису, правильності його формування та внесення змін в процесі виконання. З аналізу кошторису можна визначити фінансові порушення щодо формування та використання фінансових ресурсів. Необхідно зазначити, що проблема пошуку нових підходів до формування кошторисів установ та обмеженості фінансових ресурсів потребує подальшого науково-практичного дослідження [3].

Чинна система контролю та суб'єкти, які її здійснюють в сучасний умовах ставлять перед собою завдання забезпечення ефективного використання активів. З цією метою цей об'єкт контролю перебуває під особливою увагою контролюючих органів. В наявності в посадових осіб, які здійснюють контроль є не лише дієва методика контролю, а й відповідні важелі впливу на виявлені порушення.

Контроль є завершальним етапом управління і повинен бути присутнім на всіх стадіях діяльності установ. Контроль у широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням, і спрямований на успішне здійснення поставлених цілей. Контроль як функція управління дозволяє своєчасно виявити та ліквідувати ті передумови і фактори, які заважають ефективному веденню діяльності, успішному досягненню поставленої мети.

Список використаних джерел

1. Бенько І.Д. Організація обліку, аналізу та контролю розрахунків бюджетних установ / І.Д.Бенько // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – С.24.
2. Бенько І.Д.Організація обліку фінансово забезпечення / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. − Вип.11. Ч.4. – Херсон: ХДУ. – 2015. – С.147-150.
3. Бенько І.Д. Проблемні аспекти організації обліку в установах освіти / І.Д.Бенько // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. − Вип. 24. – Херсон: ХДУ. – 2017. – С.114-117.

4. Бенько І.Д. Особливості організації обліку в органах місцевого самоврядування / І.Д.Бенько // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 29. – Ч 2. – Херсон: ХДУ. – 2018. – С.146-149.
5. Бенько І.Д. Методика обліку фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я / І.Д.Бенько // Науково-практичний журнал. Причорноморські економічні студії. Вип. 27. – Ч 2. – Одеса. – ПНДІЕІ. – 2018. – С.121-125.

Яцишин С. Р.
кандидат економічних наук, доцент,
Ковбель Р. В.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

КОНТРОЛЬ ВИДАТКІВ УСТАНОВИ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ : ЦІЛІ, ПРИНЦИПИ ТА ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ

Сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання коштів установою державного сектору економіки називається контролем в установах ДСЕ.

Основна мета здійснення державного контролю за бюджетними коштами – це забезпечення стабільного економічного розвитку країни. Цілі, які є невід'ємними складовими вищезазначеної мети, подано на рисунку 1.

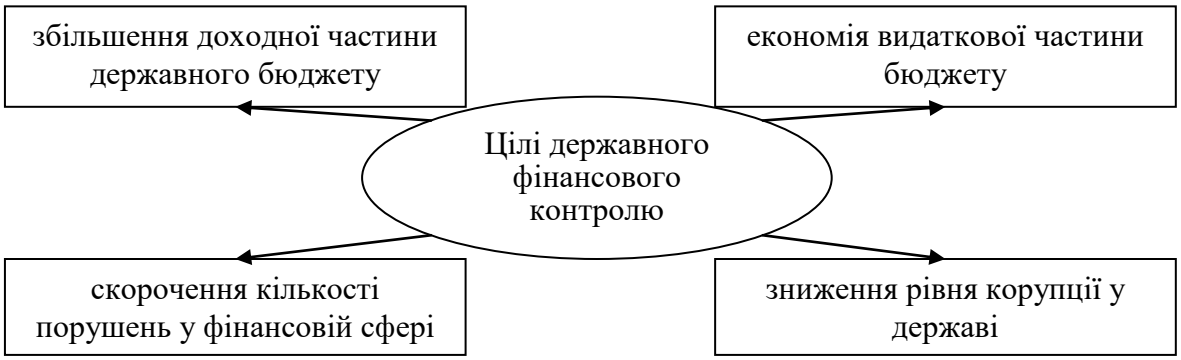


Рис. 1. Цілі державного фінансового контролю видатків бюджету

Контроль за розподілом видатків установи ДСЕ варто починати з проведення аналізу кошторису, дослідження правильності його складання та внесення змін в процесі його реалізації. За результатами аналізу можливо сформулювати фінансові порушення, що стосуються формування і розподілу доходів і видатків установи. Варто зазначити, що проблема недостатність сучасних підходів до формування кошторису бюджетної установи та обмеженість грошових ресурсів вимагає чергового науково-практичного дослідження.

Згідно зі ст. 26 Бюджетного кодексу зовнішній контроль фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою – в частині контролю за

використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України відповідно до його повноважень, визначених законом.

Джерела інформації для проведення контролю видатків бюджетних установ подані на рисунку 2.

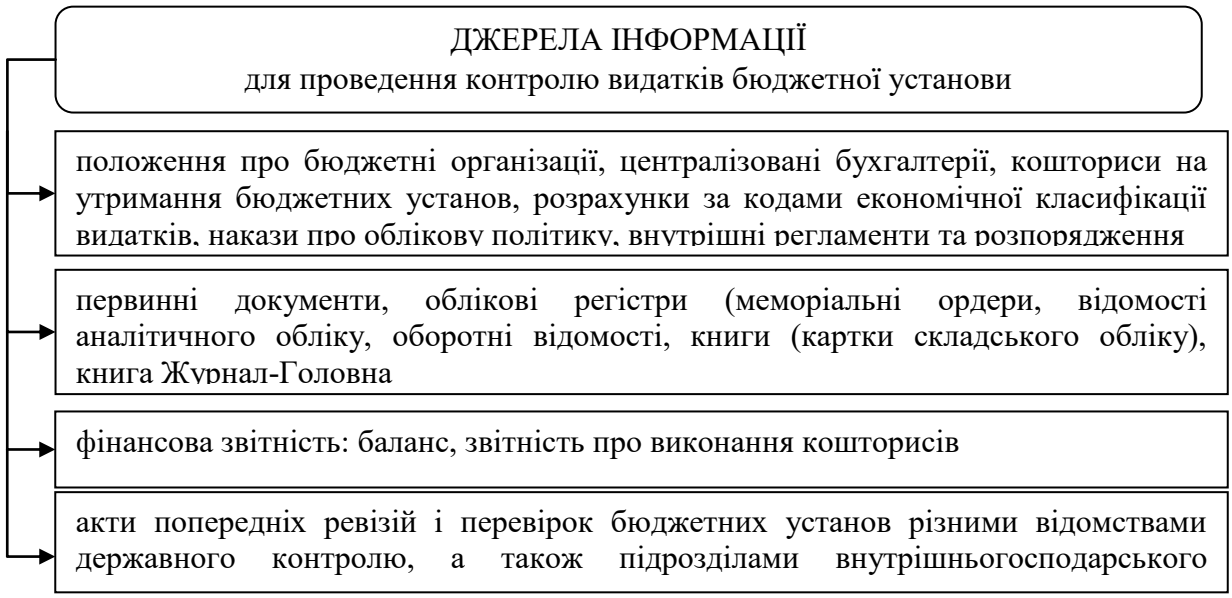


Рис. 2. Джерела інформації для проведення контролю видатків бюджетних установ

Завданнями контролю в бюджетній установі є перевірка:

– дотримання правил ведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
– дотримання соціальних гарантій працівників;
– дотримання платіжної дисципліни;
– недопущення фіктивних фінансових операцій і відмивання «брудних» грошей;
– недопущення нецільового і неефективного використання бюджетних коштів;
– недопущення нецільового використання фінансових ресурсів, отриманих за пільгами з оподаткування;
– дотримання порядку та процедур державних і комунальних закупівель;
– недопущення нецільового і неефективного використання майна державної і комунальної власності;
– недопущення нецільового використання кредитів і позик, отриманих під гарантії уряду.

На рис. 3 наведено принципи контролю в бюджетних установах та їх характеристика.

Метод контролю в бюджетних установах є вираженням засад загального підходу до об'єкта контролю. В основі цих засад лежить поєднання загальнонаукових і специфічних прийомів пізнання, що дають можливість комплексно вивчити законність, достовірність, доцільність та економічну ефективність господарських і фінансових операцій та процесів на підставі використання облікової, звітної, нормативної та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженням фактичного стану об'єкта контролю.

Отже, відповідною методикою контролю в бюджетних установах є сукупність технічних (методичних) прийомів контролю, яка дає змогу всебічно, повно та об'єктивно дослідити господарські і фінансові операції підприємства, установи чи організації державного сектору економіки незалежно від форми і часу їх здійснення з метою виявлення, усунення і попередження недоліків, порушень у використанні фінансових ресурсів

Рис. 3. Принципи контролю в бюджетних установах

Список використаних джерел

1. Хаблюк О.А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть на необхідність впровадження в Україні / О.А. Хаблюк, С.Р. Яцишин // Економіка та суспільство. Електронне наукове фахове видання. Випуск 10. - Мукачево, 2017. - С. 827-831.
2. Хаблюк, О. А. Зарубіжний досвід становлення аудиту ефективності [Текст] / Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.] / редкол. : О. В. Адамик, В. А. Дерій, З. В. Задорожний [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2018. - С.197-199.
3. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. - Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. - Вип. 9. - Частина 1. - С. 351-353. Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16919.
4. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави [Текст] / С. Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г, л. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 182-183. Режим доступу: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16295
5. Державний фінансовий контроль: Навч.-метод. Посіб для сам ост. Вивч. диск./ Н.С.Вітвицька, І.Ю.Чумакова, М.М.Куцупатрий, Т.М.Фенченко. − К.: КНЕУ, 2004. − 408 с.

Бухгалтерський облік в процесі імплементації європейського законодавства: методика та організація

Бас (Рак) О.В.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ФІНАНСОВА ТА БЮДЖЕТНА ЗВІТНІСТЬ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЗА НОВИМИ ВИМОГАМИ

З 1 січня 2017 року в Україні набули чинності Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору. Такі зміни стосуються не лише системи ведення та організації обліку, але й суттєво впливають на порядок формування та подання фінансової та бюджетної звітності. При складанні звітності необхідно керуватися діючими НП(С)БОДС, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та Типовою кореспонденцією. Крім того, порядок складання і подання звітності бюджетних установ визначається такими нормативними документами:

– для фінансової звітності: НП(С)БО 101 та Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі;

– для бюджетної звітності: Порядком складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування та пенсійного страхування.

Отже, склад, форми, принципи підготовки, порядок подання як фінансової, так і бюджетної звітності установ державного сектору визначені різними нормативними документами, а не лише чинними НП(С)БОДС. Разом з тим, зауважимо, що стосовно фінансової звітності найперше потрібно враховувати вимоги НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», які доповнюються Порядком заповнення форм фінансової звітності в державному секторі, тоді як на бюджетну звітність НП(С)БОДС суттєвого впливу не мають і необхідно брати до уваги вимоги, встановлені Порядком складання бюджетної звітності. Порівняння вимог щодо складання і подання фінансової та бюджетної звітності з 1 січня 2017 року дозволяє визначити певні відмінності та спільні риси, а саме:

– розмірність звітності: фінансова звітність формується у гривнях, бюджетні – у гривнях з копійками;

– періоди подання звітності: фінансова звітність формується за квартал та рік, бюджетна – за місяць, квартал, рік;

– орган, якому подають звітність: фінансова та бюджетна звітність подаються до органів ДКСУ на паперових й електронних носіях за умови дотримання норм законодавства про електронні документи і документообіг;

– терміни подання звітності: фінансова та бюджетна звітність подаються в терміни, які визначаються графіками органів, які її отримують (у тому числі й головними розпорядниками бюджетних коштів);

– склад звітності: фінансова звітність складається з «Балансу», «Звіту про фінансові результати», «Звіту про рух грошових коштів», «Звіту про власний капітал», Приміток щодо річної фінансової звітності, бюджетна – форми звітності складаються з 8 звітів, Пояснювальної записки та 19 додатків і реєстрів, визначених Порядком складання бюджетної звітності;

– відповідальність: відповідальним за достовірність даних, які наведені у фінансовій і бюджетній звітності, є розпорядник бюджетних коштів, що склав обидва види такої звітності.

Сутність та зміст форм як фінансової так і бюджетної звітності установ державного сектору також мають певну специфіку. Наприклад, у ф. № 1-дс «Баланс» не передбачено рядки для відображення доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів, тоді як згорнуто інформацію про доходи і витрати показують за окремим рядком як фінансовий результат. Отже, з 1 січня 2017 року звичайне закриття рахунків доходів і витрат бюджетні установи виконуватимуть щоквартально, а не в кінці року, як було раніше. Для цього потрібно використати меморіальний ордер № 17.

Закриття рахунків витрат та рахунків доходів установ відображається відповідно за дебетом і кредитом рахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітного періоду». Таким чином, на рахунку 5511 розраховується профіцит/дефіцит за звітний період і відображається у 1-дс, а фінансовий результат складатиметься із сальдо субрахунку 5512 «Накопичений фінансовий результат виконання кошторису» на початок року плюс підсумкові дані Звіту про фінансові результати ф. № 2-дс про профіцит або дефіцит фінансового результату звітного періоду. Тобто дані фінансової звітності повинні відповідати даним бухгалтерського обліку розпорядника бюджетних коштів, тобто сальдо в книзі «Журнал-головна» субрахунків 5511 і 5512 сумарно повинно відповідати на звітну дату даним ф. № 1-дс «Балансу».

У «Звіті про фінансові результати» ф. № 2-дс буде наочно відображений результат виконання кошторису як за дохідною, так і за витратною частинами. Профіцит або дефіцит виконання кошторису визначається як різниця між кошторисними призначеннями і касовими видатками за відповідним фондом. Зауважимо, що фактичні видатки за загальним фондом не можуть перевищувати кошторисних призначень за звітний період з урахуванням внесених змін. Інакше це може свідчити про проведення будь-яких видатків понад затверджені кошторисні призначення, що є порушенням вимог БКУ.

Нові нормативні та регулятивні документи не передбачають порівняння показників фінансової та бюджетної звітності, як це було передбачено раніше. Разом з тим, на наш погляд, бухгалтер установи державного сектору моє можливість самостійно провести таке узгодження шляхом складання відповідної таблиці за реєстрами обліку.

Список використаних джерел

1. Звітність за І квартал 2017 року: освоюємо новації // Бюджетна бухгалтерія. – 2017. - № 13.
2. Лучко, М. Р. Консолідація фінансової звітності: навч. посіб. / М. Р. Лучко, С. Р. Яцишин. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 281 с.
3. Левчук, Н. Організація складання звітності бюджетними установами / Надія Левчук, Світлана Романівна Яцишин // Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері. - Тернопіль, ТНЕУ. - С. 79-82.
4. Мельник, Н.Г. Організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ / Н.Г. Мельник, Н.М. Зорій //Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць. – Львів: Львівська комерційна академія, 2014. – Вип. 16. – С. 217-221

Голочалова И. Н.
доктор экономики, доцент,
Цуркану В. И.
доктор хабилитат экономики, профессор
Государственный университет Молдовы
г. Кишинев, Республика Молдова

КОНЦЕПЦИЯ ОТЧЕТА О КАПИТАЛЕ В СОВРЕМЕННОЙ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА И НАЦИОНАЛЬНАЯ СПЕЦИФИКА

Целью финансовой отчетности является представление достоверной информации для принятия экономически целесообразных решений. Анализ эффективности использования капитала, прогноз и принятие решений о его приросте, привлечение новых инвесторов возможно не только на базе информации об изменении размера капитала, но и о причинах, обусловивших изменения – той информации, которая выходит за пределы информационного пространства традиционных форм отчетности: баланса и отчета о прибыли и убытках. Более того, для организаций, функционирующих в экономике, основанной на знаниях, при формировании конкурентных преимуществ решения такого рода являются объективным требованием и необходимым условием. В настоящее время в системе финансовой отчетности предоставлять информацию об эффективности и перспективах использования капитала призван отчет о капитале.

Теоретической базой указанного отчета, на наш взгляд, служит концепция, структурными компонентами которой *являются экономическая теория капитала; модель бухгалтерского учета и отчетности; концепция управления капиталом*. Тем не менее, неопровержим и тот факт, что юрисдикциями некоторых стран игнорируются концептуальные основы раскрытия информации, и формат отчета о капитале устанавливается исходя из таких критериев как сложившиеся традиции ведения учета и подготовки финансовой отчетности, и уровень экономического развития отдельного государства. Очевидно, что вследствие применения данного подхода возникает парадокс между качеством информационного поля отчета о капитале и требованиями методологии бухгалтерского учета, направленной на составление финансовой отчетности в условиях расширенного спектра запросов общества в части финансовой и нефинансовой информации.

Позиция авторов по данной проблеме обозначена в выдвигаемой гипотезе: *концепция отчета о капитале является неотъемлемой частью современной методологии учета и направлена на исполнение требования полезности финансовой отчетности при ее социально-экономической ориентации*. Аргументация гипотезы проводится по следующему алгоритму: *общая характеристика компонентов концепции отчета о капитале; адекватность современной методологии бухгалтерского учета и отчетности – методологии МСФО; применимость в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности Республики Молдова (РМ)*.

Известно, что капитал является специфическим объектом учета, поскольку, он, будучи исключительно экономической категорией, призван отразить гражданско-правовые отношения в рамках бизнес-структуры, а именно, между собственниками имущества и собственником чистых активов. Поэтому и формирование информации о капитале и его изменениях представляется достаточно сложной задачей, решение которой находится в плоскости понимания концепции отчета о капитале. Обоснуем сказанное.

Согласно *теории бухгалтерского учета* капитал организации образованный за счет вкладов собственников, право которых на их долю подтверждается паем или акциями, и

части прибыли полученной и нераспределенной собственникам, включает два элемента – капитал вкладчиков и нераспределенная прибыль. Однако эффективность использования вложенного капитала проявляется не только в получении дохода на капитал (прибыли), но и в возможности поддержания его размера, изменяющегося под воздействием рыночных факторов. Инструментом для демонстрации этого факта в финансовой отчетности служит одна из экономических теорий – *концепция поддержания размера финансового капитала*. В результате сочетания обозначенных теорий (*первый компонент концепции отчета о капитале*) в составе капитала выделены следующие структурные элементы: акционерный капитал, эмиссионный доход, резервы и нераспределенная прибыль, резерв переоценки.

Принадлежность к одной из двух моделей учета и отчетности (англосаксонской или континентальной) в первую очередь характеризуется ориентированием информации на определенную группу пользователей (*второй компонент концепции отчета о капитале*). При англосаксонской модели четкое требование в отношении понятности информации объясняется тем, что основной группой пользователей финансовой отчетности являются собственники капитала. Доминирующей группой пользователей при континентальной модели учета, являются кредиторы и налоговые органы, поэтому при раскрытии информации о капитале акцент поставлен на точности ее представления, тогда как качественная характеристика понятности играет второстепенную роль. *Следующий компонент исследуемой концепции* – теория управления капиталом организации. Размер капитала, согласно выбранной теории управления капиталом [2, с. 481], меняется под воздействием политик: дивидендной, определяющей порядок распределения прибыли и расчетов с собственниками и учетной, при которой изменения возникают при ее модификациях и при исправлении ошибок. В этом контексте приобретает значение каждый элемент капитала, обусловленный конкретным экономическим событием: один – является результатом перераспределения прибыли, другой – носит корректирующий характер, а назначенье третьего – поддержание размера капитала.

Таким образом, когда в основу подготовки финансовой отчетности положен экономический подход, а ее назначение носит социально-экономический характер (требование современной методологии учета), изменяется и вектор запросов пользователей в информации о капитале: с обобщенных сведений о его размере до значения показателей, характеризующих причины его изменений.

Уместно отметить, что тенденция раскрытия информации об изменениях капитала нашла свое развитие в концепции интегрированной отчетности. Согласно Международному стандарту интегрированной отчетности капитал трактуется как запас стоимости, который увеличивается, уменьшается, или трансформируется в результате деятельности организации. Кроме того, стандарт указывает, что в процессе изменений и трансформаций образуются такие виды капитала как организационный, человеческий, социально-репутационный и др., информация о которых подлежит обязательному раскрытию в отчетности организации.

Решение проблемы представления полной информации о капитале осуществляется на базе Отчета об изменениях капитала [1, с. 217]. К достоинствам указанного отчета относится раскрытие двойственной сущности капитала: как совокупности элементов (юридическая трактовка капитала); как чистых активов организации (экономическая трактовка капитала), на стоимость которых влияют различные рыночные факторы. Эти сведения позволяют собственникам оценить воздействие экономических событий на прирост капитала в разрезе его элементов.

Превалирование интересов собственников капитала, причем как реальных, так и потенциальных закреплено в теоретической базе МСФО – Концепции МСФО [5].

Изучив отчет об изменениях капитала с позиции его экономических концепций, авторы утверждают, что он отвечает базовым концепциям современной методологии бухгалтерского

учета: смешанного баланса, достоверности, поддержания размера капитала и управления капиталом [3, с. 115]. Выше сказанное является обоснованием выдвинутой гипотезы: концепция отчета о капитале является частью современной методологии учета.

Подчеркнем, что формат отчета об изменениях капитала, подготовленный согласно обозначенной концепции рекомендуется системой МСФО и юрисдикциями ряда стран. Однако в РМ закреплен другой его вариант, поэтому приведем его краткую характеристику.

Система бухгалтерского учета и отчетности РМ характеризуется директивностью, и ориентированностью на потребности кредиторов и налоговых органов, поскольку в основном тяготеет к континентальной модели учета. Тем не менее, на пути ее адаптации к международным и европейским стандартам нормативными актами РМ обозначен тезис: представление полезной информации широкому кругу пользователей для принятия ими экономически целесообразных решений. В соответствии с этим информация о капитале предусмотрена в отдельной форме отчетности – в Отчете об изменениях собственного капитала (далее, Отчет ИСК) [4]. Согласно НСБУ РМ, указанный отчет имеет своей целью раскрытие причин, влияющих на каждую балансовую статью раздела «Собственный капитал». Однако фактически сведения о причинах изменений и их стоимостного влияния на размер капитала в Отчете ИСК отсутствует, данные предоставляются только в качестве определенной статьи (*первая особенность*). Как следствие, принятая вертикальная модель отчета представляет собой только лишь развернутый формат баланса (*вторая особенность*). *Третьей особенностью,* обусловленной проблемами действующей методологии бухгалтерского учета в РМ, является недостаток разработанного и адаптированного в практике алгоритма подготовки информации в отношении финансовых инструментов, исполнение условий которых в значительной степени определяет изменения капитала.

По мнению авторов, формат Отчета об ИСК, несмотря на простоту, снижает его качественное назначение, и приводит к нарушению требований концепции достоверности – базовой концепции МСФО. Уместно отметить, что в контексте ассоциации РМ с ЕС взят курс на реформу в области бухгалтерского учета, результатом которой является внесение поправок в действующие НСБУ, затрагивающие и требования в отношении представления информации в Отчете об ИСК. Некоторые из поправок носят терминологический (понятие «уставный капитал» меняется на «социальный капитал»), а другие – методологический характер (выделены отдельными элементами собственного капитала «премии на капитал» и «резервы переоценки»), однако формат отчета остался неизменным.

Причиной парадокса между качеством информационного поля Отчета об ИСК и требованиями к социально-ориентированной финансовой отчетности является отсутствие национальной концепции бухгалтерского учета в РМ. Авторы считают, что разрешение этого противоречия лежит в плоскости понимания концепции капитала, соблюдения принципов современной методологии бухгалтерского учета и установления оптимального соотношения необходимого и допустимого объема информации для организаций, функционирующих в эпоху инновационного развития общества. На базе проведенного исследования авторами рекомендуется разработка нового формата Отчета об ИСК в составе финансовой отчетности, подготавливаемой согласно НСБУ РМ.

Список используемых источников

1. Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике (пер. с англ.)/Д., Александер, А., Бриттон, Э., Йориссен. – М: Вершина, 2005. – 886 с.
2. Хендрексен, Э. Теория бухгалтерского учета./ Э. Хендрексен, М. ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 1997, 576 с.
3. Цуркану, В. Концептуальные основы формирования баланса организации. В: монографии «Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів та

бенчмаркингу»/ Монографія /В., Цуркану, И., Голочалова. / За заг. ред. д.е.н., проф.. Бутинця Ф.Ф. – Житомир «Рута», 2015. – 395 с.
4. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Приказом Министерства финансов № 118 от 06.08.2013. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=349175
5. Conceptual Framework for Financial Reporting [online], Available at: [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.ctcp.gov.co/_files/documents

Дуда Т.Т.
кандидат економічних наук, доцент
ПВНЗ «Хмельницький економічний університет»
м. Хмельницький, Україна

ТАКСОНОМІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ВАЖЛИВИЙ ІНСТРУМЕНТ ЇЇ ПРОЗОРОСТІ

У зв'язку з прийнятими зобов'язаннями в рамках асоціації з ЄС в Україні продовжується складний процес реформування бухгалтерського обліку та інституту аудиту відповідно до європейських вимог. Відомо, що бухгалтерський облік та аудит відіграють життєво важливу роль у створенні відкритого суспільства, обґрунтовуючи умови для вдалого та ефективного державного управління.

З метою адаптації національного бухгалтерського законодавства до чинної практики у країнах ЄС в Україні з 01.01.2018 року діє змінений ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], в якому офіційно впроваджено таку категорію, як таксономія фінансової звітності. Даний документ визначає лише поверхневе поняття означеного та загальний порядок його реалізації. З огляду на це, таксономія фінансової звітності є сучасним предметом дослідження теоретиків та практиків як сфери бухгалтерського обліку, так і аудиту, оскільки вимагає відповідей на важливі питання: сутність таксономії та її склад (розширений, багаторівневий, деталізований), формат та періодичність подання, суб'єкти таксономії та її користувачі, регулятори такого елементу бухгалтерського обліку.

Напрями реформування фінансового сектору економіки України, їх практична реалізація завдяки публічності облікової та аудиторської інформації, на думку національних регуляторів, мають забезпечити гармонізацію бухгалтерського законодавства(зокрема і таксономію) на засадах МСФЗ та МСБО до безпосереднього застосування в ЄС.

У вище зазначеному законі таксономія фінансової звітності визначається як склад її статей, показників та елементів, які підлягають розкриттю [1]. Одночасно вказано на те, що вона у такому аспекті затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (Департамент прогнозування доходів бюджету та методології бухгалтерського обліку). Тому МФУ видав проект наказу «Про затвердження Таксономії фінансової звітності» [2], в додатку до якого наводиться переклад статей таксономії фінансової звітності, випущеної Фондом міжнародних стандартів фінансової звітності. Це досить серйозний та розширений перелік показників фінансової звітності підприємства, що базується на даних її повного комплекту тобто звітів про фінансовий стан, про сукупний дохід, про рух грошових коштів, про зміни у власному капіталі, приміток (табличних та описових), розширеної інформації про засновників бізнесу, організаційно-правову форму господарювання, порядок ведення бізнесу, сутність господарських операцій та їх сучасні оцінки тощо. Нами проаналізовано

запропоновану таксономію фінансової звітності у вигляді таблиці 1. Подібний вигляд таксономії відкрито підкреслює прозорість бізнесу господарської одиниці, акцентує увагу на повному розкритті тих показників фінансової звітності, за якими існує потенціальна можливість їх перекручення. Таке визнання таксономії унеможливлює шахрайські операції та спонукає менеджмент кожного суб'єкта господарювання до високої відповідальності за розкриття облікової інформації у фінансових звітах.

Таблиця 1

Таксономія та її складові за вимогами МСФЗ

№ з.п.	Форма фінансової звітності	Інформація щодо таксономії
1	-	Загальна інформація про фінансову звітність (її опис)
2	Звіт про фінансовий стан	В розрізі поточних та непоточних активів, власного капіталу, поточних та непоточних зобов'язань (деталізована)
3	Звіт про фінансовий стан	В розрізі ліквідності активів, зобов'язань (деталізована)
4	Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток	За функцією витрат (деталізована)
5	Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток	За характером витрат(деталізована)
6	Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток	Компоненти іншого сукупного доходу, відображені після оподаткування(деталізована)
7	Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток	Компоненти іншого сукупного доходу, відображені до оподаткування(деталізована)
8	Звіт про рух грошових коштів, прямий метод	Рух грошових коштів за видами діяльності(надходження, виплати) та його деталізація
9	Звіт про рух грошових коштів, непрямий метод	Рух грошових коштів за видами діяльності (коригування, надходження, виплати) та його деталізація
10	Звіт про зміни у власному капіталі	Компоненти власного капіталу та їх деталізація за складом
11	Звіт про зміни у чистих активах, наявних для виплат	Активи пенсійної програми, чисті активи, що є наявними для виплат, на початок та кінець періоду
12	Примітки	Приміток коло 56 позицій стосовно деталізованого розкриття різних видів діяльності підприємства, господарських операцій, компонентів та елементів фінансової звітності у відповідності вимогам МСФЗ

Наочно видно, що таксономія, охоплюючи усі форми фінансової звітності, ґрунтується на прозорості бухгалтерського обліку за всіма його циклами, зокрема і завершальним – процесом складання та подання звітності до відповідних користувачів. Значення такої якісної характеристики звітності, як прозорості, на сьогодні є досить актуальним, про що нами вказувалось у відповідних дослідженнях стосовно цього питання [3, с.265-267]. Однак не всім власникам бізнесу може таке подобатись, тим більш, як

вказують вітчизняні практики, наведену таксономію вперше будуть подавати за результатами 2019 року (тобто річний звітний період) ті суб'єкти господарювання, що складають фінансову звітність за вимогами МСФЗ (підприємства-емітенти; підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення; підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабміном) [4]. Перш за все, це торкається ПАТ, які будуть подавати таксономію у спеціально створений центр при НКЦПФРУ.

На наше розуміння, можуть виникнути наступні напрями реалізації таксономії фінансової звітності для означених суб'єктів господарювання: повне припинення діяльності з подальшою ліквідацією, тим більш в умовах посиленої конкуренції; реорганізація, наприклад з ПАТ до ТОВ або інших господарських товариств без цінних паперів; продаж господарської одиниці іншому власнику, зокрема іноземного походження; подальший розвиток з оптимістичним сприйняттям такої вимоги з боку державного регулятора. Означене обумовлюється тим, що Світовий банк вбачає у надійній фінансовій звітності можливість доступу до фінансів, загалом стимулювання економічного росту та, як результат, скорочення рівня бідності. Фонд МСФЗ також наголошує на прямому зв'язку якості фінансової звітності та рівня розвитку країни. Світовий банк багато років працює з донорськими організаціями з метою заохотити застосування МСФЗ у країнах, що розвиваються, в частині програми підтримки створення відкритих та прозорих фінансових систем. Зокрема, за співпраці з Міжнародним валютним фондом (МВФ/IMF) Світовий банк готує Звіти про дотримання стандартів та кодів щодо обліку та аудиту із застосуванням МСФЗ (Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC) on Accounting and Auditing using IFRS Standards) як показник для фінансової звітності [5].

Форматом виразу наведених складових таксономії, як зазначено в проекті наказу МФУ, є текстовий блок, вісь, компонент, стаття, таблиця, абстрактний тип, що вимагає пояснень, трактовок та розуміння. Так, існує міжнародний досвід подання таксономії: вона базується на XBRL – відкритому стандарті для подання фінансової звітності в електронному вигляді. XBRL – eXtensible Business Reporting Language, що буквально означає «Розширювана мова ділової звітності»[6]. Даний формат пропонує Фонд з МСФЗ для візуалізації фінансової звітності. По суті, це спрощена структура - ієрархія таксономії та елементів без необхідності знання XBRL, яка дає розуміння, що собою представлятиме така звітність. Приклад містить тексти, цифри та посилання на стандарти, згідно яких потрібно готувати те чи інше розкриття у фінансовій звітності згідно МСФЗ. Таксономія доступна у трьох версіях [7] залежно від зв'язку із цими стандартами: 1) на основі МСФЗ (IFRS Standards) без стандарту для SME: візуалізація у форматі типової фінансової звітності; 2) на основі МСФЗ (IFRS Standards) без стандарту для SME: організовано за стандартами; 3) МСФЗ для SME (без всіх інших стандартів). При цьому можливі два технічних формати подання: а) Pdf: доступно для завантаження; б) HTML формат, доступний у платній підписці на eIFRS (необхідна реєстрація).

Отже, з одного боку необхідно знати та розуміти на високому професійному рівні МСФЗ, усі трансформації та перетворення вітчизняної фінансової звітності у міжнародну, а з другого, її технічну інтерпретацію з метою можливого залучення іноземного інвестора до власного бізнесу. Хоча останнє може найближчим часом і не відбутись, але вітчизняна компанія подає таксономію фінансової звітності за встановленими вимогами, оскільки Україна активно співпрацює з МВФ. В контексті цього є невідворотнім підвищення кваліфікації всіх спеціалістів, хто прямо чи непрямо залучається до такого складного процесу, як таксономія фінансової звітності за всіма її прозорими складовими.

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://zakon .rada.gov.ua/laws/show/.
2. Проект наказу МФУ «Про затвердження Таксономії фінансової звітності»: додаток ukrainian-iti-fs-2017.docxhttps://zakon.help/article/proekt-oficiinoi-ukrainskoi-taksonomii-finansovoi/
3. Дуда Т.Т. Сучасна інтерпретація та використання якісних характеристик звітності підприємства/ Обліково-аналітичні аспекти управлінських концепцій: процеси формування та реалізації: [колективна монографія / За наук. ред. М. П. Войнаренка і Л. В. Скоробогатої]. – Хмельницький : ХНУ, ФОП Мельник А.А., 2014.
4. Казанова М. Изменен порядок предоставления финотчетности: в поисках новшеств/buhgalter911.com/news/news-1038399.html
5. Співпраця фонду МСФЗ та світового банку/www.stakeholder.com.ua/new/spivpracya-fondu-msfz-ta-svitovogo-banku.html ByStakeholder on 15/05/2017
6. Таксономія 2017/http://msfz.liga.zakon.ua/ua/magazine_article/FZ001162
7. Таксономія звітності згідно МСФЗ/www.stakeholder.com.ua/new/taksonomiya-zvitnosti-zgidno-msfz-2.html ByStakeholder on 08/07/2017

Крутова А.С.
доктор економічних наук, професор
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ

На сьогодні актуальність дослідження особливостей трансфертного ціноутворення підтверджується перевірками, проведеними державною фіскальною службою України, в результаті яких встановлено 664 порушення у сфері звітності контрольованих операцій, внаслідок яких нараховано 175 млн. грн. штрафних санкцій. За перший квартал 2018 року розпочато 64 перевірки контрольованих операцій і 34 перевірки вже завершені, за результатами яких донараховано податку на прибуток підприємств на 400 млн. грн., пеня становить 68 млн. грн., зменшено збитки на 3,8 млрд. грн., донараховано ПДВ на 5,8 млн. грн., зменшено суму відшкодування ПДВ на 4,1 млн. грн. [1]. Аналіз ситуацій доводить, що запровадження дієвих методів трансфертного ціноутворення є першочерговим завданням нашої держави.

Явище трансфертного ціноутворення виникло у другій половині XX ст. у зв'язку з появою великих транснаціональних корпорацій та активізацією міжнародної торгівлі [2, с. 643]. Крім того, поява трансфертного ціноутворення була пов'язана з необхідністю припинення зловживань мажоритарних акціонерів, які в силу свого особливого становища отримували від контрольованих компаній істотні економічні вигоди. Надання таких переваг є прихованим розподілом прибутку і обмежувало права міноритаріїв, але юридично виплатою дивідендів не визнавалося і дозволяло мажоритарним акціонерам значно знизити обсяг податкових зобов'язань.

Застосування спеціального законодавства у сфері контролю за трансфертним ціноутворення також має свою досить суттєву історію, зокрема окремі його положення були запроваджені в практику податкового адміністрування США ще в середині 1960-х років. Однак у більшості розвинутих країн світу історія використання законодавства щодо

здійснення контролю за трансфертним ціноутворення має більш обмежений період, при чому розроблення такого законодавства, як правило, здійснювалося з безпосереднім використанням відповідних документів ОЕСР [3, с. 43].

Сьогодні більше третини підприємств розробляють системи трансфертного ціноутворення на основі ринкових цін. Договірні ціни використовують 10-20% підприємств. Інші методи трансфертного ціноутворення використовують не більше 5% компаній. Серед інших методів трансфертного ціноутворення певного розповсюдження набули математичні моделі, які ґрунтуються на трактуванні трансфертних цін як параметрів оптимізації виробничого плану підприємства. [4, с. 149]. Згідно норм вітчизняного права трансфертні методи ціноутворення базуються на принципі «витягнутої руки», який вперше з'явився у податковому законодавстві Великобританії та США. Економічний зміст принципу «витягнутої руки» полягає у встановленні міжнародних правил для оцінки та визначення умов діяльності між компаніями, які є якимось чином пов'язаними у комерційних і фінансових відносинах та визначенні відповідних трансфертних цін з метою оподаткування та здійснення операцій між ними.

Принцип «витягнутої руки» спрямований на стримування перетікання прибутку в зарубіжні афілійовані компанії шляхом заниження або завищення цін, що використовуються в міжнародних трансакціях. У 20-30-ті рр. XX ст. принцип «витягнутої руки» став з'являтися в міжнародних угодах, і в 1936 році знайшов відображення в ст. 6 проекту концепції Ліги Націй «Про розподіл прибутку і майна міжнародних компаній», яка в цілому аналогічна п. 1 ст. 9 сучасних модельних конвенцій Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) і Організації Об'єднаних Націй (ООН) та стосується стандартного договору про уникнення подвійного оподаткування стосовно резидентів однієї або обох країн, що укладають угоду.

При застосуванні принципу "витягнутої руки" особливого значення набуває визначення порівнянності умов. З цією метою Керівництво ОЕСР пропонує п'ять факторів, які повинні враховуватися при визначенні порівнянності, при цьому відповідні фактори повинні бути застосовані як до контрольованої угоді, так і до угоді між незалежними організаціями. До вказаних чинників відносяться: 1) характеристика предмета угоди (наприклад, у разі передачі нерухомого майна - його фізичні характеристики, якість, надійність, доступність і необхідність обслуговування); 2) аналіз функцій, які здійснюють підприємства (наприклад, дизайн, виробництво, складання, проведення досліджень, надання послуг, здійснення закупівель, розповсюдження товарів, маркетинг, реклама, транспортні послуги, фінансові послуги, управління), з урахуванням використовуваних активів і прийнятих ризиків; 3) умови угоди; 4) економічні умови, за яких відбувалася угода; 5) бізнес-стратегії учасників угод.

Як цілком слушно зазначає І. Чуфаров, керівник практики трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування компанії EY в Україні, трансфертне ціноутворення є однією з галузей оподаткування, яка розвивається найбільш динамічно не тільки в Україні, але й у світі. Правила трансфертного ціноутворення зазнають змін щорічно. Українські податкові органи у рамках своїх повноважень регулярно роблять запити на отримання документації та проводять перевірки. Водночас, формується й міжнародна практика судових спорів щодо застосування правил ТЦ [5, с. 3]. За даними НБУ, більш як третина від усіх прямих іноземних інвестицій (ПІІ), що надійшли в Україну станом на кінець 2017 р., походить із країн з низьким рівнем оподаткування, і майже 100% від ПІІ з України спрямовані до низькоподаткових юрисдикцій/ Дана ситуація свідчить про схильність суб'єктів господарювання до уникнення оподаткування шляхом розмивання податкової бази і вимагає негайного посилення контролю в сфері трансфертного ціноутворення. Крім того, аналіз п'ятнадцятирічного досвіду впровадження трансфертного ціноутворення дозволяє

зробити висновок про пряму залежність легкості ведення бізнесу в країні від рівня розвитку практики трансфертного ціноутворення. при цьому Українська практика свідчить про те, що трансфертне ціноутворення дотепер використовується виключно для контролю обчислення податку на прибуток. На нашу думку, ефективному запровадженню міжнародних норм контролю ціноутворення, сприятиме використання розробленої матриці етапів формування трансфертної ціни (рис.1).

<table>
<tr><td>Етап</td><td colspan="5">Заходи з імплементації</td></tr>
<tr><td>Узагальнення</td><td colspan="5">Звіт про трансфертне ціноутворення</td></tr>
<tr><td>Облікові процедури</td><td colspan="3">Документування</td><td colspan="2">Калькулювання за принципом «витягнутої руки»</td></tr>
<tr><td>Економічний аналіз</td><td colspan="2">Аналіз критеріїв порівняння</td><td colspan="2">Вибір бази порівняння</td><td>Вибір методу ціноутворення</td></tr>
<tr><td>Функціональний аналіз</td><td>Сторін операції</td><td colspan="2">Обов’язків</td><td>Ризиків</td><td>Активів</td></tr>
<tr><td>Збір даних</td><td>Розробка мапи міжнарод-них трансакцій</td><td>Розробка ієрархічної схеми взаємозв’яз-ків між суб’єктами господарю-вання</td><td>Ідентифікація пов’язаних сторін та контрольо-ваних операцій</td><td>Визначення основних характерис-тик сфери діяльності платника податку</td><td>Визначення основних характеристик товарів (робіт, послуг), що є предметом контрольова-ної операції</td></tr>
</table>

Рис.1. Матриця етапів формування трансфертної ціни

Суттєвим кроком України в напрямку покращення ситуації є приєднання З 01.01.2017 р. до сформованого Організацією Економічного Співробітництва та Розвитку Плану BEPS (Base erosion and Profit Shifting) [6]. На сьогодні Україною запроваджено лише 4 з 15 кроків, що спрямовані на боротьбу зі шкідливими податковими практиками та режимами, вдосконалення нині чинних угод про уникнення подвійного оподаткування шляхом внесення до них норм, які сприятимуть зменшенню рівня зловживання нормами цих угод, вдосконалення правил трансфертного ціноутворення та норм угод про уникнення оподаткування шляхом підвищення ефективності механізмів вирішення спорів. Проте, на нашу думку, започаткований в Україні перегляд вимог до підготовки документації з трансфертного ціноутворення вимагає попереднього узгодження наслідків трансфертного ціноутворення із створенням вартості в частині нематеріальних активів, ризиків та капіталу, а також операцій з високим рівнем ризику.

Історично вказана проблематика пов’язана з глобалізацію економічних відносин, а також значним зростанням ваги ТНК у світовій економіці. Правила трансфертного ціноутворення існують для вирішення потенційної невідповідності між розподілом прибутку і розподілу ризиків, активів і функцій у всій групі. [7, с. 43,]. Тобто актуальними для подолання в Україні проблем спричинених виведенням прибутку з під оподаткування є запровадження кроків 8-10 плану BEPS.

Список використаних джерел:

1. Пост-релиз форума «Трансфертное ценообразование и международное налоговое планирование — 2018» [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://eucon.ua/1-ukrayins-

ka-iv-mizhnarodnij-forum-transfertne-tsinoutvorennya-ta-mizhnarodne-podatkove-planuvannya-2018/
2. Чичуліна К.В. Сучасні тенденції розвитку трансфертного ціноутворення в україні / Чичуліна К.В., Зінченко В.В., Шинкар Ю.Л. // Збірник Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського Глобальні та національні проблеми економіки Випуск № 20. – 2017. – С. 641-645.
3. Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку / В. І. Коротун // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 24. – С. 42-46.
4. Ткачик Ф.П. Трансфертне ціноутворення як об’єкт моніторингу податкових консультантів // Науковий вісник Херсонського державного університету Серія Економічні науки Випуск 15. Частина 3. 2015. – С. 148-151.
5. Довідник із податкових та юридичних питань / Tax & Law Трансфертне ціцноутворення. – 2018. – 76 с.
6. Мінфін розробив дорожню карту реалізації Плану дій BEPS [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://www.kmu.gov.ua/ua/news/249982923.
7. Коротун В. І. Контроль за трансфертним ціноутворенням в Україні: проблеми становлення та перспективи розвитку / В. І. Коротун // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 24. – С. 42-46.

Нестеренко О.О.
доктор економічних наук, доцент
Харківський державний університет харчування та торгівлі
м. Харків, Україна

ВЕРИФІКАЦІЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО ЄВРОПЕЙСЬКИХ ВИМОГ

Ключовим елементом внутрішнього контролю інтегрованої звітності є здійснення власно контрольних заходів, що полягає в наступному: розподілі обов’язків та наданні дозволів в процесі формування та представлення інтегрованої звітності; перевірці інформаційного процесу; фізичному контролі та проведенні нагляду; розробці та реалізації політики інформаційної безпеки, як суб’єкта господарювання загалом, так і безпеки процесу формування та представлення інтегрованого звіту. Розвиток процедур внутрішнього контролю щодо цих типів політики та процедур зазвичай проявляється в таких п’яти типах специфічних процедур контролю: адекватний розподіл обов’язків; відповідне санкціонування господарських операцій та процесів; належна документація та ведення системних бухгалтерських записів; фізичний контроль активів та облікових записів; незалежна перевірка виконання [1]. Тому, моніторинг заходів контролю слід вважати процесом, спрямованим на оцінку результатів здійснення внутрішнього контролю інтегрованої звітності за певний проміжок часу. Він передбачає оцінку структури та своєчасної реалізації процедур внутрішнього контролю інтегрованої звітності, а також внесення необхідних змін відповідно до змін в умовах формування та представлення інтегрованого звіту.

У 1992 р Керівництва до стандартів внутрішнього контролю в державному секторі (INTOSAI GOV 9100) були визнані професійною спільнотою «живим» документом, що відображає точку зору про застосування стандартів до розробки, впровадження та оцінки внутрішнього контролю [2]. На рівні Європейського союзу стандарти INTOSAI 9100 стали

основою для створення моделі системи внутрішнього фінансового державного контролю (PIFC), розробленої Європейською комісією (Генеральний департамент з питань бюджету) для національних урядів країн ЄС. Не зважаючи на те, що стандарт GOV 9100 стосується державного сектору, в ньому наводиться базовий еталонний рівень для оцінки стану внутрішнього контролю, тому його положення доцільно враховувати при проведенні внутрішнього контролю інтегрованої звітності й недержавних установ. Відповідно до стандарту, засоби внутрішнього контролю складаються з п'яти взаємопов'язаних елементів, які, фактично, дублюють компоненти внутрішнього контролю, визначені МСА 315, а саме: середовище контролю; оцінка ризиків; діяльність зі здійснення контролю; інформація і засоби зв'язку та моніторинг. Відповідно до прикладів внутрішнього контролю, наведених в якості додатків до стандарту GOV 9100 проілюструємо на процесі перевірки оцінки елементів природного капіталу в інтегрованій звітності реалізацію положень INTOSAI, які стосовно внутрішнього контролю використовують положення стандартів Комітету COSO для приватного сектору, який був створений в 1985 році в США національною комісією по боротьбі з недостовірною фінансовою звітністю, відомою як Комісія Тредуея (названа в честь першого свого голови Джеймса С. Тредуея (James C. Treadway)) [3]. Багаторічна практика використання принципів COSO у великих зарубіжних компаніях довела ефективність базисних підходів і цільових установок даної методології – це, перш за все, підвищення ефективності управління організацією на основі своєчасного виявлення та аналізу ризиків в обліку; забезпечення достовірності фінансової і управлінської інформації та звітності; ефективності господарських операцій та запобігання різних видів фінансових порушень [4]. Набір компонентів Моделі COSO конкретизують інструменти та прикладні рішення залежно від відповідних цілей внутрішнього контролю (управлінська ефективність, достовірність звітності, комплаєнс) і направлені перевірки (рівень бізнесу та процесів) та подані у вигляді рівнів «Кубу COSO» [5]. Наразі існують Модель COSO-I, яка містить п'ять взаємозалежних елементів: середовище контролю, оцінку ризиків, заходи контролю, інформацію та комунікацію, моніторинг й вдосконалена Модель COSO-II, яка містить вісім елементів, оскільки оцінку ризиків було розділено на опис процесів, ідентифікацію та оцінку ризиків і способи реагування на них [6].

У 2001 році було створено Модель COSO-ERM, в якій встановлено основні принципи та концепції управління ризиками, узагальнено термінологію і розроблено вказівки та рекомендації, орієнтовані на управління ризиками, шляхом їх виявлення, оцінки та побудови ефективної системи внутрішнього контролю, яка охоплює всі рівні компанії як з боку організаційної структури, так і з боку бізнес-процесів притаманних бізнес-моделі суб'єкта господарювання. Розглянемо на прикладі внутрішнього контролю інтегрованої звітності базові принципи та методологію «Кубу COSO» за моделлю COSO-ERM, що наведено на рисунку.

Ключовим аспектом при здійсненні внутрішнього контролю інтегрованої звітності за моделлю COSO-ERM є врахування поняття «ризик апетит» на всіх етапах організації та проведення перевірки інтегрованої звітності. Відповідно до визначення, наведеного в документі «Управління ризиками організацій. Інтегрована модель», розробленого Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO) в 2004 р., Risk Appetite (Ризик-апетит) – це ступінь ризику, яку компанія або інша організація вважає для себе прийнятним в процесі досягнення своїх цілей [7]. Директор програм в HOCK Training (компанії, що надає послуги з підготовки до міжнародних кваліфікаційних іспитів в області бухгалтерського обліку і аудиту) Карл Берч, зазначає, що якщо організація (будь то велика чи маленька компанія) не зробила формалізованої заяви про свій ризик апетит, то вона має всі шанси зіткнутися в майбутньому з проблемами контролю, в свою чергу, знаходження балансу між ризик-

апетитом і контролем – нелегке завдання, але кожна компанія повинна прагнути до цього і постійно працювати над пошуком цієї рівноваги [8].

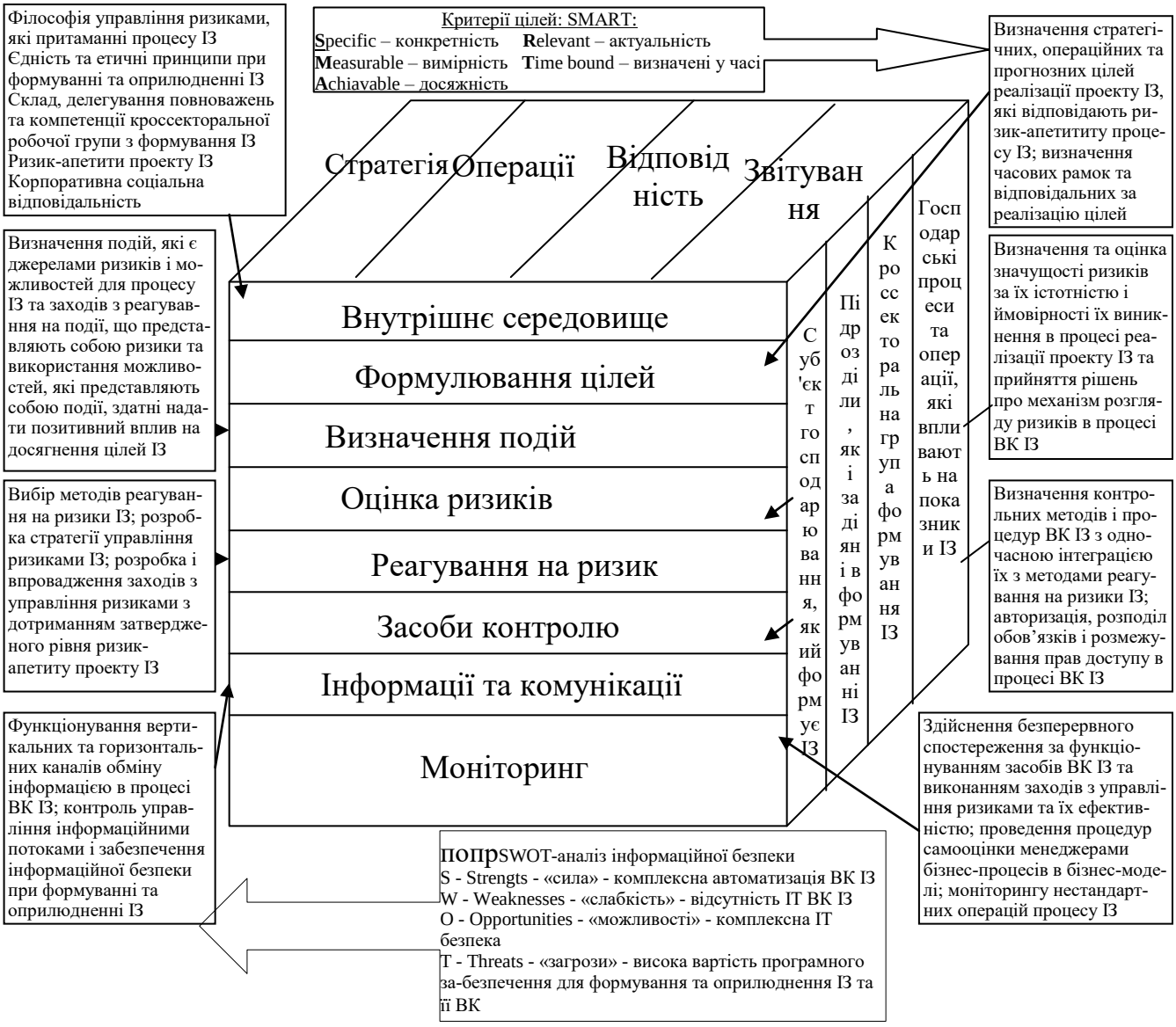


Рис. 1 Внутрішній контроль інтегрованої звітності за моделлю COSO-ERM

На рівень «ризик-апетиту» реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності буде впливати стратегія суб'єкта господарювання, особливості та кількість бізнес-моделей, наявність та достатність капіталів, компетенції кроссекторальної робочої групи з формування інтегрованої звітності, а сам «ризик-апетит» буде впливати на процес управління ризиками від процесу збору та обробки обліково-аналітичної й іншої інформації до її оприлюднення в інтегрованому звіті. Пряма залежність багаторівневої системи перевірки інтегрованого звіту від рівня «ризик апетиту» як бізнес-моделі суб'єкта господарювання так і процесу реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності, вимагає розробки адаптованих методів оцінки, обмеження і зниження ризиків, а також порядку управління ризиками в процесі формування інтегрованої звітності та її перевірки.

Список використаних джерел:
1. Дорош Н. І. Аудит внутрішнього контролю підприємства Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(5) [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/103493/98689.
2. Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе (ISSAI 9100) [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.eurosai.org/ru/training/training-events-and-outputs/-ISSAI/
3. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.
4. Kazakova N. Method of estimating the commercial value of the intellectual property of the company. American Journal of Science and Technologies. Princeton University Press, USA, 2015. № 2. (20), VOLUME 2. P. 100–106.
5. Мосендз Т. А. Эффективность бизнеса под контролем. Менеджмент сегодня. 2009. № 1(49). С. 56–63.
6. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector [Electronic resource]. Retrieved from: http://www.issai.org/media(574,1033)/INTOSAI_GOV_9100_E.pdf.
7. Управление рисками организаций Интегрированная модель [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.oaoosk.ru/about/vnutrenniy-kontrol-upravlenie-riskami/D%20COSO%20UR.pdf.
8. Берч К. Риск Аппетит: «Не откусывайте больше, чем можете проглотить» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.cfin.ru/finanalysis/risk/Risk_Appetite.shtml.

Цуркану В. И.
доктор хабилитат экономики, профессор,
Голочалова И. Н.
доктор экономики, доцент
Государственный университет Молдовы, г. Кишинев, Республика Молдова

МЕТОДОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА НА БАЗЕ МСФО И ЕВРОПЕЙСКОЙ ДИРЕКТИВЫ

В любой науке методология нужна для увязки теории с практикой. *Методология* – совокупность применяемых методов, принципов, способов для изучения предмета исследования. Считаем, что в бухгалтерском учете методология определяется применением в той или иной стране международных и европейских стандартов. Данное исследование осуществлено в два этапа: 1. Концепция формирования методологии учета на базе МСФО и 2. Развитие методологии бухгалтерского учета на основе европейской директивы.

Первый этап исследования. Использование МСФО в качестве методологии учета может происходить в двух вариантах: применением МСФО напрямую в качестве нормативных актов или косвенно, путем разработки на их основе национальных стандартов. Так, еще в 1997 г. правительство Республики Молдова декларировало в специальной Концепции, что нормативной базой учета в стране являются Национальные стандарты бухгалтерского учета (НСБУ), разработанные на основе международных стандартов. При этом учитывался процесс глобализации экономики.

Необходимо отметить, что весомым инструментом для теории и методологии бухгалтерского учета являются Концептуальные основы подготовки финансовых отчетов (далее, «Концепция МСФО»). Они определяют трактовку общих принципов, содержание

элементов финансовых отчетов, порядок их признания, методы их оценки, а также концепции поддержания капитала и ресурсную теорию [1]. Указанные теоретические понятия служат методологической основой для каждого МСФО.

Однако следует подчеркнуть, что МСФО ориентированы на теорию англо-американской школы бухгалтерского учета, которая уделяет внимание, в первую очередь, экономическому содержанию фактов хозяйственной жизни и финансовому положению предприятия в целом. Юридический аспект бухгалтерского учета содержит права и обязанности лиц, которые участвуют в хозяйственном процессе, а экономическое содержание факта указывает, как он влияет на финансовый результат организации. Данный принцип обеспечивает *достоверное представление* информации и предоставляет больше свободы бухгалтеру в отношении регистрации операции, так как он может чаще применить профессиональное суждение в случаях, когда существует ограничение представлять достоверно информацию согласно бухгалтерским нормативным актам. При этом бухгалтер должен принимать во внимание и качественные характеристики, содержащиеся в Концепции МСФО.

Что касается методов оценки, историческая стоимость остается самая эффективная из тех четырех рекомендуемых указанной концепцией, что позволяет, пессимистически рассмотреть финансовые отчеты предприятия. Однако, когда необходимо, используется оценка по справедливой стоимости (особенно финансовых инструментов), которой посвящен специальный стандарт – МСФО 13 «Оценка по справедливой стоимости».

В отношении формата и содержания финансовых отчетов, IAS 1 «Представление финансовых отчетов» не требует применение стандартных моделей, только некоторые обязательные показатели [2]. Все-таки, международные стандарты подчеркивают, что финансовые отчеты должны содержать необходимый объем информации, который удовлетворил бы потребности всех пользователей, но в первую очередь инвесторов.

Учитывая приведенные преимущества, правительство республики с 2010 г. разрешило использование МСФО на территории Молдовы, в особенности предприятиями, чьи ценные бумаги котируются на бирже и предприятиями публичного интереса. Что касается других типов организаций, то учитывая правовой аспект построения учета в Республики Молдова (наличие специального закона, руководство со стороны правительства, строгий план счетов), концепция о методологии МСФО была применена лишь частично.

Второй этап исследования. В начале этого столетия Республика Молдова все больше вовлечена в интеграционные процессы экономики на европейском уровне, соответственно возникла необходимость в гармонизации учета со странами Евросоюза. Поэтому в нормативном регулировании бухгалтерского учета Республики Молдова (РМ) стали появляться требования об использовании директив ЕС. Так, в Законе о бухгалтерском учете (2007 г.) подчеркнуто, что НСБУ разрабатываются на основе МСФО и европейских директив. Тогда еще главные из них были 4-я (о годовых отчетах) и 7-я (о консолидированных отчетах). В связи с модернизацией бухгалтерских регламентов, Европейская Комиссия в 2013 году утвердила Директиву 2013/34/ЕС «О годовых финансовых отчетах, консолидированных финансовых отчетах и прочих отчетах», которая заменила указанные выше директивы [3].

Европейские директивы разрабатываются по схеме законодательных актов и не базируются на каком-то концептуальном документе, который обеспечивал бы единство методологии всех регламентов по бухгалтерскому учету. Однако в отдельных случаях они предусматривают альтернативные варианты, которые могут быть включены в национальные нормативные акты. Следует отметить и процесс гармонизации европейских директив с МСФО: существующие ранее различия почти устранены, остались лишь некоторые из них, касающиеся признания отдельных элементов отчетности и принципов методологии.

Модель учета на базе директивы имеет следующие особенности:

- отдает преимущество кредиторам и ставит на ведущем месте право вместо экономических отношений;
- основывается на положениях законодательного типа, которые оставляют для профессионального суждения ограниченное поле;
- при подготовке финансовых отчетов уделяется меньше внимания общим принципам и качественным характеристикам;
- заметна связь между учетом и налогообложением.

Форматы финансовых отчетов приведены в директиве, и их структура зависит от величины предприятия (полный или сокращенный формат), а представление информации, рекомендуется в двух вариантах: баланс – горизонтальный или вертикальный, отчет о прибыли и убытке – с группировкой расходов по элементам и по функциям.

Как было отмечено, основными нормативными актами по бухгалтерскому учету в РМ являются национальные стандарты, которые разрабатывались дважды – в периоде с 1998 г. до 2005 г. и в 2013 г. Причем более удачными явились первые, которые четко отражали методологию МСФО. Вторые, действующие и поныне, имеют ряд недостатков (совмещают по нескольку МСФО, а большая часть МСФО так и не нашла отражение в структуре НСБУ). Но заявление об использовании в НСБУ положений директив оказалось формальным. Поэтому в 2014 году в принятом Соглашении об Ассоциации РМ – ЕС, Молдова обязалась до 2017 переносить в национальное законодательство по бухгалтерскому учету основные положения Директивы 2013/34/ЕС. В связи с этим был разработан и принят новый Закон о бухгалтерском учете (2017 г.), осуществлены изменения в НСБУ и Генеральный план счетов бухгалтерского учета, которые вводятся в действие лишь с 1 января 2019 года, т.е. позже на два года от принятого обязательства.

Применение положений директивы оказало значительное влияние на методологию бухгалтерского учета в Республике Молдова. Наблюдения показали, что количество и очередность применяемых принципов установленных в директиве и Законе РМ, почти совпадают. К тому же обе системы предоставляют принципу *осторожности* преимущество (3 и 4 место), что характеризует юридический характер континентальной системы и бухгалтерского учета в Республике Молдова. К сожалению, в отечественных нормативных актах общие принципы имеют очень краткую трактовку, а на практике считаются лишь теоретической декларацией. Но их игнорирование приводит к серьезным последствиям [4].

Положительным моментом для улучшения методологии учета в Молдове является то, что в соответствии с директивой, закон предусматривает минимальные юридические условия об объеме финансовой информации, которая должна предоставляться отдельными категориями организаций и их группами: микро-, малыми, средними, крупными и публичного интереса. Критериями их классификации являются: итог активов, доходы от продаж, среднее число работников. Согласно Закону микро-предприятия составляют *сокращенную отчетность*, малые предприятия – *упрощенную*, остальные – *полную отчетность*. Выделение в отдельную группу микро- и малых предприятий позволяет снимать с них груз информации, предусмотренный для крупных и средних предприятий и предоставлять им финансовые и налоговые льготы. Однако форматы финансовых отчетов и их содержание установлены НСБУ «Представление финансовых отчетов» [5].

Другими немаловажными аспектами методологического и организационного характера включенными в законодательство РМ, являются требования директивы составлять консолидированные финансовые отчеты, о применяемых методах оценки, об обязанности отдельных предприятий проводить аудит и представлять отчет руководителя.

Таким образом, положения МСФО и европейской директивы 2013/34/ЕС дополняют друг друга и вместе взятые составляют новую методологию для реформированного бухгалтерского учета в Республике Молдова в условиях инновационной экономики.

Список используемых источников

1. Conceptual Framework for Financial Reporting, [Электронный ресурс], – Режим доступа: http://www.ctcp.gov.co/_files/documents
2. Международные стандарты финансовой отчетности, [Электронный ресурс], – Режим доступа: http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-/%C8%99i-audit
3. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings', [Электронный ресурс], – Режим доступа: http://www.eur-lex.europa.eu/legal-content/ro/TXT/?uri=CELEX:32013l0034
4. Accounting truth and its assurance in entities from Republic of Moldova. In: Revista Audit Financiar, anul XIV, nr. 139 (7), Bucureşti, 2016. pp.769 – 780, ISSN: 1583-5812, ISSN on-line: 1844-8801б, [Электронный ресурс], – Режим доступа: http://www.revista.carf.ro, http://dx.doi.org/10 20869/AUDITF/2016/139/771.
5. Национальные стандарты бухгалтерского учета, утвержденные Приказом Министерства финансов № 118 от 06.08.2013. [Электронный ресурс], – Режим доступа: http://www.lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=349175

Цятковська О. В.
кандидат економічних наук, доцент
Безбах Д. В.
студентка
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
м. Київ, Україна

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Основні засоби — матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року (розд. I НПСБОДС 121) [4]. Дане визначення є тотожним визначенню основних засобів наведеного в МСБОДС 17. Вартісний критерій, по якому об'єкти можуть бути віднесені до складу основних засобів виділений лише Податковим кодексом України та становить 6000 гривень (стаття 14.1.138 ПКУ) [2].

Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі все більше адаптуються до міжнародних, внаслідок чого відбуваються значні зміни в методології обліку основних засобів бюджетної сфери. Оскільки основні засоби займають найбільшу питому вагу в балансі організацій та установ державного сектору та мають найбільшу вартість, їх стан, оцінка, процедура нарахування амортизації підлягають постійному контролю як із боку головних розпорядників бюджетних коштів так із боку фактичного власника бюджетних активів.

На даний час існує низка проблем, які негативно впливають на ефективність використання основних засобів в державному секторі. Керівники мають самостійно прописувати амортизаційну політику в розпорядчому документі про облікову політику суб'єкта державного сектору, адже метод, яким буде нараховуватись амортизація обирається самостійно. Це пов'язано з невідповідністю розрахунку амортизації основних засобів, що затвердженні в НПСБОДС 121 та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку в державному секторі.

В Методичних рекомендаціях пропонують вартість об'єкта основних засобів розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу і щокварталу діленням річної суми амортизації на 4 (розділ V) [3]. В той час як, НП(С)БО 121 пропонує вартість об'єкта основних засобів розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисного використання (експлуатації) шляхом нарахування амортизації на дату балансу, при цьому місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12 (розділ IV) [4].

Зважаючи на те, що Наказ «Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору» від 23.01.2015 № 11 є наразі не чинним та немає відповідних поправок до нього, вважаю за правильне діяти відповідно до НПСБОДС 121, а саме відповідно до розділу IV пункту 5, де вказано, що:

1. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.
2. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та введений в експлуатацію.
3. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.
4. При вибутті об'єкта основних засобів суб'єкт державного сектору нараховує амортизацію в місяці його вибуття.
5. Суму нарахованої амортизації суб'єкт державного сектору відображає збільшенням суми зносу основних засобів та витрат [4].

Зважаючи на вищесказане, існує розбіжність в методиці оцінки основних засобів: якщо за МСБОДС 17 пріоритетною вважається оцінка за справедливою вартістю, то в НПСБОДС 121 пріоритетною вважається оцінка за первісною вартістю. Існують й інші неузгодженості НПСБОДС 121 та МСБОДС 17, а саме: поняття майбутніх економічних вигод і потенціалу корисності; відсутність практики використання деяких методів обліку зазначених в МСБОДС 17; класифікація основних засобів визначена МСБОДС 17 відрізняється від нашої, внаслідок чого і виникають відмінності у підготовці звітності [1].

Одним із основних завдань обліку основних засобів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про них. Однак інформація відображена у фінансовій звітності стосовно основних засобів, не завжди є такою через недосконаліть вітчизняного законодавства та постійні зміни в ньому, тому основні засоби потребують подальшого дослідження. Вважаю за необхідне, ввести єдині правила щодо питань обліку основних засобів у державному секторі.

Список використаних джерел:

1. МСБОДС 17 - Основні засоби [Електронний ресурс] // Київ Міжнародна федерація бухгалтерів Аудиторська палата України 2007. – Режим доступу до ресурсу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive/docview?typeId=81038&sortBy=0

2. Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 04.10.2018 р. [Електронний ресурс] // ВВР. − 2011. − №№13-17. − ст.112 – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
3. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 23.01.2015 р. № 11. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15
4. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. — Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10

Цятковська О. В.
кандидат економічних наук, доцент
Чухра К. І.
студентка
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»
м. Київ, Україна

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА НП(С)БОДС ТА МСБОДС «КОНСОЛІДОВАНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ»

Світова глобалізація економічних процесів в державному секторі сприяла поширенню та затвердженню Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС). Удосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі забезпечить якість та прозорість інформації поданої у звітності.

Прийняті відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [4], Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС), які відповідають в переважній частині міжнародним стандартам. Проте в Україні формування фінансової звітності за міжнародними стандартами пов’язано з труднощами, такими, як відсутність методичних рекомендацій щодо приведення національної звітності у відповідність до вимог міжнародних стандартів та браком кваліфікованих спеціалістів.

Головною відмінністю між Національними та Міжнародними стандартами є те що Міжнародні стандарти мають рекомендаційний характер. На відміну від НП(С)БОДС в яких визначено, як має складатись фінансова звітність і якими б не були положення в стандарті суб’єкт державного сектору має їх дотримуватись. В НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» зазначено не весь перелік використовуваних термінів, не наведено прикладів, зазначена тільки суха інформація, яку важко використовувати, якщо не знати її особливості.

Національні стандарти визначають консолідовану фінансову звітність, як фінансову звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів контролюючого суб'єкта та контрольованих ним суб'єктів як єдиної економічної групи [2], а за МСБОДС консолідовані фінансові звіти –звіти в яких активи, зобов’язання, чисті активи, доходи, витрати, результати діяльності і грошові потоки контролюючого суб’єкта і його контрольованих суб’єктів подають як такі, що належать одному суб’єктові[1]. З наведених понять ми бачимо що визначення з МСБОДС є більш детальним.

Відповідно до НП(С)БОДС 102 "Консолідована фінансова звітність", виділяють консолідовану фінансову звітність та загальну консолідовану фінансову звітність суб'єктів

державного сектору, яку складає Державна казначейська служба України з метою отримання інформації про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів. Це зумовлює поступове формування консолідованої фінансової звітності у державному секторі. У формах консолідованої фінансової звітності інформація за статтями розкривається у розрізі бюджетних установ, які фінансуються з державного бюджету, місцевого бюджету та органів бюджетних цільових фондів [2]. Міжнародні стандарти ці два види консолідованих звітів регулюють окремо: МСБОДС 6 "Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання" застосовують контролюючі суб'єкти державного сектору, який втратив чинність, а МСБОДС 22 "Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор" використовується для складання загальної консолідованої звітності урядом.

МСБОДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання» вимагає від контролюючих суб'єктів господарювання складати фінансові звіти, які консолідують контрольовані суб'єкти за статтями, також детально описує концепцію контролю, яка застосовується у державному секторі, і надає інструкції щодо визначення наявності контролю для цілей фінансової звітності. У МСБОДС 22 зазначаються вимоги щодо розкриття фінансової інформації Загального державного сектору як частини усього комплексу уряду, який приймає обліковий принцип нарахування та вирішує розкривати таку інформацію. Консолідована фінансова звітність відповідно МСБОДС відображає контрольовані урядом активи та взяті ним зобов'язання; вартість послуг, що надаються урядом і контрольованими суб'єктами господарювання, незалежно від джерел їх фінансування; податки та інші доходи, отримані для фінансування надання цих послуг. Фінансові звіти, складені згідно з МСБОДС, орієнтовані на контроль ресурсів, довірених державному сектору.

З звітного періоду 2017-2018 років МСБОДС 35 «Консолідована фінансова звітність» замінить вимоги МСБОДС 6 щодо консолідованої фінансової звітності. МСБОДС 35 вимагає, щоб контроль був оцінений з урахуванням переваг та потужності, але визначення поняття контролю змінилося, і стандарт тепер забезпечує набагато більше рекомендацій щодо оцінки контролю. МСБОДС 35 ще не перекладений в Україні. Цей стандарт має на меті надати користувачам глибоке розуміння вимог МСБОДС 6 та, в кінцевому підсумку, МСБОДС 35, включаючи такі сфери:

- обговорення ключових визначень
- оцінка контролю.
- презентація консолідованої фінансової звітності.

В НП(С)БО 102 зазначено формат звіту у вигляді вертикальної таблиці і визначено перелік статей. На відміну від Національного стандарту, МСБОДС 6 строго не регламентує формат подання консолідованих фінансових звітів, в них вказуються тільки ті статті які наявні в суб'єкта державного сектора. Крім того, за МСБОДС 6 використовується не поняття власного капіталу, а чисті активи.

Також в МСБОДС 6 визначено перелік процедур консолідації, таких як:

- відображення інвестиції в контрольовані підприємства;
- вилучення балансової вартості інвестицій зі звіту контрольованого суб'єкта та частки контролюючого суб'єкта в чистих активах;
- виключення внутрішньогрупових операцій;
- відображення різниці вартості об'єднання і балансової вартості чистих активів;
- визначити частку меншості та відобразити її окремо від зобов'язань та чистих активів.

За НП(С)БОДС 102 наведено тільки те, що підлягають виключенню сальдо та операції між суб'єктами в межах економічної групи та отримані в результаті нереалізовані доходи та

нереалізовані втрати в результаті операцій в межах економічної групи, за винятком випадків, коли їх можна відшкодувати.

Таким чином, виходячи з вищенаведеного можна зробити висновок, що загалом національні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору хоч і відповідають основі міжнародних їх потрібно ще до опрацьовувати. Вище наведене свідчить проте що в Україні потрібно ще багато зробити для подальшої модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі та забезпечення якості та прозорості інформації поданої у звітності. Відповідно до Стратегії уряд планує розробити методичні рекомендацію по складанню консолідованої фінансової звітності, визначити структуру консолідації фінансової звітності, забезпечити оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності та розробити програми навчання та підвищення кваліфікації працівників [4].

Список використаних джерел:

1. МСБО ДС 6 «Консолідовані фінансові звіти та облік контрольованих суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/archive/docview?typeId=81038&sortBy=0
2. НП(С)БО ДС 102 «Консолідована фінансова звітність», затверджено Міністерством фінансів України від 24.12.2010 р. №1629// [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11#n17.
3. IPSAS 35 «Consolidated Financial Statements» // [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-35-consolidated-financial-statements
4. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, затверджено Наказом Кабінета міністрів України від 20 червня 2018 р. №437-р. // [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80?find=1&text=%EA%EE%ED%F1%EE%EB%B3%E4%EE%E2%E0%ED%E0+

Яцишин С. Р.
кандидат економічних наук, доцент
Джерелейко Т. В.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

МОДЕРНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ ЗА ДОХОДАМИ І ВИДАТКАМИ ТА ШЛЯХИ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

Інтеграція України в Світове Співтовариство відкрило перед національною економікою широкі можливості для розвитку відносин із зарубіжними партнерами та викликала необхідність реформування та модернізації існуючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі. Економічна ситуація в бюджетній сфері вимагає практичного вдосконалення діючої системи обліку і теоретичного її перегляду з метою урахування нових явищ, процесів, що виникли в сучасних умовах, найважливішими з яких є утворення нових об`єктів обліку та вдосконалення системи управління суб`єктами державного сектору.

Практики та науковці, економісти та бухгалтери останніми роками приділяють значну увагу питанням удосконалення організації та ведення обліку суб`єктами державного сектору.

Реформування національної системи бухгалтерського обліку в Україні розпочалось ще у 90-х роках минулого століття у зв`язку із введенням в дію планів рахунків для банків, господарських підприємств та бюджетних установ. На даний час в банківському та приватному секторах проходить відпрацювання облікових методів і процедур, що базуються на міжнародних принципах. Тому і у державному секторі зроблено лише перші кроки на шляху реформування системи бухгалтерського обліку.

Основні передумови модернізації існуючої системи бухгалтерського обліку в державному секторі встановлені міжнародною практикою. На думку В.М. Метелиці можна виділити такі основні фактори модернізації обліку в державному секторі [2] (рис.1).

Крім існуючих факторів, що вплинули на процес модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі в Україні існує також ряд проблем, що стали передумовою для проведення модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України.

Так, першою передумовою став опосередкований вплив Національного банку України на організацію бухгалтерського обліку в державному секторі України. Відповідно до ст. 112 Бюджетного кодексу України та ст.6 Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні порядок ведення обліку та складання звітності про виконання бюджетів і госпрозрахункових операцій бюджетних установ встановлюється Державною казначейською службою України. З другого боку, Державна казначейська служба України є учасником Системи міжбанківських переказів Національного банку України і повинно дотримуватись його вимог щодо структури побудови рахунків.

Наступною передумовою модернізації є застосування різних методів ведення бухгалтерського обліку. На даний час в бюджетному обліку використовують касовий метод, а в бухгалтерському обліку виконання кошторисів бюджетних установ – метод нарахувань.

Третьою передумовою є те, що ведення бухгалтерського обліку в державних цільових фондах здійснюється за різними методиками, а використання різних планів рахунків обліку є невиправданим.

Четверта передумова – подвійна консолідація звітності. Звітність про виконання бюджетів консолідується окремо по вертикалі Державної казначейської служби України та окремо по вертикалі головних розпорядників бюджетних коштів. Також, звітність за касовими операціями консолідується зі звітністю, отриманою поза казначейським обслуговуванням через його відсутність в деяких розпорядників, що робить неможливим отримання оперативної звітної інформації [4].

Наступною передумовою є використання різноманітних програм для здійснення облікових операцій у державному секторі економіки, що перешкоджає проведенню комплексної автоматизації системи бухгалтерського обліку.

Шостою і останньою передумовою є невідповідність нормативно-правових актів Державної казначейської служби України з питань обліку та звітності міжнародним стандартам.

Врахувавши усі існуючі проблеми та з метою їх вирішення та проведення повноцінного реформування бухгалтерського обліку в державному секторі економіки урядом України було затверджено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр., затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 року № 34. Основною та найголовнішою метою цієї стратегії є удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням вимог міжнародних стандартів, а завданнями – є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку та звітності, створення уніфікованого організаційного та інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку [3].

ФАКТОРИ
ЕФЕКТИВНІСТЬ УПРАВЛІННЯ Кожна держава намагається звести до мінімуму державні видатки та борги, тому для цього затверджуються різноманітні бюджетні програми, розпорядники коштів звітують про виконання цих програм, а бюджетний облік враховує результати аналізу витрат, що проводиться з використанням даних бухгалтерського обліку виконання кошторисів бюджетних установ.
ПРОЗОРІСТЬ УПРАВЛІННЯ Збільшення контролю за державними фінансами дає можливість керівництву держави задовольнити потреби в інформації з боку фінансових операторів (рейтингових агенцій, банків) і зарубіжних партнерів, таких як Світова організація торгівлі, Європейський союз та інші.
ПОЯВА НОВИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ Розроблені технології типу систем планування ресурсів підприємства ERPS (Enterprise Resource Planning System) можуть надавати інформацію за всіма напрямками (бухгалтерську, фінансову, управлінську) та забезпечити можливість здійснювати контроль операцій і аудиту.
РОЗПОВСЮДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ Бухгалтерський облік виконання кошторисів бюджетних установ поступово переходить до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору, що застосовуються у багатьох країнах світу. Стандарти визначають основні правила представлення бюджетного результату і переходу від бюджетного до фінансового результату.

Рис. 1. Основні фактори модернізації обліку в державному секторі економіки

Проведення модернізації бухгалтерського обліку за допомогою затвердженої стратегії в кінцевому результаті повинно сприяти удосконаленню:

1) управлінню державними фінансами;

2) системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий період;

3) порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;

4) системи контролю за процесом виконання бюджету;

5) інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами.

Відповідно до статті 56 Бюджетного кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 роки, було затверджено План заходів щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2016 - 2018 роки.

Відповідно до Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки [6], схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142, показником, за яким вимірюється досягнення результату реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі, є отримання оцінки

«А» за показником PI-29.3 «Стандарти звітності» Звіту про ефективність управління державними фінансами (PEFA).

20 червня 2018 р. № 437-р розпорядженням Кабінету Міністрів України було схвалено нову Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року [7].

Список використаних джерел

1. Левицька, С.О. Результативність перших етапів розвитку реалізації стратегії модернізації бухгалтерського обліку державного сектору Україні // Вісник КНТЕУ. – 2010. – №2. – С. 54-57.
2. Метелиця, В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України/В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК.-.2009.-№4.
3. Сушко, Н. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи його реформування/ Все про бухгалтерський облік: проф. бух. газета. - Київ, 2007.-№11-с.25-31.
4. Хорунжак, Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрямки модернізації обліку в бюджетних установах/Н.М.Хорунжак//Вісник ЖДТУ: Економічні науки №2(48) — 2009.
5. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави [Текст] / С. Р. Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; г, л. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 182-183.
6. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142.
7. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року, затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20 червня 2018 р. № 437-р.

Бухгалтерський облік в управлінні стратегіями діяльності та конкурентному середовищі: вітчизняний досвід та світова практика

Бенько І.Д.
кандидат економічних наук, доцент,
Скочинський В.І.
студент
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

СУЧАСНИЙ СТАН І ОСОБЛИВОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ

Сучасна система законодавства про місцеве самоврядування потребує вдосконалення на засадах зміцнення організаційної, правової, фінансової, матеріальної, адміністративної самостійності місцевого самоврядування, розбудови європейської моделі адміністративно-територіального устрою на принципах децентралізації, єдності системи публічної адміністрації тощо.

Існуюча в Україні система місцевого самоврядування не відповідає потребам суспільства, тому усі проблеми потребують подальших наукових досліджень, що обумовлює актуальність теми дослідження.

У процесі здійснення реформи місцевого самоврядування набуває важливого значення питання уніфікації та стандартизації публічних послуг, поліпшення їх якості, що має відповідати потребам і очікуванням громадян.

Ураховуючи досвід зарубіжних країн, питання впровадження економічних, соціальних і політичних перетворень на регіональному і місцевому рівнях потрібно розглядати в контексті європейської інтеграції та сталого розвитку. Ефективна реалізація політики децентралізації державної влади вимагає від органів влади всіх рівнів таких узгоджених заходів: здійснення суттєвих інституційних змін; реформування принципів і методів роботи, зокрема в галузі підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів; забезпечення фінансово-економічних можливостей стимулювання розвитку місцевого самоврядування тощо [5].

Резюмуючи викладене вище, можна дійти наступних висновків:

− процес децентралізації повноважень органів влади є об’єктивним процесом, що виникає та супроводжує процеси демократизації суспільного та державного життя;

− реформування влади напряму є пов’язаним з процесом формування компетенції органів місцевого самоврядування;

− у процеси децентралізації залучаються не тільки державні і самоврядні управлінські структури, але й широкі верстви соціально активного населення;

− у процесі формування повноважень органів місцевого самоврядування в Україні особливо важливе значення має запозичення позитивного зарубіжного досвіду тих країн, що вже здійснили відповідні ринкові перетворення та мають позитивний досвід децентралізації повноважень органів публічної влади [1, с.148].

Основними проблемами формування та використання ресурсів місцевих бюджетів є законодавче обмеження джерел його наповнення та, як наслідок, вкрай низькі його обсяги; слабкі можливості наповнення бюджетів на базовому рівні, зокрема для територіальних громад, які володіють обмеженим економічним потенціалом. Для вирішення зазначених

вище проблем необхідно розробити систему заходів, яка б, з однієї сторони, сприяла зміцненню дохідної частини бюджету, а з іншої – підвищувала ефективність та оптимізувала структуру його видатків.

Ефективне використання коштів місцевих бюджетів може бути досягнуте лише за умови ефективної фінансової діяльності.

Органи місцевого самоврядування мають вивчати ступінь задоволення потреб споживачів бюджетних послуг і, виходячи з цього, проводити власну політику на своїй території, забезпечуючи мешканцям гідний рівень і високу якість життя.

В умовах розвитку ринкових засад державотворення необхідно забезпечити прозорість процесу планування та виконання місцевих бюджетів, що має передбачати: надання прозорої інформації про порядок складення бюджетів усіх рівнів, фінансовий стан органів місцевого самоврядування. На сьогодні питання правових відносин між різними рівнями в Україні регулюються кількома сотнями нормативно-правових актів різної юридичної сили.

За таких умов дуже важко, з одного боку, забезпечити системність і внутрішню несуперечливість правового регулювання на всій території країни, а з іншого − врахувати місцеві особливості та інтереси, підтримати місцеву ініціативу й прагнення до самоорганізації.

Поряд із вищезазначеною проблемою актуальним у стабілізації місцевих фінансів є забезпечення прозорості місцевих бюджетів стосовно здійснення бюджетного процесу на місцевому рівні.

Правильний і своєчасний облік доходів та видатків дає змогу дістати вичерпну інформацію про їх наявність і використання. На підставі таких даних відбувається контроль за збереженням, ефективним і цільовим використанням цих складових. Адже від того, наскільки успішно буде вирішено це питання, залежить платоспроможність установи, своєчасність оплати праці персоналу, проведення розрахунків. Тому ці питання є досить актуальними і мають велике значення для подальших наукових досліджень.

Список використаних джерел

1. Бенько І.Д. Особливості організації обліку в органах місцевого самоврядування / І.Д.Бенько // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 29. – Ч 2. – Херсон: ХДУ. – 2018. – С.146-149.
2. Бенько І.Д. Особливості діяльності установ державного сектору економіки та їх вплив на організацію обліку / І.Д.Бенько // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія [Електронний ресурс] : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.[м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – С.93-96.
3. 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.
4. Бенько І.Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Вип. 9. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2012. – С.272-277.
5. Сисюк С.В. Бухгалтерська служба органів місцевого самоврядування: вимоги, особливості створення та функціонування / С.В.Сисюк, І.Д.Бенько // Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 36. – Черкаси: ЧДТУ. – 2014. – С.91-97.

Бродовська О. Г.
фінансова компанія «Абсолют фінанс»
Грицюк К. А.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ДОХОДІВ У ЗАКЛАДАХ ДОШКІЛЬНОЇ ОСВІТИ

Основним нормативним документом який регламентує дошкільну освіту в Україні є Закону України «Про дошкільну освіту», відповідно до якого систему дошкільної освіти становлять: «заклади дошкільної освіти незалежно від підпорядкування, типів і форми власності; наукові і методичні установи; органи управління освітою; освіта та виховання в сім'ї» [2].

Забезпечення доступності та безоплатності дошкільної освіти покладено на державу лише щодо навчальних закладів державної і комунальної форм власності.

Заклади дошкільної освіти, надаючи послуги населенню, витрачають значні матеріальні та грошові кошти, основними джерелами надходження яких є кошти місцевого бюджету. Для виконання своїх функцій вони отримують у своє розпорядження кошти, які обліковуються як доходи. Залежно від джерел надходження доходи обліковуються за такими видами: доходи загального фонду; доходи спеціального фонду. Єдиним джерелом доходів загального фонду є асигнування з державного бюджету або місцевих бюджетів.

З січня 2017 року особливістю є те, що запроваджується програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів. Тому місцеві бюджети використовують Типову програмну класифікацію видатків та кредитування місцевих бюджетів. Відповідно розпорядники коштів вищого рівня подають до органу ДКСУ мережу на 2017 рік, сформовану за новою класифікацією на підставі рішення про місцевий бюджет. За цією класифікацію видатки на освіту здійснюються за кодом 1000 «Освіта», а для дошкільної освіти передбачений код 1010, за кодом 1020 – «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами (в т. ч. школою - дитячим садком, інтернатом при школі), спеціалізованими школами, ліцеями, гімназіями, колегіумами»

Розпорядники коштів подають до ДКСУ затверджені кошториси, плани використання бюджетних коштів, плани асигнувань загального фонду. Доведені обсяги бюджетних асигнувань є підставою для прийняття розпорядниками бюджетних коштів бюджетних зобов'язань. Надалі після законодавчо визначеного терміну органи ДКСУ здійснюють оплату рахунків розпорядників бюджетних коштів у встановленому порядку тільки відповідно до затверджених і взятих на облік кошторисів, планів асигнувань загального фонду державного бюджету та планів використання бюджетних коштів.

Здійснення видатків бюджетних установ органами ДКСУ за коштами загального фонду відбувається шляхом проведення платежів з реєстраційних рахунків, які відкривають за відповідними кодами бюджетної класифікації видатків для обліку операцій з виконання загального фонду кошторисів. Кількість рахунків у конкретного розпорядника коштів залежить від рівня деталізації контролю за використанням бюджетних коштів відповідно до бюджетної класифікації.

Для обліку руху грошових коштів на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, використовують активний рахунок 23 «Грошові кошти на рахунках» із розподілом на субрахунки: 2313 «Реєстраційні рахунки» та 2314 «Інші рахунки в Казначействі». На субрахунку 2313 обліковують рух бюджетних коштів, виділених

відповідно до кошторису. Рух бюджетних коштів на рахунках у банку та казначействі здійснюється у взаємозв'язку зі змінами джерел надходження коштів, якими є доходи загального фонду.

Загалом облік доходів в закладах дошкільної освіти повинен забезпечити: відповідність сум асигнувань кошторисному призначенню (з урахуванням виконання плану розгортання мережі та укомплектування штатів і контингенту); правильність використання бюджетних коштів у часі та цільовим призначенням; правильність нарахування доходів від платних послуг та напрямів їхнього використання [4; 6] .

За НПСБОДС доходи суб'єктів державного сектора поділяються на дві великі групи: від обмінних і необмінних операцій. Обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань. Необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передачі активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

Відповідно до П(С)БОДС 124 «Доходи» бюджетне асигнування як складова доходів від обмінних операцій – це повноваження суб'єкта державного сектора, надане відповідно до бюджетного призначення, на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів, яке має кількісні, часові та цільові обмеження [1]. Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектора своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю. П(С)БОДС 124 також містить термін власні надходження бюджетних установ, які визначені Бюджетним Кодексом України як кошти, отримані в установленому порядку установами як плата за надання послуг, виконання робіт, гранти, дарунки та благодійні внески, а також кошти від реалізації в установленому порядку продукції чи майна та іншої діяльності [1]. Для обліку доходів бюджетних установ за видами залежно від джерел надходження передбачено такі рахунки класу 7 «Доходи» (табл.1)

Таблиця 1

Рахунки з обліку доходів, які використовує заклад дошкільної освіти

70	Доходи за бюджетними асигнуваннями		
	701	Бюджетні асигнування розпорядників бюджетних коштів	
		7011	Бюджетні асигнування
71	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)		
	711	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) розпорядників бюджетних коштів	
		7111	Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)
		7112	Дохід від оприбуткування активів, раніше не врахованих в балансі
72	Доходи від продажу активів		
	721	Доходи від продажу розпорядників бюджетних коштів	
		7211	Дохід від реалізації активів

На рахунках доходів відображають суми коштів, отриманих бюджетною установою з бюджету або інших джерел для здійснення її діяльності. Обороти за дебетом і кредитом характеризують зміни у складі доходів. Кінцевий залишок на цьому рахунку може бути тільки кредитовий. Основним джерелом коштів бюджетних установ є доходи загального

фонду, які обліковують на рахунку 7011. За кредитом субрахунку 7011 відображають збільшення доходів. За дебетом субрахунків 7011 відображають зменшення доходів установи на суму відкликаних бюджетних асигнувань і на суму виявлених у ході проведення інвентаризації нестач матеріальних цінностей. В кінці звітного періоду цей залишок підлягає списанню на субрахунок 55 “Фінансовий результат».

Для обліку доходів спеціального фонду Планом рахунків бухгалтерського обліку для бюджетних установ використовують рахунок 71 «Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)» За кредитом субрахунків до рахунка 71 відображаються суми нарахованих доходів у розрізі видів за надані послуги та суми надходжень спеціального фонду з інших джерел. За дебетом відображається списання сум доходів, отриманих установою протягом бюджетного року в порядку закриття рахунків з обліку доходів. Як зазначалося плата батьків за утримання дітей у дошкільному закладі відноситься до доходів спеціального фонду, вноситься на реєстр і має свої особливості відображення в обліку (табл.2)

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку батьківської плати в дошкільному навчальному закладі

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано плату за харчування дітей у закладі дошкільної освіти на поточний місяць	2117	7111	32000
2	Перераховано батьками за харчування дітей на реєстраційний рахунок	2313	2117	500

Плата за харчування дітей нараховується бухгалтерією щомісячно виходячи з фактичної вартості харчування однієї дитини на день, яка склалася в конкретному закладі дошкільної освіти та кількості днів відвідування дитиною закладу.

Таким чином, джерелами фінансового забезпечення діяльності державних (комунальних) закладів дошкільної освіти є кошти загального і спеціального фонду, основою формування яких є відповідно бюджетне фінансування і батьківська плата та благодійні внески. Основним напрямом використання коштів загального фонду є оплата праці працівників, оплата комунальних послуг та енергоносіїв, коштів спеціального фонду – харчування дітей. Тому облік повинен забезпечувати контроль за правильним раціональним використанням як бюджетних коштів так і власних надходжень закладу дошкільної освіти.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 «Доходи»: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2010 р. №1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2010_12_24/RE18827.
2. Про дошкільну освіту: Закон України від 11 липня 2001 р. № 2628-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2628-14
3. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної і комунальної форми власності: Постанова Кабінету Міністрів України № 796 від 27.08.10 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://osvita.ua/legislation/other/8906

4. Сисюк С.В. Організаційні аспекти обліку благодатної допомоги у бюджетних установах //Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2014. – Вип. 44 – С. 51-56
5. Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги // Бізнес Інформ. – 2016. – №9. – С. 218–223.
6. Сисюк, С. В. Інформаційна база управління як інтегрована система облікових даних [Текст] / С. В. Сисюк // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол.: Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – С. 68-71.
7. Хорунжак Н. М. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка. – 2013. – №2 (40). – С. 356–362 \
8. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку системи обліку бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №2 (19). – С. 224–230

Грибовська Ю. М.
кандидат економічних наук, доцент
Полтавська державна аграрна академія
м. Полтава, Україна

ОБЛІК ПРИДБАННЯ ТА УТРИМАННЯ СЛУЖБОВИХ СОБАК

Службові собаки є повноцінним бухгалтерським активом, оскільки знаходяться у власності з метою отримання в майбутньому певних економічних вигід у вигляді виконання охоронних функцій. При купівлі собак їх необхідно зараховувати на баланс і відображати в бухгалтерському обліку усі витрати на їх утримання.

Облік службових собак регулюється П(С)БО 7 «Основні засоби», оскільки на біологічні активи, не пов’язані з сільськогосподарською діяльністю, не поширюється дія П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Дорослий службовий собака відповідає визначенню терміна «основні засоби», оскільки:

- собаку придбавають для виконання певних функцій у процесі господарської діяльності підприємства;
- очікуваний строк його корисного використання, як правило, перевищує один рік.

Тому службових собак обліковують у складі основних засобів підприємства на окремому субрахунку 107 «Тварини».

Якщо вартість собаки не перевищує встановлений на підприємстві поріг для розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), його визнають МНМА та обліковують на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Відповідно до п. 8 П(С)БО 7 до первісної вартості придбаного службового собаки включають:

- вартість собаки, сплачену продавцеві;
- витрати на його транспортування;
- інші витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням та використанням тварини із запланованою метою, зокрема витрати на обов’язкову реєстрацію собак.

Витрати на страхування відповідальності власників собак не включають до первісної вартості собак. Спочатку суму страхового тарифу відносять на витрати майбутніх періодів (Дт 39 «Витрати майбутніх періодів» Кт 655 «Розрахунки за страхуванням майна») і щомісяця списують до складу поточних витрат залежно від мети використання собаки (Дт 15, 23, 91, 92, 93, 94 Кт 39). Наприклад, якщо собака охороняє територію підприємства, то суму страхового платежу списують записом: Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 39.

Страхування собак підприємства, яке надає охоронні послуги, збільшуватиме собівартість охоронних послуг, що надаються (Дт 23 Кт 39).

Усі витрати, пов'язані з придбанням та реєстрацією собаки, спочатку накопичують за дебетом субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або Дт 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а потім, при зарахуванні його до складу основних засобів (МНМА), списують записом: Дт 107, 112 Кт 152, 153.

Первісна вартість собак підлягає амортизації за правилами пп. 22 – 30 П(С)БО 7. Суму нарахованої амортизації відносять до складу витрат залежно від функції, яку виконує собака на підприємстві (Дт 15, 23, 91, 92, 93, 94 Кт 131 «Знос основних засобів» або 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»).

Утримання службового собаки пов'язане з низкою витрат:

- облаштування вольєра або собачого будиночку;
- забезпечення необхідним інвентарем: намордником, нашийником, мискою, ланцюгами та іншими необхідними предметами;
- годування;
- лікування та ветеринарне обслуговування.

Всі перелічені витрати включають до складу витрат в залежності від функцій, що виконуються собакою (Дт 15, 23, 91, 92, 93, 94 Кт 20, 22, 63, 65, 66, 685).

Продукти, придбані для годування собак, обліковують на субрахунку 209 «Інші матеріали».

Чинне законодавство встановлює норми годування та спорядження лише для окремих власників собак, таких, як підрозділи МВС, ВСУ та установ виконання покарань. Для інших підприємств обмежувальних норм не встановлено.

Доцільним є встановлення внутрішніх норм годування та витрачання інвентаря, що забезпечить кращий контроль витрат та мінімізує зловживання з боку працівників.

Внутрішні норми витрат на утримання собак затверджує наказом керівник підприємства.

Облік витрат на дресирування залежать від цілей та завдань їх здійснення. Якщо в результаті дресирування відбувається поліпшення умінь службового собаки: прищеплюються нові навички, необхідні для виконання службових обов'язків, такі витрати доцільно капіталізувати у складі первісної вартості собаки: Дт 152, 153 Кт 631, 65, 66, 685.

Якщо ж в процесі дресирування відбувається підтримка вже існуючих навичок, виникають витрати звітного періоду.

У разі, коли первісна вартість собаки, якого обліковують у складі МНМА, разом з послугами дресирування перевищить вартісний критерій для розмежування основних засобів і МНМА, собаку необхідно перевести до складу основних засобів як у бухгалтерському, так і в податковому обліку. Переведення розглядається як зміна облікової оцінки. Нові правила обліку необхідно застосовувати з моменту збільшення первісної вартості. Перераховувати та коригувати суму нарахованої раніше амортизації не потрібно.

Малодохідники податковий облік не ведуть, а всі свої витрати, у тому числі на придбання собаки, відображають за бухгалтерськими правилами. Витрати на придбання

собаки зменшують фінансовий результат у періоді нарахування амортизації його вартості (списання собівартості охоронних послуг до складу витрат).

У високодохідників податковий облік залежить від вартості придбаного собаки.

Якщо вартість собаки не перевищує 6000 грн, то він не підпадає під податкове визначення терміна «основні засоби». Собака для податкових цілей вважається МНМА. Витрати на його придбання можливо обліковувати за правилами бухгалтерського обліку: нараховувати амортизацію і на неї зменшувати об'єкт оподаткування податком на прибуток. Податкові різниці не розраховують.

Собаку вартістю понад 6000 грн необхідно обліковувати як окремий податковий об'єкт основних засобів з усіма наслідками, що випливають у вигляді податкових різниць.

Тобто у податковому обліку необхідно:

- збільшувати фінансовий результат на суму амортизації вартості собаки, нарахованої у бухгалтерському обліку і одночасно
- зменшувати фінансовий результат на суму її податкової амортизації, нарахованої відповідно до ПКУ.

У податкових цілях собак обліковують у складі групи 7 з мінімально допустимим строком корисного використання 6 років.

Якщо у бухгалтерському обліку строк корисного використання собаки встановлений більшим, ніж 6 років, для розрахунку податкової амортизації необхідно прийняти цей термін.

Витрати на страхування відповідальності власників собак обліковують всі підприємства однаково, незалежно від виду дохідності. Страховий тариф зменшує об'єкт оподаткування в періоді його списання до складу бухгалтерських витрат.

Якщо при купівлі собаки було сплачено ПДВ, підприємство має право на податковий кредит, за умови наявності податкової накладної, складеної постачальником та зареєстрованої в ЄРПН.

Приклад. Підприємство для охорони власної території придбало собаку вартістю 1200 грн (у т. ч. ПДВ – 200 грн) та цуценя вартістю 6000 грн (у т. ч. ПДВ – 1000 грн).
Вартість оформлення реєстраційних документів – 40 грн за кожного собаку.
Витрати на страхування відповідальності власників собак – 34 грн за кожного собаку на один рік.
Для дресирування собак підприємство скористалося послугами кінолога вартістю 9000 грн за кожного собаку (без ПДВ).
Щомісячні витрати на утримання:

- дорослого собаки – 1000 грн;
- цуценяти (протягом 5 місяців) – 800 грн.

Вартість щеплень та ветеринарного обслуговування тварин становить – 1200 грн за кожного собаку (без ПДВ).

Бухгалтерські записи з обліку придбання та утримання собак наведено у табл. 1.

Отже, службові собаки є повноцінним активом, відповідають визнанню основних засобів та обліковуються на субрахунку 107. У податкових цілях їх відображають у складі групи 7 з мінімально допустимим строком корисного використання – 6 років.

Таблиця 1

Облік придбання та утримання службових собак

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		дебет	кредит	
Придбання та утримання дорослого собаки:				
1.	Придбано дорослого собаку	153	631	1000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	644.1	631	200
		641/ПДВ	644.1	200
3.	Оплачено вартість реєстрації собаки	377	311	40
4.	Відображено витрати на реєстрацію собаки	153	377	40
5.	Оплачено та віднесено на витрати майбутніх періодів витрати за обов'язковим страхуванням відповідальності власників собак	655	311	34
		39	655	34
6.	Відображено щомісячне списання страхового тарифу до складу витрат підприємства	92	39	2,83
7.	Введено в експлуатацію дорослого собаку	112	153	1040
8.	Нараховано амортизацію вартості дорослого собаки	92	132	1040
9.	Відображено витрати на утримання та ветеринарне обслуговування дорослого собаки (1000 грн +1200 грн)	92	20, 22, 685	2200
10.	Понесено витрати на дресирування собаки	152	685	9000
11.	Витрати на дресирування віднесено на збільшення первісної вартості собаки	107	152	9000
12.	Перенесено вартість собаки з МНМА до складу основних засобів	107	112	1040
		132	131	1040
Придбання та утримання цуценяти:				
1.	Придбано цуценя для вирощування до рівня собаки	152	631	5000
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	644.1	631	100
		641/ПДВ	644.1	100
3.	Оплачено вартість реєстрації цуценяти	377	311	40
4.	Відображено витрати на реєстрацію цуценяти	152	377	40
5.	Оплачено та віднесено на витрати майбутніх періодів витрати за обов'язковим страхуванням відповідальності власників собак	655	311	34
		39	655	34
6.	Відображено щомісячне списання страхового тарифу до складу витрат підприємства	92	39	2,83
7.	Сформовано щомісячні витрати на утримання цуценяти (800 грн ×5 міс.)	152	20, 22, 685	4000
8.	Нараховано витрати на ветеринарне обслуговування цуценяти (1000 грн +1200 грн)	152	685	1200
9.	Понесено витрати на дресирування цуценяти	152	685	9000
10.	Визнано об'єктом основних засобів собаку, вирощеного з цуценяти (5000 грн + 40 грн + 4000 грн + 1200 грн + 9000 грн)	107	152	19240
11.	Нараховано амортизацію собаки, вирощеного з цуценяти	92	131	267,22

Дацюк М.П.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ФОРМУВАННЯ ПОКАЗНИКІВ ЗВІТНОСТІ ЗА РОЗРАХУНКАМИ З ОПЛАТИ ПРАЦІ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

На формування показників звітної інформації впливає організація праці та її оплата, соціальна політика держави та установи, застосовувані системи і форми оплати праці та стимулювання, способи виплати заробітної плати, організація обліку особового складу, використання робочого часу і облік виробітку працівників.

Бухгалтерська звітність є завершальним етапом облікового процесу, що базується на даних аналітичного та синтетичного обліку установи і відображає її майновий та фінансовий стан. Своєчасна та достовірна звітність характеризує компетенцію та відповідальність керівництва установи. Досліджуючи сучасний стан організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах, доцільно зазначити, що ця ділянка обліку потребує більш детального вивчення для формування цілісної і ефективної системи розрахунків та формування показників звітності з виплат працівникам. Постійні зміни правової та організаційної бази обліку в частині розрахунків з оплати праці вимагають від сучасного бухгалтера своєчасного здійснення уточнень як у порядку обліку, так і при відображенні інформації про розрахунки з працівникам у звітності суб'єктів державного сектору.

Звітність як економічне поняття трактується двозначно. З одного боку, вона є економічною інформацією про фінансово-господарську діяльність установи. З іншого – звітність як елемент методу бухгалтерського обліку – це метод узагальнення і подання інформації про результати діяльності підприємства. Складанням звітності завершується обліковий цикл бухгалтерського опрацювання даних. Звітність за своєю сутністю має включати не тільки систему економічних показників, а й сукупність способів і прийомів узагальнення даних обліку. Бухгалтерська звітність – важливий інструмент управління як в загальному по установі, так і у контексті виплат працівникам. Базуючись на даних бухгалтерського обліку як системи суцільного, безперервного і чітко документального оформлення господарських процесів, звітність щодо виплат працівникам відображає і дає змогу оцінити стан розрахунків з працівниками установи, прогнозувати напрями підвищення рівня оплати праці та бути основою обґрунтування управлінських рішень.

Необхідною передумовою формування показників звітності бюджетних установах є ефективно діюча система обліку, звітності та збору інформації. Важливе значення при формуванні звітності має визначення етапів формування показників звітності з розрахунків оплати праці, які ґрунтуються на обробці даних штатної чисельності працівників, первинної документації, показників видатків на оплату праці працівникам, даних про нарахування на фонд оплати праці, відображенні облікової інформації про виплати працівникам на аналітичних та синтетичних рахунках обліку.

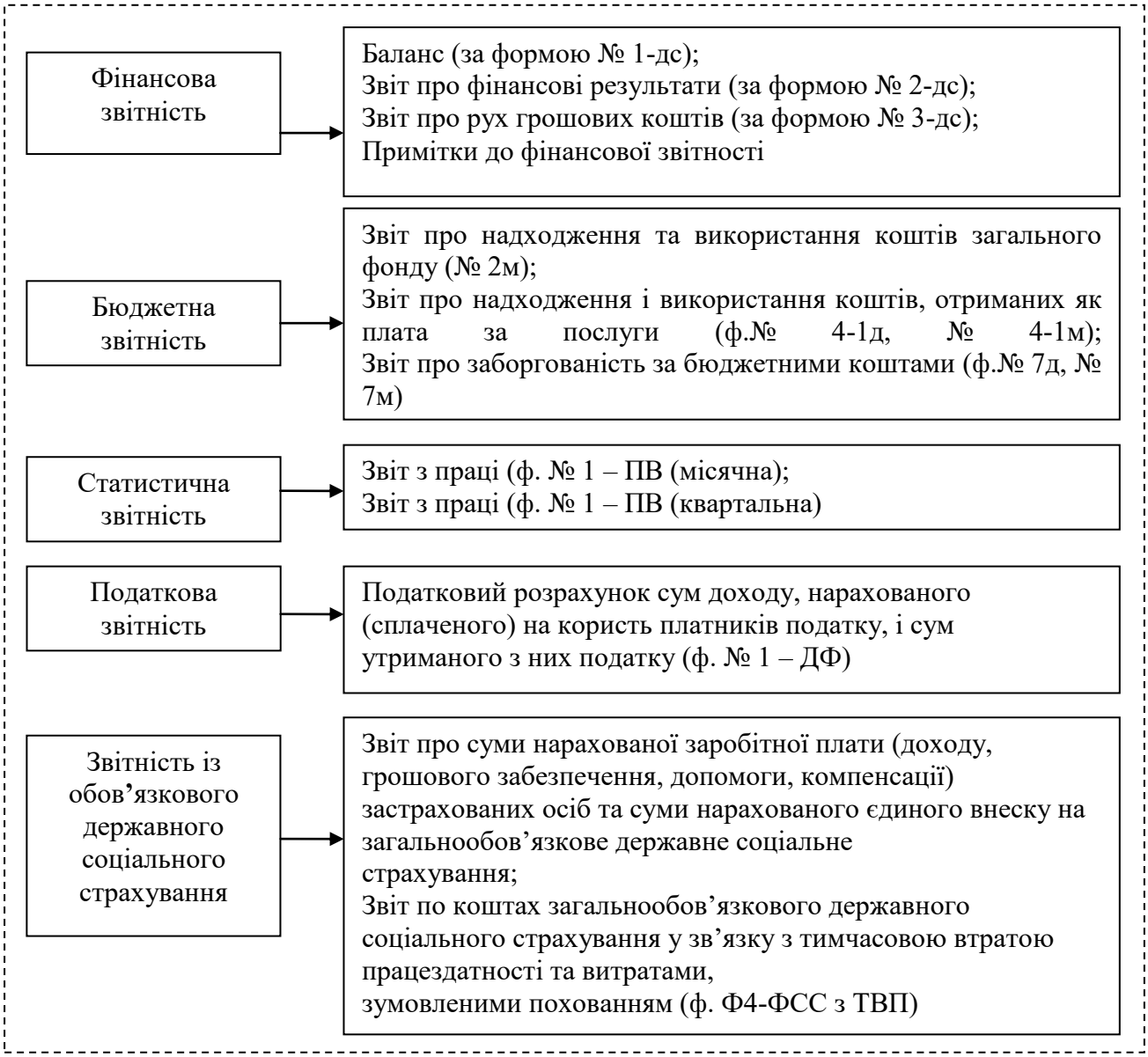
У процесі складання звітності важливо визначитись із порядком відображення інформації про виплати працівникам у податковій звітності та звітності із загальнообов'язкового державного соціального страхування. Звітність з оплати праці та форми звітності, у яких відображається інформація щодо розрахунків з оплати праці систематизовані на рис.1.

У фінансовій звітності, а саме Балансі відображають заборгованість по оплаті праці, у Звіті про фінансові результати відображають витрати за елементами із розшифруванням витрат на оплату праці та нарахувань на неї.

У бюджетній звітності відображають видатки на заробітну плату у розрізі КЕКВ 2111 «Оплата праці» та КЕКВ 2120 «Нарахування на заробітну плату», у Звіті про заборгованість за бюджетними коштами відображають у разі наявності заборгованість по розрахунках з оплати праці.

Четвертий розділ Звіту про фінансові результати «Елементи витрат за обмінними операціями» дозволяє визначити частку витрат на оплату праці в установі загалом.

Податкова звітність з виплат працівникам представлена податковим розрахунком – документом, який підтверджує суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. На підставі відомостей щодо сум утриманого та/або сплаченого податку, які зазначаються у податковому розрахунку, нарахування податкового зобов'язання не здійснюється. Податковий розрахунок за формою № 1ДФ подається окремо за кожний квартал (податковий період) протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного кварталу [63].



Форми звітності, у яких відображають інформацію щодо розрахунків з оплати праці

Таким чином, формування звітності є заключним етапом здійснення розрахунків з оплати праці та подання інформації зацікавленими користувачам.

Список використаних джерел

1. Лучко М. Р. Облік праці та заробітної плати засуджених: організація та методика / М. Р. Лучко // Підприємництво і торгівля. - 2017. - Вип. 21. - С. 152-157. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2017_21_29.
2. Левчук, Н. Організація складання звітності бюджетними установами / Надія Левчук, Світлана Романівна Яцишин // Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері. - Тернопіль, ТНЕУ. - С. 79-82.
3. Олійник В. С. Оплата праці в державному секторі: термінологічний аспект/ В. С. Олійник // Проблеми і перспективи економіки та управління : науковий журнал. – Чернігів : ЧНТУ, 2016. – № 3(7). – С. 56–65.
4. Панасюк В. М. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління / Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 6. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С. 180-183.
5. Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги // Бізнес Інформ. – 2016. – №9. – С. 218–223.
6. Сисюк С. В. Проблеми імплементації міжнародних вимог в облікову практику / С.В.Сисюк // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація. Збірник тез доповідей учасників XIII-ої Всеукраїнської наукової конференції. – К.: Типографія «ППНВ», 2015. – С. 51-55
7. Сисюк С.В Проблеми розвитку та удосконалення державного фінансового контролю //Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету . Серія економіка. − №21, 2007. − С.86-89
8. Хорунжак Н.М. Модель системи внутрішнього контролю витрат бюджетних установ на надання послуг / Н.М.Хорунжак // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 9. – Херсон: ХДУ. – 2014. – С.213-217.
9. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах /Хорунжак Н.М.//Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2009. - №2(48)

Демидяк І. Р.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСНОВНІ НАПРЯМИ ФОРМУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО ФОНДУ ЗАКЛАДІВ КУЛЬТУРИ ТА ТУРИЗМУ

Одним з найважливіших питань розбудови незалежної України є питання функціваня бюджетної системи України. Засади бюджетної системи України, її структура, принципи, правові засади функціонування, основи бюджетного процесу і між бюджетних відносин та відповідальність за порушення бюджетного законодавства викладені у Бюджетному кодексі України.

Розвиток бюджетних установ, зокрема закладів культури та туризму, потребує удосконалення засобів інформаційного забезпечення цієї сфери діяльності.

У системі фінансування бюджетних установ України значне місце займає спеціальний фонд, який містить обсяг надходжень зі спеціального фонду бюджету та їх розподіл за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою основних функцій. Існування спеціального фонду бюджету законодавчо встановлено Бюджетним Кодексом України, який визначає структуру спеціального фонду (рис.1.).

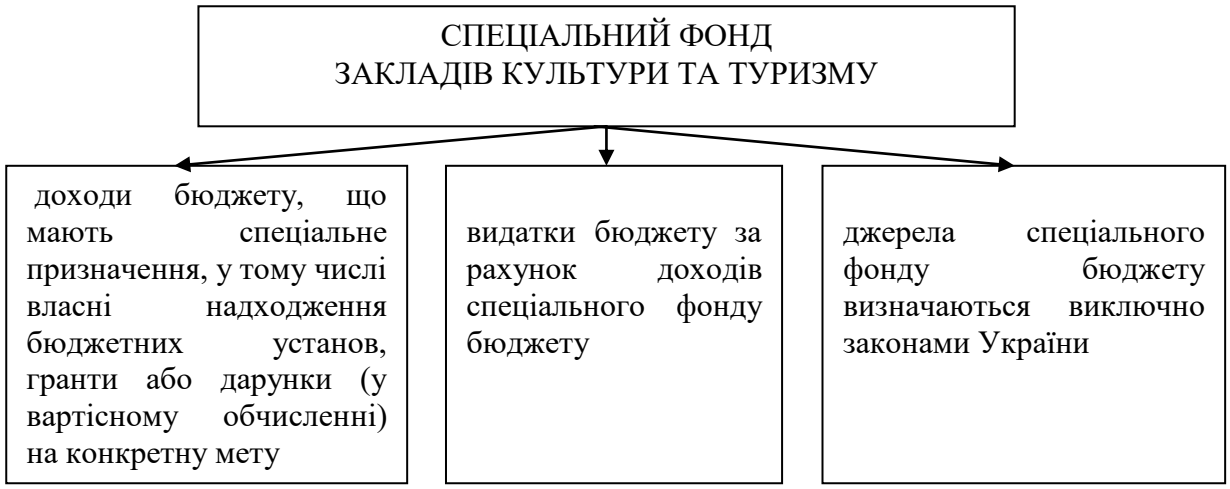


Рис.1. Структура спеціального фонду закладів культури та туризму [1]

Власні надходження закладів культури та туризму включають спеціальні кошти, інші власні надходження та кошти, отримані установою на виконання окремих доручень, серед яких особлива роль відводиться благодійним внескам. Основними видами благодійності є: благодійні внески, гранти, дарунки, пожертвування, а також кошти, що надходять на виконання окремих доручень. Основними формами благодійної допомоги є натуральна та грошова.

Благодійні внески, згідно з Переліком власних надходжень відносять до групи 2 "Інші джерела власних надходжень бюджетних установ", яка включає дві підгрупи: до першої відносять благодійні внески, гранти та дарунки, до другої — кошти за дорученнями, які використовують виключно за спеціально визначеними напрямами.

Бюджетні установи, одержуючи добровільні пожертвування або благодійну допомогу, повинні дотримуватись вимог Закону про благодійництво. Тобто слід пам'ятати: благодійну допомогу приймають виключно на добровільній основі та з обов'язковим оформленням відповідної документації (актів, накладних). [3]

До різновидів благодійної допомоги відносять і такі її форми, як меценатство та спонсорство.

Наступним видом благодійництва є гуманітарна допомога, як цільова адресна безоплатна допомога в грошовій або натуральній формі, що надається іноземними та вітчизняними донорами з гуманних мотивів її отримувачам в Україні або за кордоном, які потребують її через соціальну незахищеність, важке фінансове становище або за наслідками стихійного лиха, аварій, техногенних та інших катастроф тощо, які загрожують життю та здоров'ю населення, або тяжку хворобу конкретних фізосіб. Донорами гуманітарної допомоги є переважно іноземні юридичні або фізичні особи.

Наступним видом благодійництва є гранти - грошові або інші засоби, що передаються громадянами та юридичними особами (у т. ч. іноземними), а також міжнародними організаціями для проведення конкретних наукових досліджень, розробки законопроектів,

підготовки кадрів та інших цілей на умовах, передбачених грантонадавачем. Гранти надаються безкоштовно і без повернення.

Одержання грантів є одним із вагомих джерел зовнішніх надходжень. Останнім часом грантонадавачами все частіше виступають міжнародні фонди. Здебільшого гранти надають на реалізацію заходів, визначених цільовою програмою — на освітні, наукові або просвітницькі проекти, їх мета — допомогти конкретному дослідникові чи організації реалізувати задачу, що користується у суспільстві певним попитом. Гранти можуть бути індивідуальні або колективні. Послідовність кроків, характерних для процесу їх отримання, така:

- фонди (донори) з фінансової підтримки соціальних або загальносуспільних проблем оголошують конкурс (програму) залежно від профілю та пріоритетних напрямів діяльності фонду;
- заявники подають заявки на одержання гранту. Заявка — це письмове звернення з проханням про виділення гранту, її надають з метою переконати грантонадавача вкласти гроші в проект. Тобто на справу, яка в майбутньому, найімовірніше, не принесе суттєвих економічних вигід;
- донори (грантонадавачі) розглядають заявки на підтримку програми та визначають одержувача-переможця;
- грант надсилають за реквізитами отримувача [2].

Подарунки надходять до бюджетних установ переважно у натуральній формі. Бюджетні установи (особливо вітчизняні бібліотеки та музеї) звертаються до фандрейзингу. Цей термін означає діяльність із залучення фінансових, матеріальних та людських ресурсів для реалізації проектів, які ставлять перед собою соціальне значущі цілі.

Сумами за дорученнями вважають кошти, що потрапляють до бюджетних установ та організацій для виконання певних доручень та які використовують за цільовим призначенням, визначеним стороною, яка надає ці кошти.

Вони можуть надходити за рішеннями Уряду України, місцевих органів виконавчої влади або інших нормативно-правових актів, відповідно до яких установам надано право отримувати кошти для виконання відповідних доручень; від підприємств, організацій; фізичних (приватних) осіб; благодійних фондів; від інших бюджетних установ.

Оскільки гранти, дарунки та благодійні внески не мають постійного характеру, їх не планують у кошторисі — основному плановому документі бюджетної установи. Виняток становлять попередньо визначені рішення КМУ укладені угоди, у тому числі міжнародні, за календарними планами проведення централізованих заходів тощо. Тож витрачати благодійні надходження можливо лише після того, як їх буде включено до кошторису.

Таким чином, формування та витрачання спеціального фонду, забезпечує стабільний та ефективний розвиток установ державного сектору в сучасних умовах інтеграції України до європейського співтовариства.

Список використаних джерел

1. Бюджетний кодекс України №2592-VI від 07 жовтня 2010 року, із змінами внесеними згідно із Законом №5063-17 від 18.08.2012р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http//www.kodeksy.org.ua.budg/1.htm.
2. Закон України "Про гуманітарну допомогу" від 22.10.99р. № 1192-XIV. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1192-14
3. Закон України "Про благодійництво та благодійні організації" від 16.09.97 р. № 531/97-ВР. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5073-17

4. Канєва, Т. В. Особливості формування спеціального фонду кошторису бюджетних установ [Текст] / Т. В. Канєва, В. О. Вовк // Економіка і підприємництво:стан та перспективи. – К. : КНТЕУ, 2001. – С.193-198.
5. Яцишин, С. Р. Суб'єкти державного сектору в структурі економіки держави / Світлана Романівна Яцишин // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. [Тернопіль, 10-11 жовтня 2014 р.] - Тернопіль: ТНЕУ, 2014. - С. 181-182. Режим доступу: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17261

Джиджора П.І.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, СКЛАД ТА КЛАСИФІКАЦІЯ ДОХОДІВ ВІД ОБМІННИХ ОПЕРАЦІЙ У ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

На виконання Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 – 2015 роки Міністерством фінансів України створена нормативна база та відбувся перехід СДСЕ на застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі та нового Плану рахунків.

Незважаючи на перегляд об'єктного складу бухгалтерського обліку, який відбувся в процесі формування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС), одним із ключових його елементів виступають доходи, зокрема від власних надходжень або від обмінних операцій. На підставі МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» та 23 «Дохід від необмінних операцій» розроблено НП(С)БОДС 124 «Доходи», у якому відображено принципово нові підходи до класифікації доходів і введено нові дефініції («обмінні операції», «доходи від обмінних операцій»); визначено умови визнання кожного з видів доходів та їх оцінку.

У результаті це визначило нові підходи до функціонування бюджетних установ, із урахуванням економічних вигід та ефективності їх діяльності, що раніше було характерно лише для комерційного сектора.

Так, обмінні операції – це господарські операції з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань, що виникають на стадії обміну.

Доходи від обмінних операцій розглядаються як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (за винятком його зростання за рахунок внесків власників). Нині аналогом доходів від обмінних операцій є доходи спеціального фонду бюджету.

Закріплені НП(С)БОДС 124 «Доходи» облікові підходи мають досить загальний уніфікований характер і потребують деталізованого опрацювання різногалузевими бюджетними установами.

Згідно із Національним положенням НП(с)БОДС 124 «Доходи» всі доходи суб'єктів державного сектору можна поділити на доходи від операцій обміну та доходи від необмінних операцій.

До операцій обміну національний стандарт включає і отримання бюджетних асигнувань. Обмінна операція передбачає: передачу або отримання активів (або послуг) в обмін на грошові кошти; погашення зобов'язань.

Необмінна операція не передбачає передачу активів або послуг в обмін на отриманий дохід або активи (наприклад, податкові та неподаткові надходження, трансферти для виконання цільових заходів тощо).

Спираючись на НПСБОДС 124 стандарти, можна виокремити такі види доходів (рис.1).

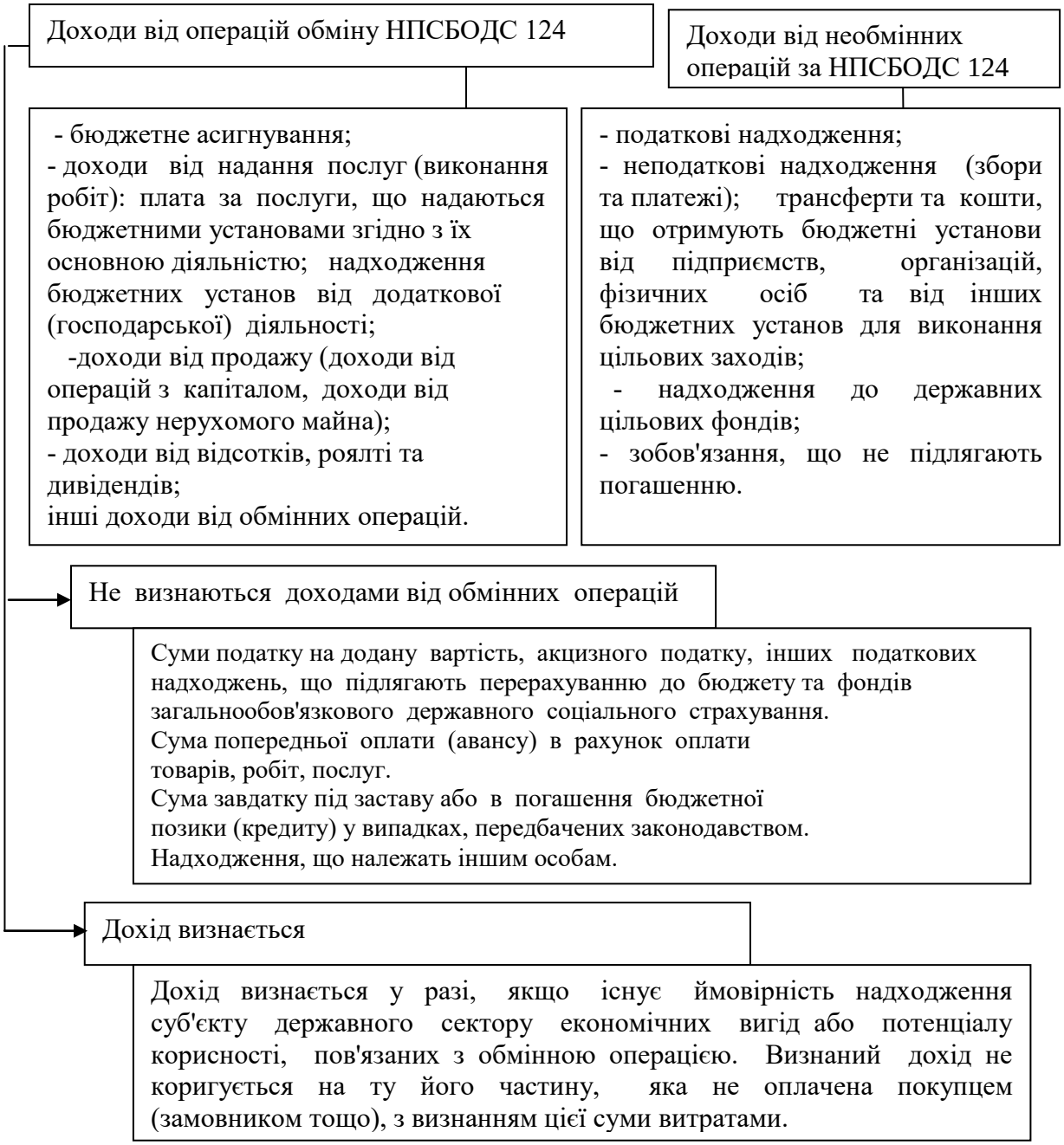


Рис. 1. Склад та умови визнання доходів від обмінних операцій

За національним стандартом можна виділити дві великих групи доходів «Бюджетні асигнування» та «Інші доходи від обмінних операцій». Бюджетні асигнування пов'язані з

виділенням коштів розпорядникам бюджетних коштів на конкретну мету. Інші доходи від обмінних операцій складаються з доходів від платних послуг, від курсових різниць і доходів від реалізації необоротних активів.

За МСБОДС 9 «Дохід від обмінних операцій» суб'єкти державного сектора застосовують метод нарахування. У національному законодавстві чітко не встановлено застосування в бухгалтерському обліку державного сектора методу визначення доходів. Так, операції за доходами відображаються в момент їх проведення (тобто методом нарахування), а операції з фінансування бюджетної установи – в момент зарахування коштів (тобто касовим методом).

Отже, використання міжнародних норм і принципів бухгалтерського обліку доходів від обмінних операцій в якості основи не призвели до їх ідентичного застосування в Україні, що свідчить про збереження позитивних засад національної практики обліку державного сектора та започаткування нових підходів до сутності доходів.

Ще однією особливістю є те, що відповідно до НП(С)БОДС 124 «Доходи» загальний дохід СДСЕ складають доходи від обмінних і необмінних операцій, величина яких залежить від обсягу та вартості послуг, наданих нею, вартості виробленої продукції, отриманих трансфертів від головних розпорядників бюджетних коштів і доходів, відображених в інших стандартах державного сектора інших надходжень за певний період.

Також НП(С)БОДС 124 «Доходи» встановлено порядок оцінки та визнання доходів від обмінних операцій. Так, доходи обмінних операцій від надання послуг (виконання робіт) визнаються шляхом посилання на етап завершеності операції, а саме – методом поетапного виконання. Суть його полягає у визнанні доходу в звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги, за первинною вартістю обмінного активу. Оцінка доходів від обмінних операцій відбувається за вартістю активів, яка була отримана або підлягає отриманню.

Таким чином, в Україні триває реформування системи обліку у державному секторі. Що стосується доходів від обмінних операцій, то розроблено та затверджено НП(С)БОДС 124 «Доходи» (на підставі МСБОДС 9 «Дохід від операцій обміну» та 23 «Дохід від необмінних операцій»), який започаткував нові підходи до класифікації, умов визнання й оцінки доходів та їх економічної суті, запроваджує нові дефініції («обмінні операції», «доходи від обмінних операцій»).

Список використаних джерел

1. Адамик О.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення / Адамик О.В. , Сисюк С.В.// Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. –Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/2016/178.pdf
2. Лучко М.Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – Випуск 1 (2). – 2015. – С. 33-38.
3. Лучко М.Р. Організація обліку в установах державного сектору економіки : реалії сьогодення / М.Р. Лучко, Л. Т. Штимер // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2015. – Вип.1(2). – С. 39-42
4. Панасюк В. М. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління / Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 6. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С. 180-183.
5. Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги / Сисюк С.В. // Бізнес Інформ. – 2016. – №9. – С. 218–223.
6. Сисюк, С. В. Проблеми та перспективи удосконалення нормативно-правового регулювання обліку у державному секторі економіки [Текст] / С. В. Сисюк // Стан і перспективи розвитку

обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 10-11 жовт. 2014 р.] / редкол. : З. В. Задорожний, В. А. Дерій, М. Р. Лучко [та ін.] ; гол. ред. З. В. Задорожний. - Тернопіль : ТНЕУ, 2014. - С. 165-167.
7. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах /Хорунжак Н.М.//Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2009. - №2(48).

Дубик В.О.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗАКЛАДІВ КУЛЬТУРИ

Фінансове забезпечення діяльності бюджетних установ є неодмінною умовою виконання поставлених перед ними завдань.

Провідною формою фінансового забезпечення установ державного сектору та закладів культури зокрема виступає бюджетне фінансування, яке надається в безповоротному порядку із державного чи місцевого бюджету на витрати, пов'язані з здійсненням державних замовлень, державних програм, утримання установ державного сектору.

Окрім того заклади культури, в тому числі і бібліотеки можуть отримувати власні надходження відповідно до Переліку платних послуг, які можуть надаватися закладами культури, заснованими на державній та комунальній формі власності, затверджений Постановою КМУ від 12 грудня 2011 р. №1271 та Бюджетного кодексу, у якому визначені групи власних надходжень для бюджетних установ.

Розмір плати за той чи інший вид послуги установлюється на підставі її ціни. На сьогодні базовим для визначення вартості послуг є Порядок визначення вартості та надання платних послуг закладами культури, заснованими на державній та комунальній формі власності затверджений № . Наказом Міністерства культури України, Міністерством фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України 01.12.2015 № 1004/1113/1556.

Встановлення вартості платної послуги здійснюється на базі економічно обґрунтованих витрат, пов'язаних з її наданням. Розмір плати за надання конкретної послуги визначається на підставі її вартості, що розраховується на весь строк її надання та у повному обсязі. Собівартість платної послуги розраховується на підставі норми часу для надання такої послуги та вартості розрахункової калькуляційної одиниці часу.

Таким чином, заклад культури або ж централізована бухгалтерія повинен забезпечити організацію обліку надходження коштів як і з бюджету , так і коштів, що надходять за рахунок надання платних послуг.

Грошові кошти є однією з найвагоміших складових майна, яка забезпечує діяльність установи державного сектору економіки. Основним джерелом їх надходження у виступають асигнування з державного чи місцевого бюджетів. Тому процеси надходження та витрачання коштів завжди чітко регламентовані законодавчо, та підлягають суворому контролю з боку держави. Операції щодо грошових розрахунків мають бути законними, своєчасно здійсненими й завершеними до кінця бюджетного року.

Бюджетні організації зберігають свої грошові кошти на рахунках в органах ДКСУ і витрачають, як правило, шляхом безготівкових розрахунків, проте на практиці в окремих випадках виникає необхідність в розрахунках готівкою, при виконанні яких є дотримання встановлених норм, засад та процедур прийнятих Національним банком України. Касові

операції (надходження готівки до каси і видача з неї) здійснюються на підставі Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Для обліку наявності, руху і залишків готівки в касі використовується активний рахунок 22 «Готівкові кошти», до якого відкриваються наступні субрахунки: 221 «Готівкові кошти в національній валюті». Залишок і надходження грошових коштів відображають за дебетом рахунка 22 «Готівкові кошти», а видану готівку – за кредитом. Наприкінці місяця у меморіальному ордері № 1 підсумовують надходження і витрачання готівки та визначають на 1-е число наступного місяця залишок коштів у касі, який повинен бути тотожним такому ж показнику у касовій книзі. Підсумкові дані записують у книгу Журнал-Головна.

Для проведення безготівкових розрахунків установам ДСЕ відкриваються бюджетні рахунки для зарахування надходжень, здійснення операцій клієнтів з бюджетними коштами та здійснення операцій, пов'язаних з обслуговуванням зовнішніх і внутрішніх боргових зобов'язань, загальнодержавних видатків, а також рахунки для обліку операцій із фінансування з бюджетів.

Фінансування та здійснення видатків установою відбувається за кодами програмної класифікації (КПК) та тимчасової функціональної класифікації видатків (для місцевих, бюджетів). У зв'язку з цим передбачене відкриття реєстраційних рахунків за кожним КПК і видом фонду кошторису. Таким чином, одному розпоряднику може бути відкрито кілька реєстраційних рахунків за загальним фондом і кілька за спеціальним (за спеціальним фондом відкриваються у розрізі видів платних послуг).

Списання коштів з рахунків установи на оплату видатків проводиться відповідно до затвердженого кошторису. Підставою для відображення операцій з грошовими коштами в обліку є виписки, що надаються розпорядникам бюджетних коштів органами ДКСУ у встановлені строки. До виписок надаються документи, на підставі яких були списані кошти, а також документи, в яких вказано призначення грошових коштів, які надійшли на реєстраційні рахунки розпорядників бюджетних коштів. Виписки є регістрами аналітичного обліку, які відображають стан рахунку бюджетної установи, відкритого в органі державної казначейської служби.

Для синтетичного обліку руху коштів на рахунках, відкритих в органах Державного казначейства, використовується рахунок 2313 «Реєстраційні рахунки» За дебетом рахунку відображається зарахування бюджетних асигнувань на рахунки установи, а за кредитом – використання коштів на цілі, передбачені кошторисом. Для прикладу відділом культури було здійснюються операції на реєстраційних рахунках, що відображені в бухгалтерському обліку таким чином (табл. 1).

Таблиця 1

Кореспонденція рахунків з обліку коштів на реєстраційних рахунках

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано асигнування із загального фонду	2313	7011	10000
2	Оплачено рахунок за використану електроенергію	6211	2313	5000
3	Проведено оплату за послуги транспорту	6212	2313	2500
4	Перераховано постачальнику за канцтовари	6211	2313	2500

Примітка. Узагальнено автором самостійно

Аналітичний облік ведеться в розрізі рахунків, відкритих за кодами програмної класифікації видатків державного бюджету, установами, які утримуються за рахунок коштів державного бюджету, або функціональної класифікації видатків бюджету установами, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів. У відділі культури частина бюджетних програм фінансується за рахунок коштів районного бюджету, а частина – за рахунок спеціального фонду, тому аналітичний облік ведеться по кожному рахунку, які відкриті на дані цілі.

Для відображення в аналітичному обліку операцій з надходження на рахунок установи асигнувань та здійснення касових видатків загального фонду використовується меморіальний ордер № 2 «Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду». Накопичувальні відомості складаються окремо за кожним реєстраційним (особовим, поточним) рахунком установи, тобто при наявності декількох рахунків в органах ДКСУ , відкритих на ім'я організації, кожен рахунок оформляється окремим меморіальним ордером, які нумеруються №2-1, 2-2, 2-3 та ін. Записи операцій в накопичувальні відомості здійснюються на підставі щоденних виписок з реєстраційних (особових, поточних) рахунків, відкрити органах ДКСУ , з доданням до них підтверджувальних документів (платіжних доручень тощо). Позиція «Сума оборотів за меморіальним ордером» у вигляді відповідної кореспонденції рахунків переноситься до книги «Журнал-головна».

Для відображення в аналітичному обліку операцій з надходження на рахунок установи доходів та здійснення касових видатків спеціального фонду, тобто вибірки з надходження та витрачання коштів зі спеціальних реєстраційних (поточних) рахунків в органах ДКСУ використовується меморіальний ордер №3 Накопичувальна відомість руху грошових коштів спеціального фонду . Меморіальні ордера підписуються виконавцем, особою, що перевірила їх та головним бухгалтером.

У кошторисі централізованої бухгалтерії за спеціальним фондом для бібліотечних закладів передбачені надходження плати за послуги, що надаються бюджетними установами, а також благодійні внески та інші надходження спеціального фонду (доходи за коштами, отриманими на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів).

Усі показники що характеризують видатки бюджетної установи, згруповано в кошторисі за принципом побудови економічної класифікації видатків бюджету, яка є складовою бюджетної класифікації. У видатковій частині кошторису установи зазначається загальна сума витрат установи з розподілом їх за кодами видатків економічної класифікації, а також зі встановленням витрат, фінансування яких планується провести за рахунок бюджетних асигнувань і за рахунок спеціального фонду

Список використаних джерел

1. Адамик О.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення. / О. Адамик, С. Сисюк // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/2016/178.pdf
2. Лучко М. Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посібник / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.
3. Панасюк В. М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль в підвищенні ефективності управління підприємством / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук // Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 3 (18) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф. Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 93-101.
4. Сисюк С. В., Бенько І. Д. Калькулювання платних послуг бібліотечних закладів: теоретичні основи та практичні виклики // Бізнес Інформ. – 2017. – №5. – С. 130–136.

5. Сисюк, С.В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах /Сисюк С.В. //Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2014. – Вип. 44 – С. 51-56
6. Сисюк, С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги / Сисюк С. В. // Бізнес Інформ. – 2016. – №9. – С. 218–223.
7. Сисюк, С. В. Інформаційна база управління як інтегрована система облікових даних [Текст] / С. В. Сисюк // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С. 68-71.
8. Хорунжак, Н. М. Моделювання системи обліку фінансового забезпечення бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Інноваційна економіка. – 2013. – №2 (40). – С. 356–362
9. Хорунжак, Н. М. Перспективи розвитку системи обліку бюджетних установ / Н. М. Хорунжак // Сталий розвиток економіки. – 2013. – №2 (19). – С. 224–230

Кощинець М.І.
кандидат економічних наук, доцент
Національна академія внутрішніх справ
м. Київ, Україна,
Максимлюк Г.Р.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

КЛАСИФІКАЦІЯ ЗАПАСІВ В УМОВАХ СТАНДАРТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

У процесі діяльності бюджетних установ у складі оборотних активів в обігу беруть участь запаси − оборотні активи в матеріальній формі, які належать установі й забезпечують її функціонування [3; 7; 10]. Незважаючи на проблеми асигнування галузі, в Україні збережено соціальну спрямованість бюджетів охорони здоров'я на усіх рівнях [9], що підтверджено економічною структурою видатків, а також обсягами фінансування охорони здоров'я (рис. 1).

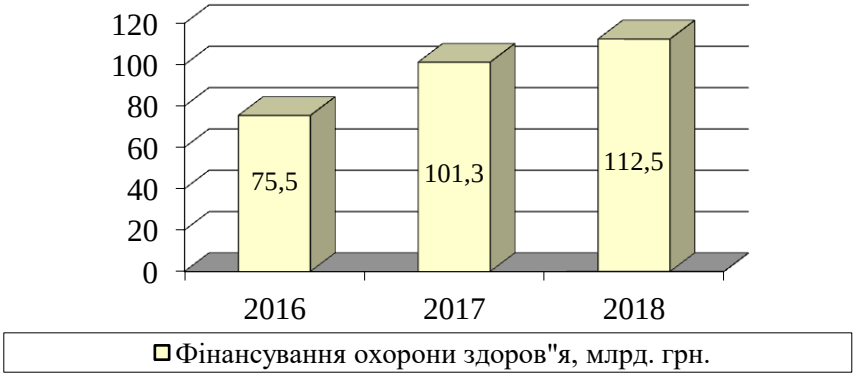


Рис. 1. Динаміка обсягу фінансування охорони здоров'я з державного бюджету
Джерело: [2]

В 2018 р. фактично було виділено 112,5 млрд. грн. на фінансування системи охорони здоров'я, тобто на понад 11 % більше ніж у 2017 р. На проведення закупівлі лікарських засобів, зокрема через міжнародні організації вже другий рік поспіль виділяється 5,9 млрд. грн. (табл. 1).

Таблиця 1

Видатки з державного бюджету у 2017 році на закупівлю медикаментів (млн. грн.)*

	Бюджет 2016 р., млрд. грн.	Бюджет 2017 р. млрд. грн.	Бюджет 2018 р. млрд. грн.	Зміна 2017 до 2016 р.		Зміна 2018 до 2017 р.	
				млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Медична субвенція	44,4	46,8	57,3	2,4	5,3	10,5	17,9
Закупівля ліків	3,9	5,9	5,95	2,0	50,6	0,05	0,8
Інші видатки	27,2	48,6	49,25	21,4	78,7	0,65	13,4
Всього	75,5	101,3	112,5	25,8	34,2	11,2	11,06

Джерело: * [5]; 2018 р. розраховано автором на основі офіційних даних бюджету

Облік запасів лікарень, як суб'єктів держсектору, зараз регламентують Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів суб'єктів державного сектору, та НП(С)БО ДС 123 «Запаси». При цьому застосовується План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 року № 1203. У Положенні 123 «Запаси» [4] введено ряд нових понять стосовно зазначених активів. Як зазначено в стандарті, одиницею обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид), а саме запаси визнаються активом, якщо їх вартість можливо достовірно визначити, існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, або вони мають потенціал корисності, що контролюється суб'єктом державного сектору. Порівняно з попереднім визначенням, таке визначення є більш наближеним до міжнародної практики бухгалтерського обліку запасів у державному секторі, основним критерієм якого стає не зовнішній прояв об'єкту а його внутрішня сутність. Відповідно до п. 4, розділу 1 НП(С)БО ДС 123 «Запаси» до записів відносять активи, що мають певні характерні ознаки (рис. 2).

Позитивно слід оцінити подання у стандарті детальної класифікації запасів суб'єктів державного сектору для цілей бухгалтерського обліку. При цьому слід розрізняти класифікацію, яка рекомендується НП(С)БО ДС 123 та класифікацію, яка випливає зі структури й складу рахунків бухгалтерського обліку [1], які передбачені Планом рахунків бухгалтерського обліку ДС. В чинних інформаційних системах обліку, зокрема в досліджуваному медичному закладі, класифікація запасів представлена так, як це зроблено в Плані рахунків, що почав діяти з січня 2017 року. Для цієї мети було перепрограмовано й доповнено відповідні додатки. Проте така класифікація тісно пов'язана і з рекомендаціями щодо групування запасів, які подаються в НП(С)БО ДС 123 (рис. 3).

Дослідження Плану рахунків свідчить, що запаси у ньому розмежовані з урахуванням того, групування яке передбачене НП(С)БО ДС 123. Так, зокрема запаси, що позиціонуються як група «сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності» за Планом рахунків вважаються «виробничими запасами». Підставою такого підходу є те, що ці запаси призначені для забезпечення діяльності з надання послуг і

досягнення поставленої мети щодо задоволення потреб установи (п. 2 розд. II НП(С)БОДС 123).

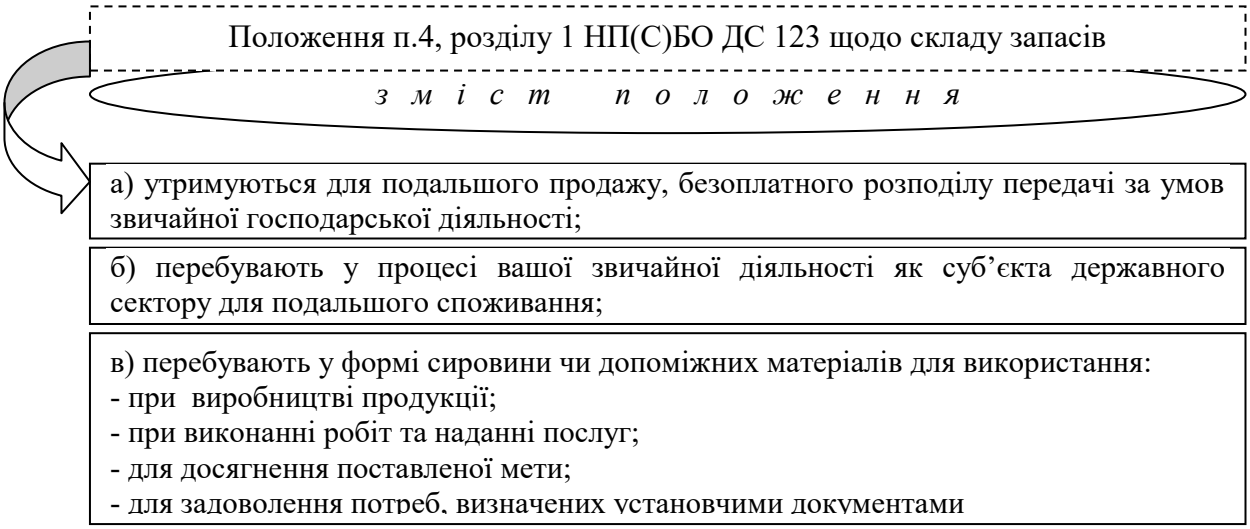


Рис. 2. Характеристики запасів, визначені НП(С)БО ДС 123 «Запаси»*
Джерело: * НП(С)БО ДС 123 «Запаси» [4]

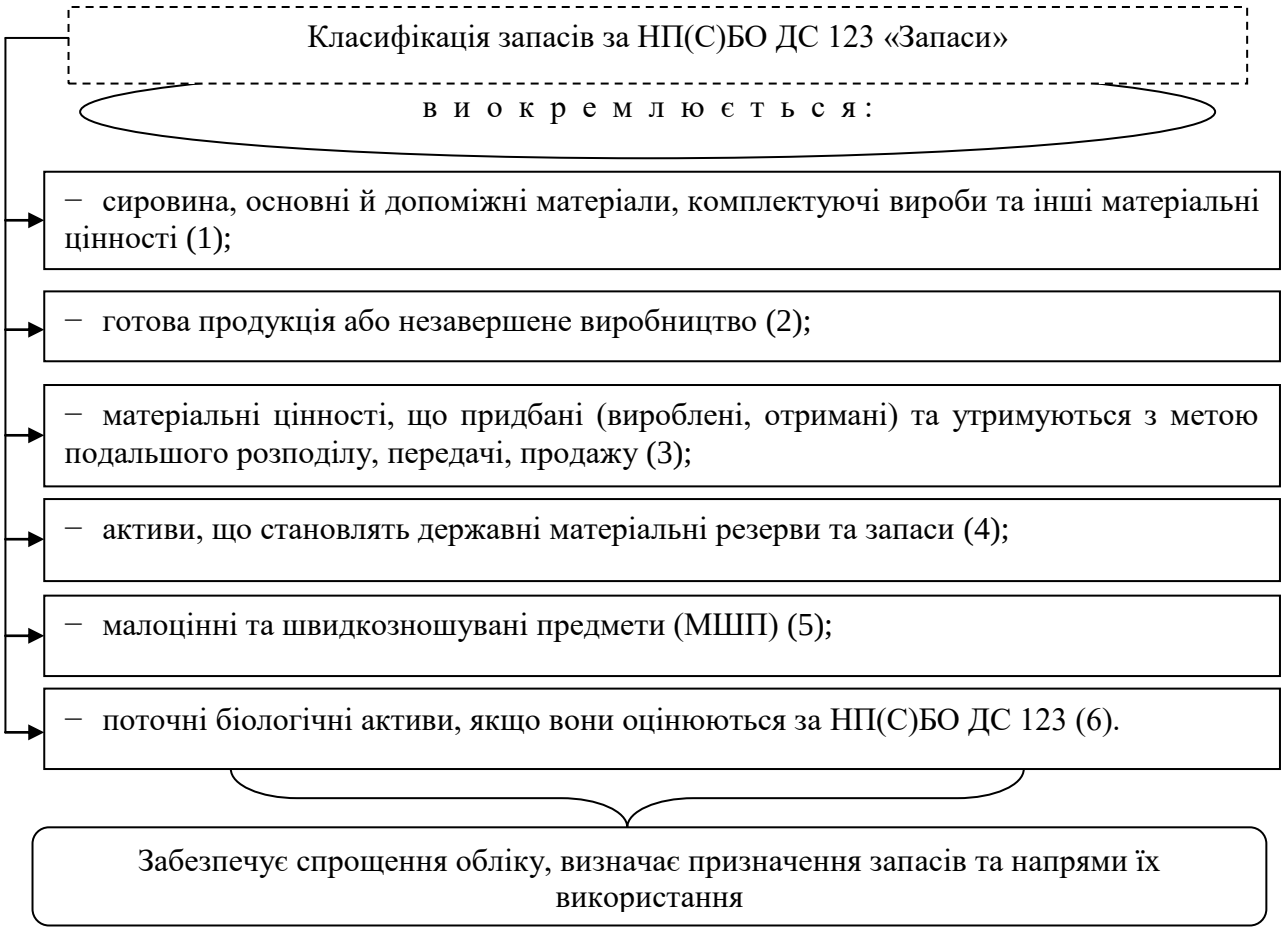


Рис. 3. Класифікація запасів відповідно до НП(С)БО ДС 123 «Запаси»*
Джерело: * НП(С)БО ДС 123 «Запаси» [4]

Також ці запаси відповідно до Плану рахунків відносяться можна ідентифікувати як інші нефінансові активи, в складі яких є відповідні підгрупні елементи.

Запаси, які належать до групи «готова продукція або незавершене виробництво» за НП(С)БО ДС 123, за Планом рахунків відносяться до 2 підгруп: виробництво та інші нефінансові активи. За тим на якому рахунку обліковується готова продукція, можна стверджувати, що класифікаційно вона віднесена до підгрупи інші нефінансові активи.

Щодо запасів з групи «поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за НП(С)БО ДС 123», то для них у Плані рахунків є передбачено відповідні рахунки і їх, відповідно слід класифікувати як поточні біологічні активи. В їхньому складі є сільськогосподарська продукція, продукція лісового господарства, продукція науково-дослідних закладів. Запаси інших груп за НП(С)БО ДС 123 згідно Плану рахунків відносяться до інших нефінансових активів. В їхньому числі є МШП (предмети, які в процесі діяльності бюджетної установи використовуються впродовж не більше 1 року або операційного циклу, якщо він триває більше, ніж 1 рік). Запаси з виокремленої у НП(С)БО ДС 123 групи «державні матеріальні резерви та запаси» [43], які досліджувана медична установа обліковує на субрахунку 1814 «Державні матеріальні резерви та запаси» включають в себе, зокрема, резерви нафтопродуктів тощо [6].

І насамкінець, запаси групи «матеріальні цінності, що придбані (вироблені, отримані) та утримуються суб'єктом державного сектору з метою подальшого розподілу, передачі, продажу» включають в себе дорогоцінні метали, каміння, дорогоцінне каміння органогенного утворення і напівдорогоцінне каміння, інші матеріали.

Наявність значної кількості груп запасів у медичних закладах вимагає наявності та використання сучасних інформаційних технологій їх обліку. Вони значно полегшують і спрощують процес облікового відображення їх руху та використання. Тому дослідження проблематики розвитку і застосування сучасних інформаційних технологій для цілей обліку запасів таких бюджетних установ як лікарні є важливим і своєчасним напрямом наукових пошуків. Безумовно, запровадження національних стандартів в бухгалтерському обліку державного сектору має низку особливостей та супроводжується потребою вирішення практичних проблем [7; 8]. Однак в цілому стандартизація має основну ключову перевагу – вона забезпечує прозорість і єдність облікових даних, зрозумілість показників і сприяє підвищенню якості інформаційної бази управління. Все це прямою мірою стосується і запасів медичних установ.

Список використаних джерел

1. Белова І., Семенишена Н. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2018. Вип. 28. С. 198–211.
2. Держбюджет-2018 передбачає збільшення фінансування охорони здоров'я в Україні на 15% [Електронний ресурс] // Інтерфакс Україна. – Режим доступу: https://ua.interfax.com.ua/news/pharmacy/475098.html.
3. Котова С. С. Оперативний облік видатків бюджетних установ охорони здоров'я: теорія та практика: [монографія] / С. С. Котова; Укоопспілка, ВНЗ «Полтав. ун-т економіки і торгівлі». – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 225 с.
4. Національне положення(стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів країни від 12.10.2010 р. №1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/ control /uk/publis h/archive/main?&cat_i d=83023&st ind=11.
5. Особливості фінансування охорони здоров'я у 2017 р.: МОЗ роз'яснює проект бюджету [Електронний ресурс] // Аптека UA. – Режим доступу : http://www.apteka.ua/article/385956

6. План рахунків обліку в державному секторі, затверджений наказом Мінфіну від 31.12.2013 р. № 1203.
7. Семенишена Н.В., Думанська М.В. Трактування товарних запасів в обліку та торгівельній діяльності підприємств. Модернізація національної системи управління державним розвитком : виклики і перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (16-17 грудня 2015 р., ТСНДС ІКСГП НААН, Тернопіль, Україна). Тернопіль : Крок, 2015. С. 127–131.
8. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах / Н.М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного ун-ту. – Житомир. – 2009. – №2 (48). – С. 131-133.
9. Хорунжак Н.М. Бухгалтерський облік в галузі охорони здоров'я : історичний аспект/ Н.М. Хорунжак // Вісник Житомирського державного технологічного університету : Науковий журнал. Серія : економічні науки. – Житомир. – 2010. – №4 (54). – С.197-201.
10. Яцишин, С. Р. Запаси в установах державного сектору економіки: визначення та поняття / Світлана Романівна Яцишин // Фактори впливу на формування та розвиток фінансової системи України : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. [Львів, 28-29 листопада 2014 року] / ГО «Львівська економічна фундація». – Ч.3. – 2014. – С. 115-118. Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17284
11. Яцишин С. Р. Запаси установ державного сектору економіки: оцінка та переоцінка / С. Яцишин // Торгівля комерція, підприємництво : Збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. Випуск 16. Серія економічна. – С. 159-164. http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16480
12. Influence of Sowing Methods and Seeding Norms on Crop Production and Bean Harvest / Ovcharuk, O.V., Hutsol, T.D., Ovcharuk, V.I., Mykhailova, L.M., Semenyshena, N.V., Dziedzic, B. // Scientific Achievements In Agricultural Engineering, Agronomy And Veterinary Medicine. Polish - Ukrainian Cooperation. Scientific Monograph Vol. II. 2017.

Лобода Н.О.
кандидат економічних наук, доцент
Львівський національний університет ім. І.Франка,
Чабанюк О.М.
кандидат економічних наук, доцент
Львівський торговельно-економічний університет
м. Львів, Україна

МЕНЕДЖМЕНТ ОБЛІКОВО-ЗВІТНИХ ПРОЦЕСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ: ПРОБЛЕМИ МОДЕРНІЗАЦІЇ

Сьогодні, враховуючи подій економічного, політичного та соціального життя, в Україні підприємства потребують змін у стратегії розвитку, які б забезпечували їхню ефективну адаптацію до швидко мінливого навколишнього середовища. Нестабільна ситуація в країні та враховуючи вплив зовнішнього середовища тягнуть за собою негативні наслідки для підприємств і є важливою передумовою розвитку стратегічного управління. Для вітчизняних підприємств існує проблема виживання в складних економічних умовах та забезпечення ефективного розвитку.

Для ефективного вирішення даної проблеми необхідно створити та реалізувати конкуретні переваги, які можуть бути досягнуті на основі правильно розробленої й ефективної стратегії управління обліково-звітними процесами розвитку підприємства.

Розробляючи стратегію підприємство отримує відповіді на такі важливі питання: найефективніший розподіл обмежених ресурсів, в яких сферах ринку необхідно функціонувати підприємству, як застосовувати конкурентну боротьбу.

Умови застосування засад стратегічного управління обліково-звітними процесами в практичну діяльність підприємства та утворення на високому рівні корпоративної культури управління (для досягнення найперспективніших цілей) супроводжується рядом проблем як локального, так і масштабного характеру. Зокрема, залишаються невирішеними питання:

- розробки методики організації побудови системи стратегічного обліку індивідуально щодо підприємства;
- розробки методики ведення стратегічного управління обліково-звітними процесами на підприємстві (розробка інформаційних моделей стратегічного обліку);
- розробки та впровадження в діяльність підприємства стратегічної управлінської звітності;
- розробки системи показників на основі даних стратегічного обліку для аналізу результатів та ефективності прийнятих стратегій управління.

Пристосування підприємства до мінливого зовнішнього середовища дещо покращується наявністю кваліфікованого персоналу, зокрема, менеджерів маркетингу з практичним досвідом стратегічного управління обліково-звітними процесами. Тому використання зарубіжних методів стратегічного управління сприяє виникненню таких недоліків стратегічного управління обліково-звітними процесами підприємства, а саме механічного копіювання практики інших країн, перенесення цілковито непридатних для місцевих умов методів і підходів, використання далеко не найкращої зарубіжної практики господарювання (часто у викривленій формі), ігнорування або недостатнє застосування позитивного досвіду економічно розвинених держав, насадження хибних методів управління "власного виготовлення", недосконаліть автоматизації процесів управління як концептуальної бази стратегічного менеджменту, відсутність сучасних інформаційних систем тощо.

На сьогоднішній день особливої актуальності набуває проблема достовірності, оперативності та регулярності стратегічної управлінської інформації обліково-звітних процесів. Тобто, постає задача автоматизації процесів управління як концептуальної бази стратегічного менеджменту.

Як правило, керівництво підприємства, що виступає об'єктом дослідження, обмежується автоматизацією традиційної бухгалтерії і матеріального обліку (1С, SAP), або впровадженням управлінських інформаційних систем, наприклад, CRM-класу. Такі системи переважно зосереджені на задачах обліку, звітності і значно менше - на аналітичних даних для прийняття стратегічних рішень. Планування в них реалізується, у кращому випадку, як виробниче або поточне, тобто спостерігаємо дисбаланс підсистем стратегічного і оперативного управління, що призводить до зазначених вище наслідків.

Відсутність сучасних інформаційних систем унеможливлює ефективну реалізацію стратегічного управління обліково-звітними процесами на підприємстві. В цій ситуації збір, обробка та представлення даних у зручному вигляді для прийняття стратегічних рішень перетворюється на низькоефективну процедуру. Також порушуються зворотні інформаційні потоки із зовнішнім оточенням (підприємствами-партнерами, фінансово-кредитними організаціями та державними органами), а також значно збільшуються витрати часу і ресурсів, що сповільнює ефективність прийнятої конкурентної стратегії на підприємстві.

Як показує практика у дослідженні означеної проблематики, варто все-таки зауважити, що на сьогодні питання організаційного забезпечення стратегічного управління обліково-звітними процесами на підприємствах України не знайшло свого повного вирішення та

потребує подальших вдосконалень для прийняття оптимальних стратегічних управлінських рішень.

Сьогодні, для ефективного відображення системи організації стратегічного управління обліково-звітними процесами діяльності підприємства потрібно впровадити Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Запровадежння цих стандартів надасть можливості уніфікації аналітично-інформаційної бази і забезпечення порівнюваності з іншими підприємствами-конкурантами.

Процес організації системи стратегічного управління обліково-звітними процесами підприємства, перш за все, може досягнути успішного розвитку при умові наявності професійного менеджменту, активної участі керівного складу підприємства у процесі прийняття відповідної стратегії тощо. У зв'язку з цим, підприємству потрібно запрошувати професійних експертів із високими знаннями зарубіжного досвіду у сфері організації стратегічного управління діяльністю та стратегічного менеджменту з оптимізації стратегічних рішень.

В процесі стратегічної орієнтації увага управлінців даного підприємства повинна фокусуватись на вирішенні наступних наскрізних питань:

- чітке визначення предмету стратегічного управління (розробка довгострокових цілей, взаємопов’язаних з місією підприємства, стратегій та планів їх досягнення);
- обґрунтована оцінка поточного рівня стратегічного управління;
- збалансування та корегування системи операційного управління відповідно до стратегічної;
- підвищення ефективності зворотного зв’язку капіталізації підприємства із завданнями стратегічного управління обліково-звітними процесами;
- обов’язкове врахування зростаючої ролі нематеріальних активів підприємства у досягненні його стратегічних цілей (“інтелектуалізація” капіталу посилює вплив нематеріальних активів по відношенню до фінансових та матеріальних засобів, перетворюючись на основний стратегічний ресурс підприємства);
- розробка концептуально-методологічної бази стратегічного менеджменту відповідно до умов та специфіки самого підприємства;
- ефективне впровадження інформаційних технологій для стратегічного управління обліково-звітними процесами підприємства.

З метою вирішення задач автоматизації систем стратегічного управління керівникам підприємства доцільно звернути увагу на програмні засоби управління ефективністю бізнесу (Business Performance Management або BPM). Серед існуючих програмних продуктів найбільшої популярності за останні роки здобула система реалізації функцій стратегічного управління - Balanced Scorecard (BSC), сформульована Д. Нортоном і Р. Капланом. Ця концепція управління діяльністю підприємства дозволяє не лише доповнювати його фінансові показники нефінансовими, але й ефективно реалізовувати стратегії розвитку. Іншими словами, Balanced Scorecard дозволяє перевести стратегічні цілі підприємства на операційний рівень, створити стійкий зв’язок між оцінкою поточної діяльності та реалізацією стратегічних установок.

Нині збалансована система показників BSC знайшла своїх послідовників як в науково-дослідницькій сфері, так і серед менеджерів-практиків. Багато підприємств-виробників програмного забезпечення для систем корпоративного управління пропонують нові технологічні рішення на базі BSC.

Отже, до рекомендованих напрямків вдосконалення системи менеджменту обліково-звітних процесів для прийняття стратегічних рішень підприємства можна віднести:

- моделювання правильної системи фінансової інформації для багаторівневого менеджменту;

- конкурентоспроможність як критерій планування бізнесу на різні за тривалістю строки;
- економія кошторисних витрат;
- коригування обліково-нормативних механізмів у сфері витрат.

Таким чином, чітка організація стратегічного управління обліково-звітних процесів підприємства надасть переваги в:

- побудові інформаційної бази підтримки прийняття стратегічних рішень у системі стратегічного управління обліку і звітності з метою забезпечення конкурентоспроможності підприємства;
- застосуванні інформаційних технологій, що сприятиме розробці і реалізації стратегій, адекватних внутрішнім і зовнішнім умовам функціонування;
- передбаченні можливих коригувань в умовах швидкого реагування на зміни ринку.

Проаналізувавши усе вищесказане, можна зробити висновки, що у сучасних умовах господарювання саме у сфері стратегічного управління формується майбутній успіх підприємства, а також набуває розвитку проблема подальшого вдосконалення організації стратегічного управління обліково-звітними процесами з максимальним наближенням до міжнародних стандартів.

Лукановська І. Р.
кандидат економічних наук, старший викладач
Зань Т. С.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ДОХОДІВ В УМОВАХ ДІЇ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

В системі обліку господарської діяльності установ державного сектору та безпосередньо бюджетних установ значне місце посідає облік доходів.

У зв'язку із впровадженням Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України на 2007–2015 роки розроблено 19 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі (далі – НП(С)БОДС) [1]. Зокрема, НП(С)БОДС 124 «Доходи» регламентує бухгалтерський облік доходів та визначає методологічні засади його формування.

Доходи бюджетних установ різні автори трактують по різному. Однак, будь-яке визначення зводиться до того, що доходами є асигнування, отримані з державного або місцевого бюджетів.

Визначення представлені у роботах українських вчених не відповідають представленим у міжнародній обліковій практиці. В міжнародних стандартах доходи суб'єктів державного сектору є валовим надходження економічних вигід або потенціалу корисності протягом звітного періоду, коли чисті активи/власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників. При цьому суми, зібрані представником органу державної влади чи іншої урядової організації, не є економічними вигодами або потенціалом корисності, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення активів чи зменшення зобов'язань, тому їх виключають з доходу [2, с.35].

Впровадження у 2016 році НП(С)БОДС 124 «Доходи» передбачає розподіл доходів на доходи від обмінних та необмінних операцій (рис.1).

Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку бюджетних організацій державного сектору, доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) [3].

У НП(С)БОДС 124 зазначено, що обмінна операція – це господарська операція з продажу/придбання активів в обмін на грошові кошти, послуги (роботи), інші активи або погашення зобов'язань; необмінна операція – це господарська операція, яка не передбачає передавання активів, послуг (робіт) в обмін на отриманий дохід або активи, але може передбачати виконання певних умов.

Проводячи оцінку доходів за Національними стандартами потрібно зауважити, що дохід від обмінних операцій відображається в обліку за вартістю активів, які були отримані або підлягають отриманню. Якщо дохід від надання послуг (виконання робіт) не може бути достовірно визначений або ймовірність його отримання є низькою, то він оцінюється у сумі понесених витрат, що підлягають відшкодуванню. Інші доходи за обмінними операціями (доходи від курсових різниць, від реалізації необоротних активів (крім нерухомого майна), оборотних активів, зобов'язань, які не підлягають погашенню, тощо) оцінюються у сумі визнаного доходу.

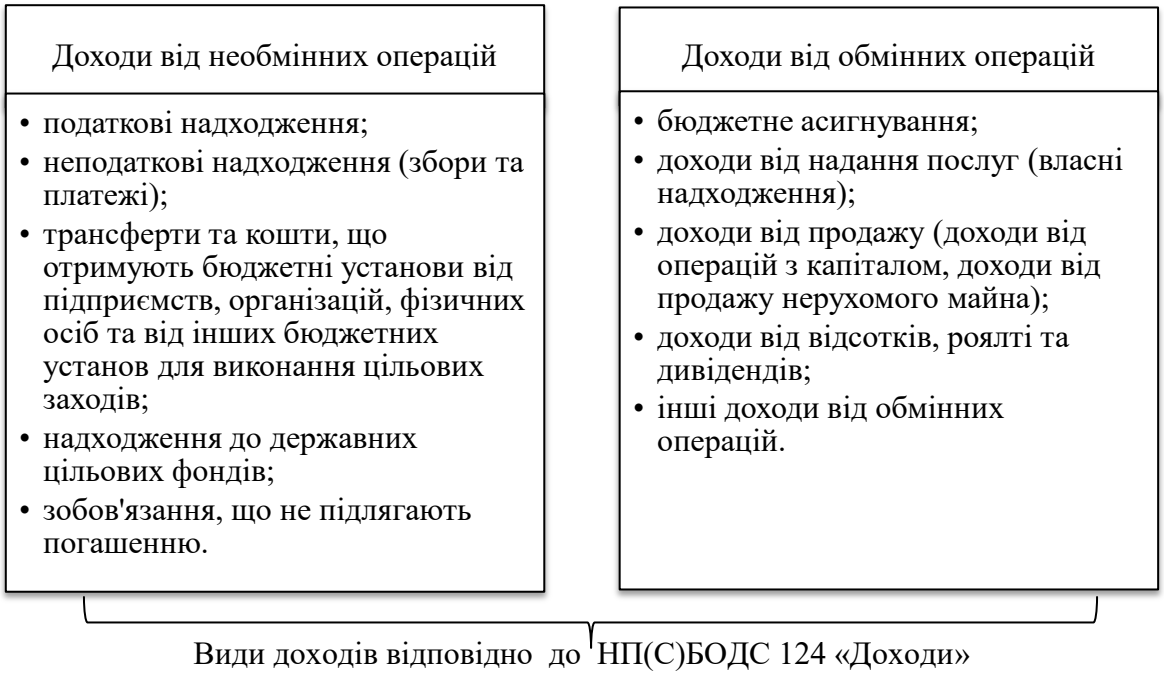


Рис.1. Класифікація доходів [3]

Отриманий у результаті необмінної операції дохід оцінюється за фактичною вартістю отриманих надходжень; у разі якщо фактичну вартість не можна встановити – за справедливою вартістю. Сума зобов'язань, обумовлена необмінною операцією вираховується.

Варто зазначити, що такі підгрупи доходів, як «благодійні внески, гранти та дарунки», «кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів» у НП(С)БОДС 124 віднесено до доходів від необмінних операцій, зокрема, в підгрупу «трансферти й кошти, що отримують бюджетні установи від підприємств, організацій, фізичних осіб та інших бюджетних установ для виконання цільових заходів».

На нашу думку, оскільки згідно з НП(С)БОДС 124 усі доходи суб'єктів державного сектора віднесено до двох великих груп – доходи від обмінних операцій та доходи від необмінних операцій, такий розподіл слід закріпити і в Бюджетному кодексі України.

Список використаних джерел

1. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF.
2. Лемішовський В.І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік, оподаткування та звітність : навч. посібн. / В.І. Лемішовський, А.М. Дідик. – Львів : Бухгалтерський центр "Ажур", 2012. – 912 с.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 124 "Доходи", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2010 № 1629. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0089-11

Лукановська І. Р.
кандидат економічних наук, старший викладач
Чуба А. Л.
магістр
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ БЮДЖЕТНОГО ФІНАНСУВАННЯ ДОШКІЛЬНИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

Метою діяльності установ державного сектору економіки є надання необхідних населенню суспільних благ, достатньої кількості та якості. До суб'єктів державного сектору відносять дошкільні навчальні заклади, які є первинною ланкою системи безперервної освіти та фінансуються державою. Таким чином, для повноцінного функціонування даних закладів освіти необхідним є фінансове забезпечення в обсягах, що передбачає досягнення цілей даних установ.

Сучасною економічною теорією поки не сформовано єдиної, загальновизнаної дефініції, яка б комплексно відображала всі аспекти складної сутності фінансового забезпечення установ державного сектору.

Процес виділення фінансових ресурсів із бюджетів різного рівня називається фінансовим забезпеченням суб'єктів державного сектору. Тому успішна діяльність таких установ залежить від рівня їх фінансового забезпечення.

Проте більшість установ державного сектору мають незадовільний стан фінансування, що призводить до нестачі грошових коштів для здійснення їхньої господарської діяльності. Оскільки проблеми фінансового забезпечення державного сектора економіки залишаються невирішеними, виникає потреба в їх подальшому дослідженні та впровадженні рекомендацій для покращення такого процесу.

Діяльність установ державного сектору здійснюється найчастіше при таких формах фінансового забезпечення: бюджетне фінансування, самофінансування, благодійництво та спонсорство (рис. 1.)

При цьому основною формою фінансового забезпечення установ державного сектору є бюджетне фінансування, оскільки основні фінансові ресурси надходять до таких установ з

державного та місцевих бюджетів, а надходження, отримані з інших джерел, вважаються додатковими фінансовими ресурсами.

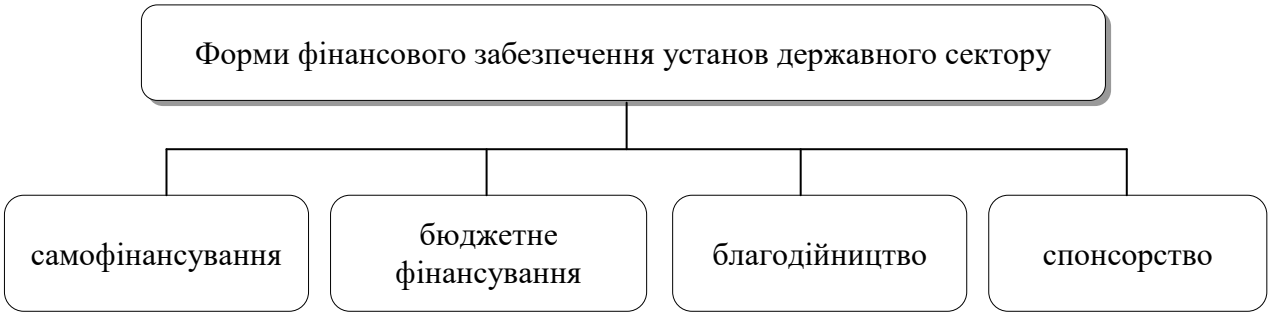


Рис. 1. Форми фінансового забезпечення установ державного сектору економіки
Джерело: сформовано автором на основі [5, с.24]

У вузькому розумінні поняття «бюджетне фінансування» А.І. Берлач наголошує на тому, що це фінансування, яке здійснюване за рахунок бюджетів різних рівнів [1, с. 220].

Більш широке визначення надає Економічна енциклопедія за ред. Мочерного С.В., у відповідності до якої «бюджетне фінансування» являє собою грошове забезпечення (асигнування) з бюджетів різних рівнів (державного чи місцевих) надане у безповоротному порядку, з метою виконання державних замовлень та програм або утримання бюджетних установ, яке здійснюється у формі бюджетних асигнувань за певними призначеннями, з метою досягненням визначених державою цілей або задля покриття витрат певних галузей, чи окремих підприємств державної форми власності [3, с. 391].

Виходячи з результатів проведеного дослідження, практика формування фінансового забезпечення дошкільних навчальних закладів м. Тернополя засвідчує обмеженість джерел фінансування закладів. Надання послуг дошкільної освіти фінансується за рахунок загального фонду місцевого бюджету, а залучення ресурсів споживачів освітніх послуг обмежується частковою оплатою послуг харчування. Послугам дошкільної освіти притаманні властивості приватних благ, оскільки безпосередні споживачі послуг одержують чималі вигоди. Відсутність структуризації послуг, які надають дошкільні освітні заклади та виокремлення тих, які здебільшого генерують приватні вигоди стає на заваді повноцінного залучення джерел споживачів таких послуг. Відповідно це позбавляє систему дошкільної освіти переваг властивих механізму фінансуванню діяльності ринкових суб'єктів, а саме мотивів надавачів послуг до поліпшення їхньої якості, а споживачів – до оцінки їхньої реальної вартості та більш раціонального вибору. Це також призводить до відсутності необхідної гнучкості у пропозиції різноманітних послуг закладами дошкільної освіти та в результаті наявності незадоволеного попиту на послуги щодо догляду та вихованні дітей [5, с.182].

До пріоритетних напрямів удосконалення системи фінансування освіти необхідно віднести:

1) забезпечення ефективного розподілу фінансових ресурсів на видатки освітніх послуг з місцевих бюджетів у розмірах, достатніх для розвитку дошкільних закладів, враховуючи стан матеріально-технічної бази;

2) посилення контролю та здійснення систематичного аналізу цільового використання коштів на освіту;

3) удосконалення методів визначення обсягів фінансування освіти та розробка нормативів фінансування із врахуванням мінімальних соціальних стандартів, які дозволять встановити нижню межу обов'язкового фінансового забезпечення розвитку дошкільної освіти;

4) удосконалення механізму фінансування освіти в Україні із врахуванням міжнародного досвіду.

Як випливає з проведеного дослідження, фінансування дошкільних навчальних закладів не забезпечує прогресивний розвитку цієї важливої галузі відповідно до сучасних потреб суспільства, а, здебільшого, спрямоване на збереження досягнутого рівня розвитку дошкільних навчальних закладів та запізніле реагування на зміну демографічної ситуації.

Список використаних джерел

1. Берлач А. І. Фінансове право України: [навч. посіб. для дистанційного навчання]. – К.: Ун-т «Україна», 2006. – 288 с.
2. Бучковська Я.Г Практика фінансування дошкільних навчальних закладів з місцевих бюджетів / Я.Г Бучковська // Економічний вісник університету. – 2014. – Випуск 23/1. – С. 180-186.
3. Економічна енциклопедія: у 3 т. / [редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Вид. центр «Академія», 2000. Т. 1. – 864 с.
4. Ростоцька, О. Форми бюджетного фінансування / Ольга Ростоцька, Світлана Романівна Яцишин // Збірник наукових праць студентів кафедри обліку в бюджетній та соціальній сфері. - Тернопіль, ТНЕУ. - С. 16-19.
5. Лень В.С. Облік у бюджетних установах : навчальний посібник. / за ред. Леня В.С. – Чернігів: Десна Поліграф. – 2016. – 560 с.

Максимук А.І.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль,Україна

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

У процесі реформування бухгалтерського обліку в державному секторі постали нові вимоги й проблеми правового забезпечення облікового процесу, що суттєво змінило підходи до організації обліку в державному секторі економіки та його інформаційного забезпечення .

У процесі реформування обліку у державному секторі економіки з'явилися нова категорія «Нефінансові активи» яка є новою як у фінансовій звітності так і в обліку. Змістовне навантаження та бачення зазначеної категорії в структурі звітності вже розглядається у наукових статтях та публікаціях вітчизняних науковців [2; 5; 8; 9]. Поява категорії «нефінансові активи» обумовлена тим, що з 2017 року СДСЕ подають Баланс за оновленою формою, яка передбачає формування першого розділу активу «Нефінансові активи», до якого може бути віднесена інформація, що відповідає наступним вимогам: існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід або потенціалу корисності, пов'язаних з цією статтею; оцінка статті може бути достовірно визначена [5].

Найбільш чітко визначення не фінансових активів обґрунтувала С.В. Свірко: «… це економічні ресурси нефінансового характеру, контрольовані суб'єктом бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління в результаті минулих подій,

використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [5].

Важливим результатом виконання заходів з модернізації обліку в державному секторі є оновлення об'єктного поля і виникнення нових укрупнених об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема нефінансових активів установ. У складі активів та пасивів відбулося перегрупування об'єктів та поява нових. До нефінансових активів віднесені основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, інші нефінансові активи.

Класифікація нефінансових активів установ державного сектору відрізняється від класифікації нефінансових активів в госпрозрахункових підприємствах.

Оскільки склад нефінансових активів доволі різноманітний, а тому вони потребують класифікації. Основні засоби, що використовуються установами в процесі їх діяльності можна умовно поділити за такими ознаками: за функціональним призначенням; за використанням (діючі, недіючі (здані в оренду та ті, що знаходяться в резерві; за власністю (власні та орендовані) . Узагальнюючи класифікаційні ознаки у літературних джерелах [2; 8; 9] наводимо класифікацію нефінансових активів (рис.1).

Класифікація нефінансових активів для цілей бухгалтерського обліку, за планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі відрізняється від класифікації за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» тим, що до «Нефінансових активів» включені необоротні і оборотні активи, які раніше обліковувалися на бухгалтерських рахунках 1 та 2 класу, а зараз класифіковані один клас – за належністю до нефінансових активів.

Класифікація активів за НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» відображена з виділенням нових для вітчизняних фахівців з обліку понять таких, як фінансові та нефінансові активи.

Нефінансові активи − це ресурси, що знаходяться у власності інституційних одиниць, та які в залежності від походження розділяють на вироблені і невироблені. До складу таких активів відносяться:

− виробничі активи, що виникають в процесі виробництва та складаються з запасів матеріальних оборотних засобів основного капіталу та цінностей;

− невиробничі – активи, які є умовами для виробництва, та включають в себе: землю, надра, водні ресурси, біологічні ресурси [5].

Таким чином, нефінансові активи установ державного сектору є новим об'єктом обліку і темою для досліджень, у зв'язку з тим, що у бухгалтерському обліку відбуваються зміни.

Облік нефінансових активів дає можливість забезпечити контроль за збереженням, рухом, ефективним використанням та їх списанням, а також є важливим джерелом економічної інформації. Враховуючи те, що нефінансові активи подекуди складають найбільшу частину всіх активів (до 80- 90%) суб'єкта державного сектора, а тому є важливими для відображення їх в обліку та фінансовій звітності. Також, важливим є правильність організації обліку нефінансових активів, особливо в частині нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Зважаючи на масштаби реформування системи обліку, вищезазначені проблеми та нагальність їх вирішення вимагають подальших досліджень в сфері організації обліку нефінансових активів установ державного сектору.

Рис. 1. Класифікація нефінансових активів

Примітки: сформовано автором

Список використаних джерел
1. Адамик О.В. Інформаційні системи управління підприємством: вибір базових технологій та програмного забезпечення / Адамик О., Сисюк С. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Грудень 2016 р. Електронне фахове видання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/2016/178.pdf
2. Бенько, І.Д. Сисюк, С.В. Аналіз запасів медичних установ // Сталий розвиток економіки, 2013. – № 1. – С. 267-270
3. Лучко М. Складні питання в обліку основних засобів [Електронний ресурс] / Михайло Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 2(9). – С. 188-194
4. Лучко М. Р. Контроль у державному секторі економіки : навч. посібник / М. Р. Лучко, Н. М. Зорій, Н. М. Хорунжак – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 287 с.
5. Панасюк В. М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль в підвищенні ефективності управління підприємством / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук // Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 3 (18) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф. Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 93-101.
6. Свірко С.В. Розвиток оцінки нефінансових активів у бюджетних установах: історичні традиції та сучасні тенденції / С.В. Свірко // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5(III). – С. 23–34.
7. Сисюк С.В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах/ С.В. Сисюк // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво львівської комерційної академії, 2014. – Вип. 44 – С. 51-56
8. Сисюк С.В. Необоротні активи бюджетних установ: особливості та проблеми організації їх обліку/ С.В.Сисюк // Наукові записки Тернопільського національного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – №17, 2004.– С.203 – 206
9. Сисюк С. В., Адамик О. В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. - 2016. - Т.21. Випуск 11 (53). - С. 101-106
10. Хорунжак Н. М. Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ в сучасних умовах / Н. М. Хорунжак // Бізнес Інформ. – 2013. – №12. – С. 269–275

Мельник Н.Г.
кандидат економічних наук, доцент,
Зінкевич А.М.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИДАТКІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ В УМОВАХ ЗАКОНОДАВЧИХ ЗМІН

Державний сектор економіки ґрунтується на державній власності, яка переважає в тих сферах, які мають суттєве народногосподарське чи соціальне значення, або ж у капіталомістких неприбуткових галузях, які не становлять інтересу для приватного бізнесу. Державний сектор представлений в таких сферах і галузях економіки: виробнича інфраструктура; соціальна (невиробнича) інфраструктура (освіта, наука, охорона здоров'я, охорона навколишнього середовища); новітні наукоємні галузі, які вимагають значних

початкових витрат і не забезпечують швидку і гарантовану віддачу. Основою державного сектора є сукупність державних підприємств та бюджетних установ.

Сучасний стан системи обліку в державному секторі та її законодавче регулювання перебувають у постійних трансформаційних змінах. Розробка й запровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі, Плану рахунків у державному секторі, модернізація обліку та створення єдиної автоматизованої системи управління державними фінансами, як і ряд інших нововведень, суттєво впливають на особливості обліку доходів та видатків. Загалом науковці, критично оцінюючи наявні законодавчі та нормативно-правові документи, одночасно вносять пропозиції, спрямовані на їх удосконалення.

Деякі науковці справедливо зауважують, що зараз важливо не лише вдосконалювати нормативно-правові засади вирішення питань категорійних трактувань, але й досягати подолання недоліків у питаннях, що пов'язані з обліковим забезпеченням, що сприятиме вирішенню низки проблем організаційно-методичного характеру в обліку [4, с. 54]. Багато вчених досліджують положення чинного законодавства та позицій, які розвинуті в науковій думці з питань розподілу повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку, в т.ч. функціональних повноважень Державної казначейської служби України та її органів [5, с. 259].

Активізація дискусій довкола проблематики обліку в бюджетних установах пов'язана з заходами, розробленими в контексті Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. та логічно продовженої у Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року. Переважна більшість учених і практиків схиляються до думки про доцільність урахування національної специфіки і необхідність більш зваженого підходу до реалізації передбачених цими документами заходів. У дослідженнях зазначається, що заходи стосовно модернізації системи бухгалтерського обліку у державному секторі з 2007 року демонструють відсутність чіткого плану дій і контролю за виконанням розроблених заходів, що призвело до неодноразового порушення встановлених термінів реалізації Стратегії [6, с. 288].

Впровадження у практику бюджетних установ Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі та низки НП(С)БОДС обумовлює появу проблемних питань щодо практичної реалізації законодавчих нововведень. Одночасно із новим Планом рахунків для бюджетних установ були введені нові НП(С)БОДС, серед яких стосовно обліку доходів та видатків основними є НП(С)БОДС 124 «Доходи» (визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від обмінних та необмінних операцій) та НП(С)БОДС 135 «Витрати» (стосується витрат та розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності).

Зокрема, у НП(С)БО 124 «Доходи» трактується термін «бюджетне асигнування» та визначається, що бюджетні асигнування відносяться до доходів від обмінних операцій. Бюджетні асигнування визнаються доходом при визнанні понесених витрат, пов'язаних із виконанням суб'єктом державного сектору своїх повноважень, визначених законодавством, або отриманні активу, послуг (робіт) на виконання заходів, не пов'язаних із основною діяльністю. Відповідно до останніх законодавчих змін, до доходів від обмінних операцій (крім бюджетних асигнувань) належать такі доходи від надання послуг (виконання робіт): плата за послуги, що надаються бюджетними установами згідно з їх основною діяльністю; надходження бюджетних установ від додаткової (господарської) діяльності [2, с. 159].

Поняття доходів та видатків, бюджетного асигнування тісно пов'язане з розпорядником бюджетних коштів, яким Бюджетний кодекс визначає бюджетну установу в особі її керівника. Об'єктами обліку стосовно бюджетних установ є доходи і видатки, а також фонди

і резерви, які створюються в процесі виконання кошторису; видатки на утримання установ; грошові кошти та інші активи і зобов'язання. Метою ведення обліку в установах є формування повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів установи. Зауважимо, що діяльність установ державного сектору економіки має свої специфічні особливості, які суттєво впливають на методику та організацію обліку, контролю та аналізу як діяльності в цілому такі і доходів та видатків зокрема [3, с. 220].

Як зазначає Калюга Є.В., на сьогодні в Україні продовжується реалізація реформи в державному секторі, зміст якої спрямовано на підвищення ефективності та результативності витрачання коштів бюджетів усіх рівнів[1]. Одним із напрямків реформи є розробка стандартів бухгалтерському обліку в державному секторі на підставі Міжнародних стандартів фінансової звітності державного сектору (МСБОДС). Проведений науковцями аналіз свідчить про наявні відмінності між вимогами МСБОДС та діючими в Україні документами щодо нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності в державному секторі. У результаті аналізу встановлено часткову невідповідність вимог української системи до обліку та звітності в державному секторі та МСБОДС. Найбільш суттєві відмінності, на думку Калюги Є.В., стосуються принципів і підходів до ведення обліку, зокрема багато концепцій, які лягли в основу МСБОДС, в Україні не використовуються. До них відносяться такі: пріоритет економічного змісту операцій над їх юридичною формою, поняття майбутніх економічних вигод і потенціалу корисності, відмінності у вимогах до ведення обліку та підготовки звітності пов'язаних із різною класифікацією активів і зобов'язань, доходів і витрат, а також відсутністю вимог і практики застосування деяких методів обліку, прийнятих у МСБОДС [1].

Список використаних джерел

1. Калюга Є. В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в державному секторі / Є. В. Калюга // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181(3). – С. 105-111.
2. Маначинська Ю. А. Бухгалтерський облік бюджетних асигнувань:новації в законодавстві / Ю. А. Маначинська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. – 2017. – Вип. 1-2. – С. 151-165.
3. Мельник Н. Г. Організаційні аспекти створення та реєстрації бюджетних установ / Н. Г. Мельник, Н. М. Зорій // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Вип. 16. – С. 217-221. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2014_16_51.
4. Сисюк С. В. Організаційні аспекти обліку благодійної допомоги у бюджетних установах / С. В. Сисюк // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. – 2014. – Вип. 44. – С. 51–55.
5. Сопко В. В. Проблеми розподілу повноважень між суб'єктами бухгалтерського обліку в бюджетній сфері / В. В. Сопко, Н. М. Хорунжак // Вісник НУВГП. Економіка. – 2014. – Вип. 1 (65). – С. 259–266.
6. Хорунжак Н. М. Проблематика й особливості законодавчого регулювання діяльності бюджетних установ, а також їх вплив на формування й реалізацію завдань бухгалтерського обліку / Н. М. Хорунжак, І. Р. Лукановська // Проблеми економіки. – 2016. – № 3. – С. 287-292. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2016_3_38.

Оконська У.І.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД МІЖБЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН ЄВРОПЕЙСЬКИХ КРАЇН

Проблематикою обґрунтування розвитку і впровадження податкової системи в Україні займалися багато вчених, які порівнювали український досвід з анологічним набутим досвідом країн ЄС. Однією з провідних країн з досконало – розвинутим податковим законодавством виступає Федеративна Республіка Німеччина. За рівнем економічного розвитку та фінансового потенціалу Федеративна Республіка Німеччини – найпотужніша країна Європейського Союзу. Податкова система відзначається певними особливостями, притаманними тільки для цієї країни, яка характеризується множинною системою податків та гнучкою законодавчою регламентацією податків в федеральних землях.

Групи податків Федеративної Республіки Німеччина розглянемо на рис.1.

Загальні податки складають приблизно 70 відсотків податкових доходів зведеного бюджету країни. Види податків визначені статтею 106 Конституції Федеративної Республіки Німеччини розглянемо в табл. 1.

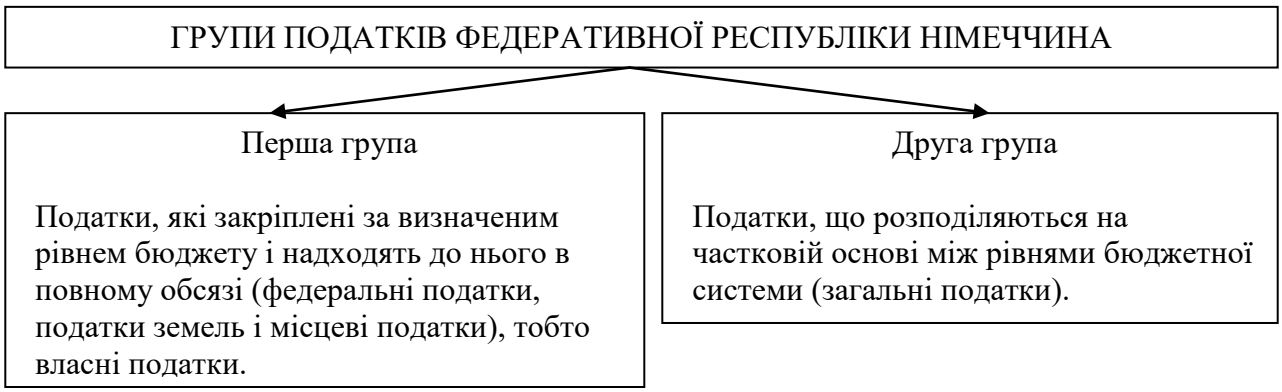


Рис.1. Групи податків Федеративної Республіки Німеччина

Таблиця 1

Структура податків ФРН за їх видами

Види податків	Складові податків
Загальні податки: прибутковий податок	податок на доходи корпорацій; податки з обороту (ПДВ, податок на імпорт).
Федеральні податки:	мита; акцизи на нафту, тютюн, каву, алкогольну продукцію (крім пива); дорожній податок; податок на операції з цінними паперами, страхові виплати; платежі на вирівнювання добробуту менш забезпечених земель; платежі в ЄС.
Податки земель	податок на майно; податок на спадщину; податок із власників транспортних засобів; акциз на пиво; податок на ігорний бізнес.
Місцеві податки: податок на нерухомість	місцеві акцизи; податок на торгівлю; місцеві збори (з полювання, риболовлі тощо).

Як свідчать Федеральні законодавчі акти, уряди федеральних земель мають право вводити та визначати бази оподатковування і ставки митних платежів й податків з великих компаній та корпорацій. Землі беруть участь у законодавчому процесі через федеральні збори, до яких адміністрація суб'єкта федерації призначає представників, частка яких пропорційна чисельності населення.[2]

Уряди земель мають законодавчу владу щодо власних податків і акцизів, які зараховуються до місцевих бюджетів (за умови, що ці акцизи не збігаються з федеральними).

Вертикальне вирівнювання в Німеччині здійснюється за допомогою загальних податків, що є регулюючими. Відповідно до Конституції федеральний уряд і землі мають рівні права на прибутковий податок, тому спочатку визначається частка, необхідна місцевим бюджетам, а потім залишається сума, яка розподіляється між рівнями державної влади.

При розподілі податку на прибуток корпорацій і податків з обороту федерація та землі також мають рівні права, оскільки в Конституції встановлено, що в різних землях повинні забезпечуватися рівні умови життя і податковий тягар не може бути надмірним.

Прибутковий податок розподіляється між землями за місцем реєстрації платників податків (резидентів). Податок на прибуток корпорацій розподіляється за формулою. Однак при розподілі ПДВ між землями не можна виходити ані з принципу реєстрації платника, ані з принципу місцезнаходження джерела, тому ПДВ було вирішено розподіляти пропорційно чисельності населення, що має ефект горизонтального вирівнювання.

Первісний розподіл доходів, отриманих із регулюючих джерел, трансформується за допомогою перерозподілу, який базується на Конституційному праві щодо однакових умов життя в різних землях. На першій стадії до 25 % ПДВ, зарахованих до бюджетів суб'єктів федерації, перерозподіляються на користь земель, в яких після первісного розподілу податкових ресурсів податкові доходи виявилися низькими. Сьогодні перерозподіл на цьому етапі відбувається в основному на користь східних земель.

Розподіл трансфертів ґрунтується на прогнозах оподатковуваної бази, а пізніше, коли стають відомі фактичні значення бази оподаткування, коригується. Додатковий тягар складається зі статей витрат, що мають місце лише у конкретного суб'єкта федерації. Витрати зафіксовано в законі про фінансове вирівнювання.

В Німеччині застосовується схема трансфертів, в основі якої лежить модель вирівнювання доходів на душу населення в межах 95 відсотків "необхідних ресурсів" на душу населення, які можуть збільшуватися до 99,5 відсотків на федеральних землях, із нижчим рівнем економічного розвитку.

В деяких випадках федерація може фінансувати менш розвинуті землі так звані "спеціальні трансферти". Це додаткові відрахування для східних земель, трансферти західним землям, що компенсують втрати від включення східних земель до єдиної трансфертної схеми, трансферти малим землям, що компенсують більші адміністративні витрати. Федерація також може виплачувати землям тимчасові субсидії для полегшення обслуговування боргу.

Як свідчить порівняння механізмів бюджетного вирівнювання, які застосовуються в різних країнах світу, підходи, що використовуються в Україні, мають з ними багато спільного. Більше того, Україна застосовує ряд елементів, які не тільки дозволяють урахувати особливості міжбюджетних відносин в інших країнах, а й забезпечують вищу порівняно з ними прозорість у розподілі фінансової допомоги.

Головне завдання бюджетного регулювання полягає в тому, щоб у конкретних економічних і політичних умовах обрати найефективнішу модель бюджетних відносин. Для цього, насамперед, необхідно чітко розподілити видаткові функції між рівнями влади, закріпити відповідні джерела фінансування, сформувати систему надання фінансової допомоги найбіднішим регіонам. [1]

Таким чином, кожна країна вибираючи модель бюджетних відносин, враховує історичний вітчизняний досвід, стан ринкових відносин та його вплив на розвиток бізнесу, як легального, так і тіньового, який забезпечує наповнення державного бюджету. Тому ефективність кожної конкретної моделі залежить, в основному, від якості та обсягу бюджетних послуг для населення. Аналіз зарубіжного досвіду розвинутих європейських країн дає можливість стверджувати, що ефективність системи міжбюджетних відносин визначається не ступенем централізації/децентралізації бюджетної системи, не наявністю чи відсутністю регулюючих податків, не частками доходів/витрат центрального уряду, не обсягом і способами надання фінансової допомоги, а чітко встановленою та збалансованою системою всіх цих чинників, які точно відповідають особливостям держави.

Список використаних джерел

1. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов . Київ: Комп'ютер прес, 2004. – 300 с.
2. Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США. / Н.Н. Тютюрюков. Москва: Дашков и Ко, 2002.
3. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. / В. П. Пантелєєв. – Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2013. – 412 с.

Сисюк С.В.
кандидат економічних наук, доцент,
Хомяк О. Р.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ДОГОВОРИ У СИСТЕМІ ПУБЛІЧНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ: ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Після проведення процедури закупівлі товарів підприємства – замовники повинні укласти договір на закупівлю. Відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» договір про закупівлю – «договір, що укладається між замовником і учасником за результатами проведення процедури закупівлі та передбачає надання послуг, виконання робіт або набуття права власності на товари» [1].

Договори оформляють за результатами торгів дотримуючись норм Цивільного кодексу України та Господарського кодексу України, з урахуванням особливостей, передбачених законом України «Про публічні закупівлі».

Укладення договору про закупівлю за результатами проведених торгів, є завершальним етапом всього процесу проведення процедури закупівлі. Замовнику та учаснику – переможцю процедур закупівель необхідно дотримуватися вимог щодо оформлення догорів, оскільки від цього залежить як цей договір буде виконуватись, чи може він в подальшому бути визнаний недійсним і т.д. Також, від того, які умови договору будуть прописані при його підписанні (в т. ч. і штрафні санкції) багато в чому залежить ефективність виконання договору. Законом «Про публічні закупівлі» передбачені такі строки для укладення договору про закупівлю (рис. 1)

Більш конкретна схема проведення розрахунків визначається в договорі.

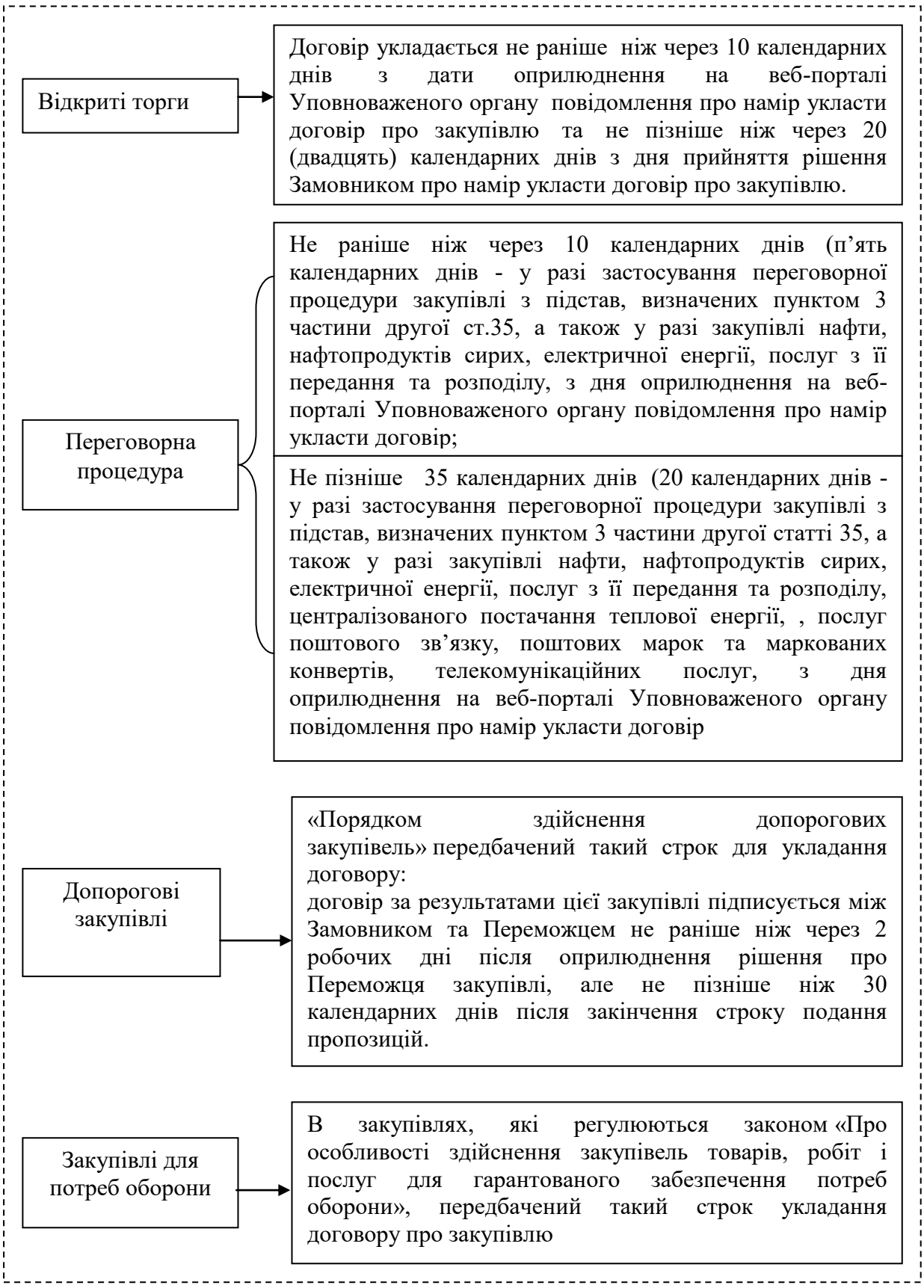


Рис. 1. Строки укладання договорів у публічних закупівлях

У торгах, які регулюються законом «Про публічні закупівлі» у разі наявності скарги по процедурі закупівлі до органу оскарження (АМКУ) перебіг строків для укладення договору зупиняється, до моменту винесення органом оскарження рішення по скарзі. Також законодавством передбачено, що істотні умови договору не повинні змінюватись після його підписання до виконання зобов'язань сторонами його умов, та містить вичерпний перелік з 8-ми підстав для внесення змін до договору про закупівлю. Контроль за дотриманням вимог щодо погодження, укладання, виконання та фінансування договорів може здійснюватися відділами правового забезпечення, бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту.

Реєстрація, зберігання та ведення реєстру договорів здійснюється відділом бухгалтерського обліку. Після укладання договорів всі його оригінальні примірники разом з додатками передаються до бухгалтерії. Договори також повинні бути обов'язково зареєстровані у Реєстрі договорів. Із зазначенням: порядкового номера; дати реєстрації та реєстраційного номера; найменування сторін договору; коду CPV та назву предмету закупівлі згідно Єдиного закупівельного словника; назву конкретного предмету договору; обсяг закупівлі; вартість закупівлі; терміну дії договору.

Укладання договорів та здійснення закупівель товарів, робіт та послуг призводить до виникнення зобов'язань та необхідності здійснення розрахунків. Оплату товарів, робіт та послуг за договорами здійснюють за рахунок коштів замовника. Підставою для проведення розрахунків між замовником та його контрагентами є укладений договір, належним чином оформлені накладні, податкові накладні та акти приймання-передачі наданих послуг (виконаних робіт).

Розрахунки при цьому здійснюються на умовах визначених у договорах за такими схемами:

- попередня оплата за наявності відповідного погодження головним розпорядником коштів (власником);
- оплата за результатами виконання договору;
- поетапна оплата за результатами виконання

Підсумовуючи зазначимо, що зобов'язання відповідно до НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання» – заборгованість суб'єкта державного сектору, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів суб'єкта державного сектору, що втілюють у собі економічні вигоди або потенціал корисності[4] .

До документів, які здійснюють регулювання розрахунків слід віднести: НП(С)БОДС 128 «Зобов'язання», Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, Господарський Кодекс України, Цивільний Кодекс України, ЗУ «Про банки і банківську діяльність», ЗУ «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», Інструкцію про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, ЗУ «Про публічні закупівлі».

Розпорядник або одержувач бюджетних коштів має право брати бюджетні зобов'язання за загальним фондом бюджету в межах бюджетних асигнувань, установлених кошторисом, за спеціальним фондом бюджету (або власними коштами комунального підприємства) в межах відповідних фактичних. Обсяг бюджетних зобов'язань, узятих установою протягом року, повинен забезпечити зменшення рівня заборгованості за бюджетними зобов'язаннями минулих періодів та недопущення виникнення заборгованості за бюджетними зобов'язаннями в поточному році.

Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів за умови взяття бюджетного зобов'язання протягом 3 робочих днів з дати його виникнення подають до відповідного органу ДКСУ Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів у двох

примірниках на паперових та електронних носіях та оригінали документів або їх копії, що підтверджують факт взяття бюджетного зобов'язання.

Установа за бажанням може сама визначити черговість погашення бюджетних фінансових зобов'язань, для чого подає до органу Державного казначейства графік погашення бюджетних фінансових зобов'язань довільної форми. Сума зобов'язання не повинна перевищувати загальну суму асигнувань на взяття зобов'язань на відповідну мету. Особливості обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів (а саме черговості платежів за захищеними статтями кошторису) застосовуються при взятті бюджетних фінансових зобов'язань за такими кодами економічної класифікації видатків: 2111 «Заробітна плата», 2120 «Нарахування на заробітну плату», 2200 «Використання товарів та послуг». Таким чином, враховуючи специфіку діяльності суб'єктів державного сектору слід виокремити особливості оплати за договорами :

−діяльність породжує контрагентів, виділення законодавством захищених статей видатків а отже, потребує механізму першочерговості здійснення розрахунків;

−гнучкість інформаційної бази щодо стану розрахункової дисципліни установ державного сектору;

−вибір оптимальної форми розрахунків.

Список використаних джерел

1. Про публічні закупівлі: Закон України від 25.12.2015 р. № 922-VII, URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19 (дата звернення: 14.05.2018).
2. Хорунжак Н. М. Публічні закупівлі: шляхи вирішення організаційних і контрольно-облікових проблем. *Сталий розвиток економіки*. 2016. № 3(32). С. 143-149.
3. Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги. *Бізнес Інформ*. 2016. №9. С. 218–223.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 «Зобов'язання»: Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 N 1629, URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0093-11
5. Лучко М.Р., Зорій Н.М., Хорунжак Н.М. Контроль в державному секторі економіки: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка. 2015. 215 с.
6. Лучко М. Теорія контрактів: вибрані питання бухгалтерського обліку та аналізу / Михайло Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. — 2016. — Вип. 2 (15). - С. 71-77.

Сисюк С.В.
кандидат економічних наук, доцент
Васюк С. О.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ

Бухгалтерський облік СДСЕ є найбільш регламентованим видом управлінської діяльності. Закони, укази, накази, розпорядження, положення, порядки, інструкції, методичні вказівки встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку та є обов'язковими до виконання. Відповідно до статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову

звітність в Україні» державне регулювання обліку та фінансової звітності здійснюється з метою:

− створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх;

− удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

− функції державного регулювання облікової системи України реалізуються через систему органів державної влади та державного управління [4].

Основними нормативними документами, відповідно до яких організується облік у бюджетних установах, є Бюджетний кодекс України і Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі економіки (ПСБОДСЕ)

Бюджетним кодексом регулюються відносини, що виникають у процесі складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів та розгляду звітів про їх виконання, а Закон про бухгалтерський облік визначає правові засади організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Важливу роль в питаннях організації обліку для СДСЕ відіграють Міністерство фінансів, ДКСУ та інші органи. Відповідно до стратегічного плану діяльності Міністерства фінансів України та відповідно до міжнародних стандартів та законодавства Європейського союзу розпорядженням КМУ від 20 червня 2018 року схвалено Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі економіки на період до 2015 року, яка визначає основні аспекти розвитку та організації обліку в усіх бюджетних установах до 2025 року та передбачає ряд певних нововведень. Основні положення Стратегії систематизовані на рис. 1.

Як свідчить рис. 1. основні заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку систематизовані у п'ять груп, які є пріоритетами розвитку та державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Як бачимо ключовим аспектом є розробка уніфікованого програмного продукту для ведення обліку СДСЕ, що дозволить також оптимізувати інформаційний потік між ДКСУ та розпорядниками бюджетних коштів, при цьому важливе значення має удосконалення системи підготовки фахівців (бухгалтерів та аудиторів).

Через існування істотних відмінностей у характері діяльності різних бюджетних установ (освіти, науки, охорони здоров'я, спорту, культури , органи місцевого самоврядування тощо) існують більш вузько спрямовані нормативні акти, які видаються відповідними головними розпорядниками і охоплюють спеціальні напрямки роботи установ. Оскільки нормативно-правове регулювання обліку, контролю визначається межами регламентації фінансово-господарської діяльності установи, завдання нормативно-правового регулювання обліку, контролю розпорядників бюджетних коштів визначаються середовищем, яке являє собою діяльність установи.

Законодавча база, якою керуються в своїй діяльності суб'єкти державного сектору, досить різноманітна: від загальногосподарських нормативних актів (які використовують і госпрозрахункові підприємства та установи), затверджених Верховною радою України, Кабінетом міністрів України, іншими міністерствами та відомствами тощо, до вузько спеціалізованих (притаманних лише суб'єктам державного сектору) та визначаються специфікою діяльності установи.

Необхідно відмітити, що нормативно-правові акти щодо організації обліку визначають повноваження та компетенції керівника установи щодо можливості впорядкування ним процесів пов'язаних з організацією обліку. Тобто розробка та затвердження облікової політики та її наповнення покладені на керівника установи. Однак однією із проблем при формуванні облікової політики суб'єкта державного сектору є відсутності галузевих

методичних рекомендацій та визначених єдиних підходів до облікової політики з боку розпорядника бюджетних коштів вищого рівня.

Таким чином, організація обліку вимагає відповідного нормативно-правового регулювання, без якого неможливе законне використання дійсно дієвих інструментів підвищення не лише якості облікової системи та інформаційної бази управління діяльністю суб'єкта державного сектору.

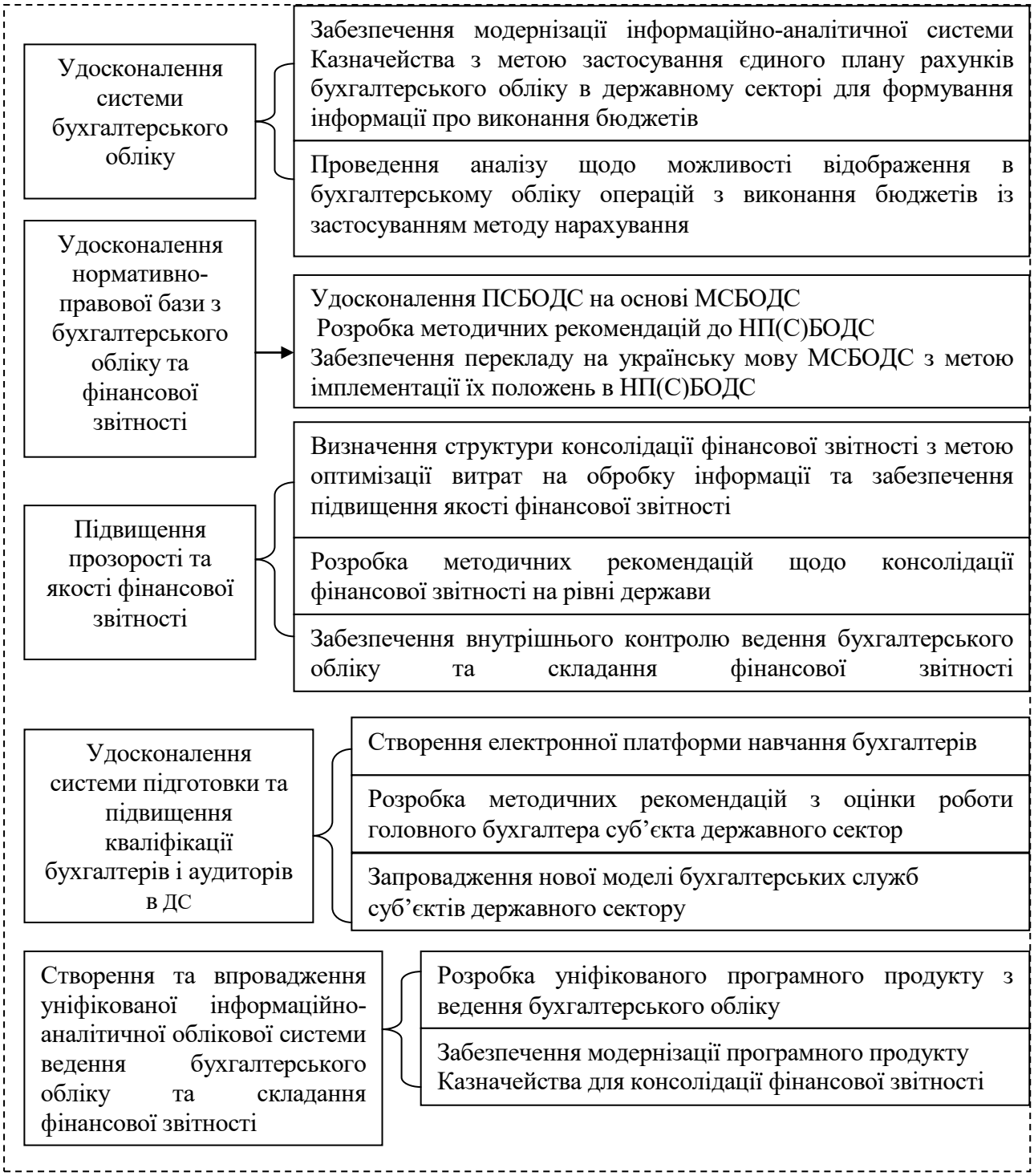


Рис. 1. Заходи щодо модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2018–2025 роки

Список використаних джерел
1. Лучко М.Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – Випуск 1 (2). – 2015. – С. 33-38.
2. Панасюк В. М. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління / Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 6. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С. 180-183.
3. Про схвалення Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі на період до 2025 року: постанова Кабінету Міністрів України від від 20 червня 2018 р. № 437-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/437-2018-%D1%80
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України №996-XIV від 16.07.1999р. (редакція від 02.12.2012р.)/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14
5. Сисюк С. В. Проблеми й перспективи вдосконалення організації обліку в Україні: теоретико-прикладні аспекти і міжнародні вимоги // Бізнес Інформ. – 2016. – №9. – С. 218–223.
6. Хорунжак Н.М. Проблеми узгодження законодавчої бази і напрями модернізації обліку в бюджетних установах /Хорунжак Н.М.//Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2009. - №2(48).

Тусик Х.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ПРОБЛЕМИ І ПЕРСПЕКТИВИ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Сьогодні стає очевидним, що в сфері економічно-соціальних відносин найвагомішою проблемою для працівників бюджетних установ є значна різниця між високою вартістю життя і низькою ціною праці. Особливістю українських реалій є й те, що певна частка зайнятого населення, в тому числі висококваліфікованих працівників, належать до категорії бідних саме через низький рівень доходів від зайнятості. Тобто, навіть маючи роботу, людина фактично не може нормально відтворювати себе на ті кошти, які їй платить держава або роботодавець.

Складовою всіх витрат, що здійснюються в бюджетних установах, є видатки на оплату праці, на які припадає у середньому від 60 % до 85 % сукупних витрат, що здійснюються ними. Таким чином, облік видатків на оплату праці є одним із найважливіших напрямків роботи облікового апарату кожної бюджетної установи.

Актуальність теми дослідження зумовлена необхідністю наближення рівня продуктивності праці, заробітної плати і доходів працівників бюджетних установ до рівня розвинених країн шляхом створення відповідних умов для високопродуктивної трудової діяльності між роботодавцями та державою та організації модернізованої та зручної автоматизації обліку заробітної плати в установах державного сектору економіки.

Бухгалтерський облік в бюджетних установах повинен бути спрямований на вдосконалення системи оплати праці та її стимулювання, оптимізацію доходів працюючих та їх оподаткування, організацію обліку та представлення звітності, що є обов'язковою передумовою сталого соціально-економічного розвитку.

Облік праці та розрахунків по заробітній платі є одним з найважливіших напрямів облікового процесу бюджетних установ. До завдань обліку праці та її оплати слід віднести:

1) контроль за дотриманням штатної дисципліни та раціональним використанням робочого часу;
2) правильне обчислення витрат робочого часу та облік праці;
3) правильне обчислення заробітної плати та утримання з неї;
4) здійснення своєчасних і достовірних розрахунків по заробітній платі;
5) контроль за використанням фонду заробітної плати;
6) забезпечення споживачів інформацією про працю і заробітну плату.

Вирішенням цих завдань можуть бути: наявність і використання нормативних документів з оплати праці, вдосконалення техніки та методики обліку на основі застосування сучасних форм обліку і обчислювальної техніки.

Головними недоліками оплати праці у бюджетних галузях є низькі оклади, незначна міжпосадова диференціація заробітної плати, неадекватна оцінка праці провідних спеціалістів. Соціально-економічна ситуація, що існує на сьогодні, ускладнюється затримкою виплати заробітної плати працівникам.

Сьогодні спостерігається також тенденція різкого відставання рівня заробітної плати працівників бюджетної сфери від рівня заробітної плати працівників недержавного сектору економіки, що негативно впливає на престиж професії медика, педагога, соціального, культурно-освітнього працівника, державного службовця і призводить до відтоку кадрів в інші сфери економічної діяльності.

У сучасних умовах економічних змін потрібно чітко визначити конкретні напрями впливу держави на заробітну плату.

Для вирішення проблеми диференціації рівня заробітної плати можна удосконалити тарифну систему шляхом запровадження єдиних тарифних сіток для всіх категорій працівників установ з урахуванням особливостей праці в різних підрозділах. Такий хід цілком себе виправдовує, оскільки дає змогу оптимізувати міжкваліфікаційну та міжпосадову диференціацію тарифних ставок і посадових окладів і тим самим підвищити стимулювання кваліфікаційного росту працівників.

Не менш важливою проблемою організації оплати праці є недостатня автоматизація даної ділянки обліку. Для вдосконалення процесу обліку оплати праці необхідно удосконалити автоматизовані програми обробки інформації ділянки заробітної плати в бюджетних установах, що надасть можливість значно зменшити витрати часу на обчислення та розрахунки.

На мою думку, потрібно відмовитись від програм пострадянського простору, до прикладу таких як “Парус”, тому що:

1) Незручний інтерфейс;
2) Застарілий дизайн;
3) Нелегкий у користуванні;
4) Не виконує всіх функцій організації обліку та формування звітності тощо.

Як відомо, постійно відбуваються зміни в законодавчий базі організації бухгалтерського обліку у нашій державі, фахівці не встигають оновлювати версії даного програмного забезпечення. І як результат – практично все робиться вручну та з більшою затратою часу і людського ресурсу в стандартних додатках Microsoft Office: Excel та Word.

Одним з варіантів вирішення цієї проблеми є зарубіжний досвід. Необхідно вивчити як влаштована автоматизація обліку державного сектору економіки в провідних країнах світу, яким програмним забезпеченням користуються та спробувати застосувати сучасні програми обліку на практиці в Україні.

Ще один варіант – створити власне програмне забезпечення. Наша держава славиться відмінними фахівцями з програмування, тому створити команду з розробки подібного застосунку, як на мене, є хорошою ідеєю. А далі залучати ресурси: інтелектуальні, фінансові, людські.

Таким чином на сьогодні необхідним є вдосконалення оплати праці працівників закладів охорони здоров'я, освіти, культури та спорту, установлення оптимальної, на основі єдиної тарифної сітки, диференціації тарифних ставок і посадових окладів різних професійно-кваліфікаційних груп працівників з урахуванням складності та результатів їх праці; усунення необґрунтованих диспропорцій у рівнях оплати праці працівників однакової кваліфікації, які виконують однакову за складністю та функціональними ознаками роботу, а також підвищення зарплати працівників бюджетної сфери.

Аналіз ситуації, яка склалась у сфері оплати праці, свідчить, що діюча державна політика нездатна забезпечити право працюючих громадян на гідну та своєчасну оплату за їхню працю. Отже, нагальним завданням сьогодення є формування нової ефективної політики держави у сфері оплати праці. Для цього перш за все необхідно здійснити перехід від моделі дешевої до високооплачуваної конкурентоспроможної національної робочої сили, яка забезпечить мотивацію працівників до високоефективної праці та підвищення рівня доходів населення.

Незважаючи на те, що в останні роки спостерігалися певні позитивні тенденції в оплаті праці, а саме: зростання як номінальної, так і реальної заробітної плати, підвищення рівня мінімальної заробітної плати, рівень оплати праці в Україні не відповідає європейським стандартам. На сучасному етапі розвитку української економіки механізм оплати праці є недосконалим, і тому актуальним завданням є створення ефективної системи оплати праці.
А також створення власного програмного забезпечення створить якісне та контрольоване ведення обліку у державному секторі економіки, який полегшить роботу бухгалтера та адміністрації установи, а також дозволить уникнути помилок при нарахуванні заробітної плати, використовувати уніфіковану програму на рівні всієї країни.

Список використаних джерел

1. Дудченко Н. І. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / Дудченко Н. І. // Фінансові ринки і цінні папери.– 2009. – № 15. – С. 24–28.
2. Жежеленко О. Ю., Калініченко Г. В. Шляхи вдосконалення обліку заробітної плати [Електронний ресурс]: "Спецпроект: аналіз наукових досліджень" – Режим доступу - http://www.confcontact.com/2014-specproekt/ek9_zhezhelenko.htm
3. Лучко М. Р. Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах: навч . посіб . / М. Р. Лучко, М. Н. Хорунжак . – Тернопіль: Вид. В. О. Стародубець , 2002. – 178 с.
4. Нестеренко Ж.К. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації // Сталий розвиток економіки. – 2012. – №2. – С. 158-162.
5. Покатаєва О. В. Шляхи вдосконалення системи оплати праці в бюджетних установах / Покатаєва О. В. // Актуальні проблеми економіки. – № 10. – С. 87–95.
6. Яцишин С.Р. Витрати на оплату праці: питання удосконалення їх обліку в сучасних умовах господарювання / С. Яцишин // Економічний аналіз. Наукові записки, збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 10, частина 2. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – С. 148-151.
7. Яцишин, С. Р. Шляхи удосконалення оплати праці державних службовців / С. Р. Яцишин // Збірник тез доповідей студентської наукової конференції «Облік і контроль у контексті

євроінтеграції» [Тернопіль, 14-15 квітня 2009 р.]– Тернопіль, 2009. – С. 118-121. Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17069

Черкашина Т.В.
кандидат економічних наук, доцент
Бірук А.С.
магістрант
Одеський національний економічний університет
м. Одеса, Україна

ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАРОБІТНОЇ ПЛАТИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Україна виборює право входження до Європейського Союзу – це є логічним, бо надає змогу країні бути цивілізованою, правовою державою із демократичним суспільством. Наша країна володіє цінним ресурсом – висококваліфікованим персоналом: робочим і науково-технічним. Саме це, стало сприяти поширенню трудової міграції із України у країни ЄС, із метою підвищення рівня життя без зміни постійного місця проживання.

Серед позитивних результатів зовнішньої трудової міграції для України можна назвати такі:

- сприяння інтеграції України до світового ринку праці;
- послаблення потоку безробіття на національний ринок праці, зниження соціальної напруженості в суспільстві;
- надходження до України додаткової іноземної валюти у формі грошових переказів трудових емігрантів та інвестування коштів в економіку через створення спільних підприємств з іноземними засновниками;
- надання працеспроможному населенню можливості реалізувати свої здібності за кордоном, підвищити рівень кваліфікації, поліпшити матеріальне становище;
- забезпечення за рахунок іноземної робочої сили покриття дефіциту фахівців рідкісних професій та кваліфікацій в Україні;
- спонукання продуктивнішої діяльності українських працівників через створення конкуренції з закордонними фахівцями [5, с.113].

Серед негативних наслідків трудової міграції можна назвати такі:

-втрата Україною найконкурентоспроможнішої частини власної робочої сили (особливо науковців і фахівців), що призводить до уповільнення темпів науково-технічного прогресу;

- збільшення тиску на національний ринок праці внаслідок створення іноземними громадянами конкуренції місцевій робочій силі;
- втрата Україною іноземної валюти, що вивозиться іммігрантами як власні заощадження;
- дискримінація та експлуатація наших громадян з боку місцевих роботодавців;
- виникнення політичних та економічних претензій до України з боку країн-реципієнтів у зв'язку зі збільшенням нелегальної трудової міграції українців;
- зростання злочинності та соціальної напруженості у суспільстві через міжнаціональні конфлікти [5, с.114].

Рішенням усіх цих проблем є достойна робота в Україні із заробітною платою за допомогою якої можна задовольнити потреби працюючого і його родини.

Прагнення України до інтеграції у європейський економічний простір вимагає пошуку нових підходів і впровадження принципово нового організаційно-економічного механізму регулювання праці та її оплати. Результатом рішення цих проблем в Україні має ґрунтуватися на сучасних прогресивних міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Тому, вважаємо актуальним дослідити та оцінити ефективність організації облікових процесів заробітної плати за вітчизняною нормативною базою та визначити основні напрями їх удосконалення.

Оплата праці є одним із чинників ефективності діяльності підприємства, оскільки розмір нарахованої заробітної плати, своєчасність і повнота розрахунків із працівниками впливає на якість праці найманих працівників та суму витрат підприємства. До того ж, заробітна плата – це база для нарахування єдиного соціального внеску й утримання податку з доходів фізичних осіб [1, с.121].

Питання обліку заробітної плати знайшли висвітлення на сторінках наукових фахових видань у працях вітчизняних учених: Ф. Бутинця, С. Голова, Р. Джоги, С. Івахненкова, Є. Мниха, Н. Овсюк, Н. Оляднічук, О. Радченко, В. Щвеця, А. Шевченко, О. Ярмолюка та ін.

Їх дослідження стосуються розроблення теоретичних і методичних питань з обліку виплат працівникам, напрямів адаптації положень міжнародних стандартів до вітчизняної бухгалтерської практики, використання МСБО 19 «Виплати працівникам» та ПСБО 26 «Виплати працівникам», аналізу та оптимізації витрат на оплату праці.

Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань вітчизняних науковців, зауважимо, що питання виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності потребують поглибленого дослідження. Це зумовлює розширення дослідження у напрямі порівняння міжнародних стандартів із національними, з метою гармонізації обліку заробітної плати і фінансової звітності під вимоги МСФЗ, що по краще соціальну складову, а саме – виплати працівникам підприємства.

Проте, незважаючи на значні досягнення науковців щодо розкриття сутності методики проведення організації обліку розрахунків з оплати праці, практичне її застосування на підприємстві вимагає комплексного підходу з урахуванням змін чинного законодавства

В Україні розрахунки з оплати праці регламентуються національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», а також Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (IAS) 19 «Виплати працівникам». Порівнюючи національні та міжнародні стандарти, потрібно відмітити, що МСБО 19 «Виплати працівникам» є змістовнішим, ніж П(С)БО 26 «Виплати працівникам», має кращу структуру та обґрунтування усіх питань, що розглядаються. Наш погляд це зумовлено тим, що бухгалтерський облік в Україні строго регламентований і окрім П(С)БО 26 «Виплати працівникам», розрахунки з оплати праці регламентуються ще певною кількістю нормативно-правових актів, вказаних вище.

По-перше, визначення поняття «виплати працівникам» наведене у МСБО 19. Згідно із цим стандартом, виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками [2]. Необхідно зазначити, що чіткого визначення поняття «виплати працівникам» П(С)БО 26 не надає і це є першою розбіжністю між національним і міжнародним стандартом щодо виплат працівникам. П(С)БО 26 деталізує, які виплати до якої групи включаються, та дає визначення окремих термінів. Виплати працівникам, згідно П(С)БО 26, поділяють на п'ять груп: поточні виплати (обов'язковість їх сплати протягом 12 місяців після закінчення періоду виконання), виплати у разі звільнення, виплати після закінчення трудової діяльності, інші довгострокові виплати, виплати інструментами власного капіталу підприємства.

По-друге, П(С)БО 26 визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані

працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності. На відміну від національного стандарту, МСБО 19 «Виплати працівникам» не дає повного розкриття інформації про виплати працівникам у примітках до фінансової звітності, його мета - визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам [6].

По-третє, МСБО 19 «Виплати працівникам» застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». П(С)БО 26 «Виплати працівникам» застосовується роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Думка науковців відрізняється із цього питання. Деякі наковці вважають, що у зв'язку з прийняттям в Україні П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій», необхідно внести зміни щодо П(С)БО 26 «Виплати працівникам» стосовно його дії на виплати на основі часток у капіталі. Ми вважаємо, що виплати на основі часток у капіталі – є одним із видів виплат робітникам і має відображатися у П(С)БО 26, як одна із форм розрахунків із працівниками.

Четвертою відмінністю, між національним і міжнародним стандартом «Виплати працівникам» є обмеженість і стислість інформації у П(С)БО 26. На наш погляд це зумовлено розширеною українською нормативно-правовою базою, яка регламентує облік і нарахування заробітної плати з різних аспектів.

П`ятою відмінністю між П(С)БО 26 і МСБО 19 є склад виплат працівникам. У МСБО 19 виплати складаються із таких видів: короткострокові виплати працівникам, виплати по закінченні трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні. У П(С)БО 26 виокремленні наступні види виплат: поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченню трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати працівникам. Як ми бачимо, різниця полягає у тому, що згідно з МСБО 19, до складу короткострокових виплат працівникам, крім заробітної плати, входять також внески на соціальне страхування. В України, Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено окремі рахунки, які передбачають розмежування зобов'язань з виплат персоналу та соціальних відрахувань як окремих видів виплат. Відміною рисою міжнародних стандартів є те, що в якості короткострокових виплат для працівників можуть бути застосовані не тільки грошові пільги, а також участь у прибутках підприємств. В Україні така позитивна практика існує тільки на підприємствах, які засновані власниками-іноземцями.

Складність у трактуванні і практичному застосуванні міжнародних стандартів практикуючими бухгалтерами, потребує подальшої уваги науковців до вирішення питань методичного і методологічного характеру. Тому, що міжнародні стандарти залишаються ефективним засобом європейської інтеграції України.

Поступове здійснення розрахунків з працівниками за положеннями міжнародного зразка сприятиме поліпшенню соціального захисту працюючих, зміні психології власників щодо мотивації працівників, підвищенню соціальних стандартів у країні, розвитку системи виплат працівникам, підвищенню конкурентоспроможності підприємств на внутрішньому і зовнішньому економічному просторі.

Список використаних джерел

1. Миронова Ю. Ю. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві / Миронова Ю. Ю. Панасенко В. А. //. Економіка і регіон. – ПолтНТУ – 2016. - № 1(56). - С. 121-126.
2. МСБО 19 «Виплати працівникам». [Електронний ресурс] // МФБ, Переклад Міністерства Фінансів України – Режим доступу до ресурсу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011

3. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – 3 (24). – С. 360 – 368
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03.
5. Пуригіна О.Г., Сардак С.Е. Міжнародна міграція: навч.посіб. - К.: ВЦ «Академія», 2007. - 312 с.
6. Черкашина Т. В. Проблеми обліку заробітної плати на підприємстві / Т. В. Черкашина, О. П. Чебаненко // Перспективи розвитку обліку, контролю і аналізу в контексті євроінтеграції: тези допов. IV Міжнародної наук.-практ. конф., присвяченої 95-річчю ОНЕУ, 26 травня 2016 р., м. Одеса. – 2016. – С. 255-257.

Ясишена В.В.
кандидат економічних наук, доцент
Вінницький навчально-науковий інститут
Тернопільський національний економічний університет
м. Вінниця, Україна

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Науковці і практики на сьогоднішній день відмічають необхідність і важливість проведення досліджень у сфері вивчення нематеріальних активів, які мають значний вплив на формування вартості підприємства і конкурентоспроможність вітчизняної економіки в цілому.

Починаючи з 70-их років XX ст. відбувається розвиток сфери послуг, що спонукає нематеріальне виробництво. В сьогоднішньому постіндустріальному суспільстві основним виробничим ресурсом є інформація та знання, застосовуються нові наукомісткі технології та інформаційно-інтелектуальні технології, які носять нематеріальний характер. Інформація передається зі швидкістю, що постійно зростає, а обробка масивів інформації, що постійно зростають, покладена на більш потужні комп'ютери. Отже, відбувся перехід від матеріального до нематеріального виробництва. Матеріальні ресурси, капітал відійшли на другий план, а на перший план вийшли інформація і знання, як основні ресурси сьогоднішнього суспільства. Перевага нематеріальних ресурсів над матеріальними полягає в тому, що першим властива невичерпна (необмежена) природа на відміну від останніх. Нематеріальні активи можна швидко розмножувати (тиражувати) і розповсюджувати, що є одночасно їх позитивною і негативною властивістю. Суб'єкти, які опанували нові знання, нові технології, нову інформацію, мають значну конкурентну перевагу, але одночасно зберегти її від конкурентів тривалий період дуже важко. В інформаційному суспільстві людина виступає носієм інформаційно-інтелектуальної технології, а вміння і знання людини стають одним з головних виробничих ресурсів. Значно зросло число людей, зайнятих інформаційними технологіями, комунікаціями, виробництвом інформаційних продуктів і послуг. Людина, озброївшись науково-технічними знаннями, переважно займається творчою працею. Головним об'єктом вкладення капіталу стають знання і інтелект людини, що в подальшому визначає успіх підприємства і збільшення його вартості.

У своїй монографії Н. Ю. Пузиня зазначає, що існує вже й віртуальна економіка, пов'язана з розвитком електронної комерції та продажем «неіснуючих віртуальних товарів» – всіляких атрибутів ігрових сервісів, рейтингів, поінтів, внутрішніх валют, ігрових амуніцій

для персонажів та ін. Користувачі готові платити за це реальні гроші. Можна щодня генерувати нові одиниці цікавого користувачеві контенту [2, с 11].

Також, необхідно відмітити, що багато менеджерів ще не до кінця оцінюють значення того ефекту, який може отримати підприємство від використання нематеріальних активів. На сьогоднішній день в Україні ще продовжується реформування облікового процесу, тому питання удосконалення обліку нематеріальних активів у подальшому потребують всебічного вивчення і узгодження з чинним законодавством.

Вітчизняними вченими за спеціальністю "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) протягом 1998 –2018 рр. було проведено низка наукових досліджень. В цих наукових роботах досліджувалися питання обліку, аналізу та аудиту нематеріальних активів, які можна систематизувати за п'ятнадцятою основними напрямами досліджень нематеріальних активів, до яких ввійшли: економічна сутність, значення, визначення термінів; ідентифікація і визнання; класифікація; оцінка; документування; облік; питання амортизації; інвентаризація; звітність; законодавство; аналіз; аудит; контроль; комп'ютерні технології та інформаційні системи; моделювання.

У результаті проведеного дослідження встановлено рівень вивчення кожного з виокремленних наукових напрямів розкритих в дисертаційних дослідженнях щодо обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів.

До напрямів, які потребують подальшого поглиблення і розвитку віднесено питання розкриття в обліковій політиці інформації про нематеріальні активи, тому конкретизація альтернативних підходів до їх визнання і оцінки та узагальнення в обліку потребують додаткової розробки з надання рекомендацій щодо їх відображення в Наказі про облікову політику. Це є важливим через те, що нематеріальні активи особливі й постійно ускладнюються, змінюються і виникають їхні нові види.

Комп'ютерні технології та інформаційні системи, а також застосування моделювання у значній мірі привертають увагу науковців і подальші дослідження з використанням даних підходів є передовими, і потребують постійного удосконалення у сферах обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів. Є необхідність у дослідженні питань збільшення вартості підприємства за рахунок ефективного використання нематеріальних активів. Інформація, яка надається системою фінансового обліку, характеризується низьким рівнем релевантності, обґрунтованості та не відповідає потребам вітчизняного ринку капіталу, що, зокрема, підтверджується відставанням балансової вартості нематеріальних активів підприємства від їх ринкової вартості. Невідображення нематеріальних активів у балансі, і неврахування їхнього значення для господарської діяльності приводить до заниження вартості підприємства.

Питання розробки моделі оцінки ефективності використання торговельної марки в діяльності суб'єкта господарювання має велике значення через те, що на сьогоднішній день торговельна марка (бренд) - це візитна картка у світі бізнесу. Потребує подальшого розвитку розробка КБ підприємства і порядок її оцінки для визнання як нематеріального активу. Є необхідність в удосконаленні методичних аспектів амортизаційної політики нематеріальних активів, які потребують проведення досліджень у сфері застосування прогресивних (сповільнених) методів нарахування амортизації на деякі їх види. Подальші дослідження необхідно спрямувати на ширше вивчення питань щодо нематеріальних активів, які не підлягають зносу і застосовуванню прямої амортизації. Також потребує усунення розбіжність між П(С)БО 8 і ПКУ щодо визначення строку корисного використання нематеріальних активів.

У дисертаційних дослідженнях не піднімалися питання, щодо оподаткування операцій з нематеріальними активами. Але в рамках постійної зміни податкового законодавства актуальними є питання оподаткування операцій з нематеріальними активами. Є ряд питань,

які потребують уточнень, а саме: удосконалення термінологічного апарату; терміни використання, методи та особливості амортизації нематеріальних активів; операції з нематеріальними активами, що пов'язані зі збільшенням (зменшенням) фінансового результату до оподаткування тощо.

Малодослідженими є питання удосконалення чинної законодавчої бази, яка має певні розбіжності, що впливають на ведення бухгалтерського обліку і проведення податкових розрахунків. Недосконаліть чинної законодавчої бази в частині операцій з нематеріальними активами деякими учасниками ринку спричиняє процвітання тіньової економіки та невизнання прав на наукові відкриття, фірмові торгівельні марки (знаки), авторські права (літературні, художні, музичні), економічні привілеї тощо. Подальшого розвитку і удосконалення потребує організація та методика аналізу, аудиту і контролю наявності, руху й ефективності використання нематеріальних активів.

Потребують подальших досліджень питання методології і організації управлінського обліку нематеріальних активів. Управлінський облік нематеріальних активів можна розуміти як процес збирання, накопичення, обробки, систематизації та передачі інформації внутрішнім користувачам про стан і рух нематеріальних активів у процесі господарської діяльності підприємства. Це необхідно для здійснення аналізу, оптимізації, прогнозування, планування і контролю за нематеріальними активами для прийняття управлінських рішень, з метою підвищення ефективності їх використання. Також малодослідженими є питання щодо формування обліково-аналітичної інформаційної системи управління нематеріальними активами.

Таким чином, наукові дослідження за спеціальністю 08.00.09 (08.06.04) пов'язані з обліком, аналізом та аудитом нематеріальних активів в Україні найбільше досліджені у таких сферах: бухгалтерського обліку; економічної сутності, значення, визначення термінології; класифікації; оцінки; документування; аналізу; моделювання; комп'ютерних технологій та інформаційних систем. У меншій мірі досліджені напрями пов'язані з формуванням показників звітності, аудитом, ідентифікацією і визнанням, контролем, амортизацією, інвентаризацією, законодавством. Усі вищезазначені рекомендації запропоновані для здійснення подальших наукових досліджень у сфері обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів необхідні для розвитку нових підходів управління ними, що на сьогодні є одним з пріоритетних напрямів дослідження, а також необхідні для врахування при розробці нової методології обліку НМА.

Також, потрібно погодитися з П. Друкером щодо удосконалення традиційної системи обліку, яка акумулює дані про внутрішній стан господарюючого суб'єкта і майже не дає інформації для виконання стратегічних завдань вищого керівництва. Вчений акцентує увагу на важливості розробки ефективних інформаційних систем для прийняття рішень найвищим керівництвом, які будуть забезпечувати збір і організацію інформації про зовнішній світ. Зовнішня інформація для потреб управління буде ставати все важливішою і більш терміновою. Він вважає, що сучасна інформаційна революція не має прецедентів щодо зниження вартості і широти розповсюдження інформації, а також по швидкості й розмаху впливу на суспільство, що неможливо обрахувати в цифрах [3].

Як підкреслює З.-М. В. Задорожний, відсутність у визначенні НМА планового терміну їх використання більше одного року означає, що такі активи можуть бути не тільки необоротними, але й оборотними [1, с. 119]. На сьогодні, питання обліку оборотних нематеріальних активів є малодослідженим і спірним, що потребує подальшого вивчення. Тому, подальші дослідження необхідно спрямувати також на розробку методики обліку оборотних НМА.

Складність обліку НМА полягає в тому, що вони включають в себе різні за природою об'єкти, а недосконаліть оцінки НМА викликає значні різниці між балансовою і ринковою

вартостями підприємства. Також, у зв'язку з тим, що на сьогоднішній день існує і створюється безліч різних НМА, а також через розбіжності у економічному, бухгалтерському, оціночному, управлінському підходах до розуміння їх суті відбувається значний розрив між існуючою методологією бухгалтерського обліку НМА і сучасними вимогами економіки.

Список використаних джерел

1. Задорожний З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів / З. Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1. – С. 115-124.
2. Пузыня Н. Ю. Оценка и управление нематериальными активами компании / Н. Ю. Пузыня. – СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2013. – 179 с.
3. Drucker P. The next information revolution: [Електронний ресурс] / P. Drucker – Режим доступу: http://www.s-jtech.com/Peter%20Drucker%20- %20the%20Next%20 Information%20Revolution.pdf.

Яцишин С. Р.
кандидат економічних наук, доцент
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ВНЕСЕННЯ МАЙНА В ДОЧІРНЄ ПІДПРИЄМСТВО: ЮРИДИЧНИЙ АСПЕКТ

Враховуючи визначення поняття юридичної особи, наведеного у Цивільному та Господарському кодексах України [4; 5], дочірнє підприємство для набуття статусу юридичної особи повинно володіти відокремленим майном.

Дочірнє підприємство наділяють майном, яке згідно з ст. 66. ГКУ [4] становлять виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Джерелами формування майна дочірнього підприємства демонструє рисунок 1.

Материнське підприємство може передати дочірній компанії активи у власність та повне господарське відання.

При передачі майна у повне господарське відання дочірнє підприємство може вільно володіти та користуватися цим майном в межах, обумовлених у статуті та установлених материнським підприємством. Обмежувати право вільного розпорядження майном доцільно з метою недопустимості втрати майна материнського підприємства.

Слід звернути увагу на неможливість передачі майна дочірнього підприємства під час створення боргів материнським підприємством. Переведення боргу допускається лише після створення дочірнього підприємства та за умови згоди на це кредитора (ст. 201 Цивільного кодексу) [5].

Передача майна дочірньому підприємству повинна оформлюватися як внесок засновника (материнського підприємства) до статутного капіталу дочірнього підприємства, розмір якого повинен передбачатися у статуті. Якщо у статуті дочірнього підприємства не передбачено формування статутного капіталу, то можна вважати, що не виконано однієї із основних умов, необхідних для набуття статусу юридичної особи, – наявності відокремленого майна. На підставі цього дочірньому підприємству може бути відмовлено у державній реєстрації.

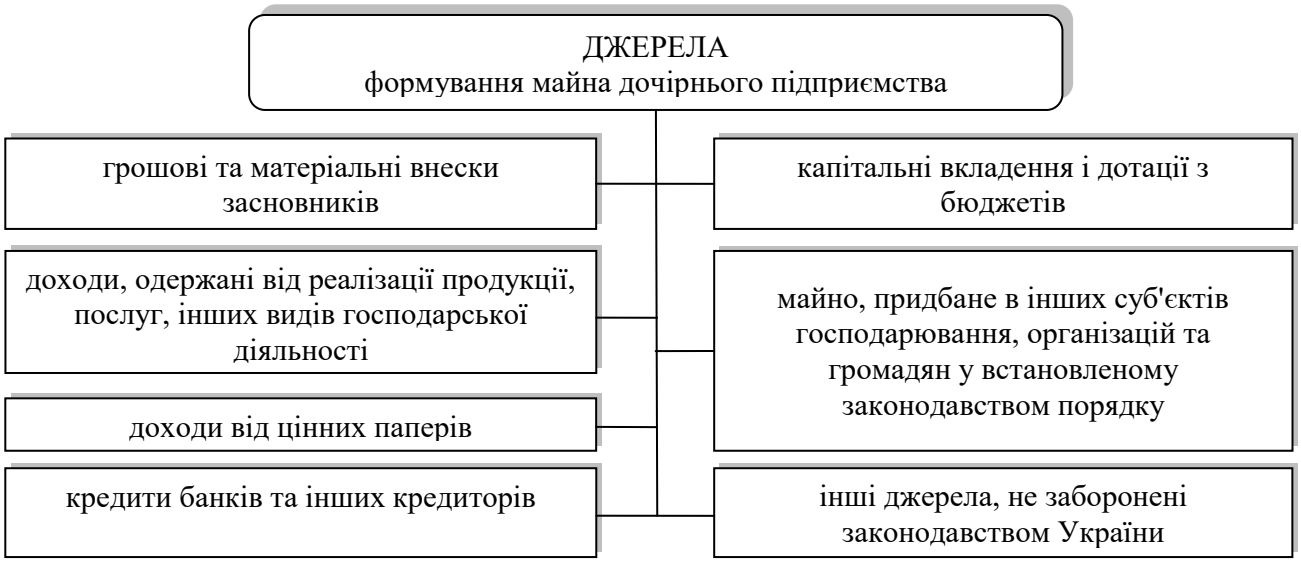


Рис. 1. Джерела формування майна дочірнього підприємства

Чинне законодавство не визначає мінімальний розмір статутного капіталу дочірнього підприємства для його реєстрації, тому він визначається за рішенням материнського підприємства і може мати будь-яку величину залежно від вартості активів, що передаються.

За рішенням материнського підприємства (за текстом можливе використання термінів «засновник», «власник») величина статутного капіталу може змінюватися (збільшуватися або зменшуватися), що оформляється шляхом внесення та реєстрації змін до статуту дочірнього підприємства.

Таким чином, материнське підприємство до статутного капіталу дочірнього підприємства може вносити активи, визначені рисунком 2.

Рис.2. Активи, що формують капітал дочірнього підприємства

Документами, що засвідчують факт сплати до статутного капіталу дочірнього підприємства, є:

- платіжне доручення про перерахування грошових коштів на розрахунковий рахунок дочірнього підприємства,

та/або

- акт приймання-передачі інших активів, підписаний представниками обох підприємств (материнського та дочірнього).

З юридичної точки зору формування статутного капіталу дочірнього підприємства полягає в тому, що материнське підприємство, виступаючи унітарним власником дочірнього підприємства, набуває корпоративних прав, а дочірнє підприємство, у свою чергу, отримує частину активів материнського підприємства, передача яких засвідчує факт сплати материнським підприємством своєї частки в статутному капіталі дочірнього підприємства.

Список використаних джерел

1. Лучко, М. Р. Консолідація фінансової звітності [Електронний ресурс] : навч. посіб. / М. Р. Лучко, С. Р. Яцишин. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - 281 с. Режим доступу: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/28695
2. Яцишин С. Р. Визначення суті та регулювання діяльності дочірнього підприємства у нормативно-правових актах України як складові економічної безпеки / С. Р. Яцишин // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку» : ІІ Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 30 листопада 2016 р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2016. – С. 171-173.
3. Яцишин, С. Р. Укрупнення як форма реорганізації підприємств: поняття, основні мотиви та види / С. Р. Яцишин // Основні принципи, напрями та завдання економічного розвитку країни : матеріали науково-практичної конференції [м. Дніпропетровськ, 6-7 березня 2015 р.] – Дніпропетровськ : НО «Перспектива», 2015. – С. 68-72. Режим доступу http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/17292
4. Господарський кодекс України, від 16.01.2003 № 436-IV / [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15
5. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року / [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15

Оподаткування: теорія, практика, реалії сьогодення

Макар Н.М.
здобувач вищої освіти другого (магістерського) рівня
Національний університет водного господарства та природокористування
м. Рівне, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ГРОМАДЯН УКРАЇНИ -ТРУДОВИХ МІГРАНТІВ

Складна економічна ситуація в Україні призвела до виникнення масштабної трудової міграції українців. Згідно даних аналітичних центрів, майже 12 мільйонів громадян України є заробітчанами і ця цифра швидкими темпами постійно зростає. Відсутність перспективи розвитку та низька заробітна плата стали основними причинами пошуку кращого рівня життя закордоном. Відповідно, якщо в Україні середня зарплата становить близько €250 (і це без вирахувань податків), то в Росії — €500, а в ЄС вже перевищила €1500 [1].

За уточненими даними НБУ, в 2017 році грошові перекази в Україну з-за кордону склали приблизно 9,3 млрд доларів. Ця сума більш ніж у п'ять разів перевищує прямі іноземні інвестиції за той же рік. Їх Нацбанк оцінив в 1,8 млрд доларів. В цілому, за оновленими даними НБУ, за 2015-2017 роки трудові мігранти перевели в Україну 23,8 млрд доларів. Це більше, ніж всі валютні резерви країни, які на початок 2018 року становили 18,8 млрд. доларів[2].

Якщо звертатися до статистичних даних щодо наших заробітчан, які працюють в Польщі, то можна виявити, що у 2016 році українські робітники переказали додому 8 млрд. злотих, а вже у 2017 році було перераховано 13 млрд. злотих.

Проте, як зазначають фахівці Асоціації платників податків України, обсяги грошових потоків від трудових мігрантів, ймовірно, вищі, ніж відображає офіційна статистика, оскільки мігранти здебільшого користуються неформальними каналами передавання коштів в Україну [3].

Умови оподаткування трудових мігрантів визначає ст. 19 Закону України «Про зовнішню трудову міграцію», згідно з якою воно здійснюється в порядку та розмірах, встановлених державою перебування.

Обов'язок фізичної особи сплачувати податки в Україні залежить від його резидентності, яка в першу чергу визначається не наявністю українського паспорта, а фактом проживання на території країни [4].

Слід зазначити, що робота за кордоном не звільняє від необхідності сплачувати податки в Україні. Якщо громадянин визнаний податковим резидентом України, то він зобов'язаний сплачувати до бюджету податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) з усіх отриманих доходів за ставкою 18 % і військовий збір – 1,5 % від доходу.

За загальним правилом сума іноземного доходу (незалежно від розміру) включається в загальний річний оподатковуваний дохід фізичної особи. При цьому треба подавати щорічну податкову декларацію – особисто, через довірену особу, поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення, в електронній формі із зареєстрованим електронним підписом.

Для тих громадян, які офіційно працевлаштовані, є можливість врахувати суму сплаченого податку з доходів в іншій країні для зменшення податкових зобов'язань з ПДФО. В результаті такого заліку особа може бути фактично звільнена від сплати ПДФО, якщо сума іноземного податку буде перевищувати суму податку в Україні.

Варто звернути увагу, що такий взаємозалік з ПДФО можливий, якщо між країнами укладено договір про уникнення подвійного оподаткування. Наприклад, у Польщі ставка податку на доходи фізичних осіб складає 19%, тому сплачені там суми перекривають ставку ПДФО у розмірі 18%, встановлену в Україні.

Проте, багато українців, працюючи на роботі за кордоном, все ж таки сподіваються, що податкова не дізнається про їхні іноземні доходи. Однак, фіскальна служба володіє інструментами, які дозволяють дізнатися про такий дохід громадян: вона отримує інформацію про наявність доходів від українських банків (коли офіційно безробітна людина відкриває депозит на значну суму, або коли іноземний роботодавець перераховує винагороду на рахунок українського банку).

Варто зазначити, що за неподання або несвоєчасне подання податкової декларації про доходи та майновий стан буде нараховуватися штраф у розмірі 170 грн., а також передбачатиметься адміністративна відповідальність. А в разі виявлення податковим органом недоплати податку на доходи фізичних осіб, громадянин має сплатити крім суми податку ще й штраф у розмірі 25% від суми недоплати [5].

Згідно з даними Міжнародної організації з міграції в Україні, понад 70% міжнародних переказів родичі трудових мігрантів витрачають на поточні побутові потреби, 26% — на придбання товарів тривалого вжитку, і лише 3% — на відкриття власного бізнесу [6]. Відповідно, основною метою ухилень від податків заробітчан є бажання заощадити більші кошти для своєї сім'ї, задовольнивши основні потреби (в їжі, одязі, навчанні тощо).

Таким чином, аналізуючи складну економічну ситуацію, що склалася в Україні, необхідно негайно реалізувати реформи щодо формування гнучкого ринку праці та створити такі умови, які б мотивували людей повернутися в Україну. В свою чергу, належна оплата праці та гнучка податкова політика сприятиме розвитку бізнесу в країні, створить додаткові робочі місця та зменшить рівень безробіття в країні.

Список використаних джерел

1. Доходи заробітчан. Які податки сплачувати і за що можуть оштрафувати [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.appu.org.ua/news/-.--00107/
2. Трудові мігранти за 2017 рік переказали в Україну вп'ятеро більше грошей, ніж інвестори [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://censor.net.ua
3. Доходи заробітчан. Які податки сплачувати і за що можуть оштрафувати [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://minfin.com.ua/ua/2018/06/01/33779173/
4. Які податки повинні платити українці, які працюють за кордоном [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://news.finance.ua/ua/news/-/414617/yaki-podatky-povynni-platyty-ukrayintsi-yaki-pratsyuyut-za-kordonom
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
6. Як оподатковуються доходи заробітчан [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onenews/121022

Контроль, аудит і аналіз: види та багатоцільовий характер в процесі суспільних трансформацій

Dolghi C.
Doctor of Economics, Associate Professor,
Moldova State University,
Chisinau, Moldova

THE IMPACT OF THE QUALITY CONTROL SYSTEM ON THE ACCURACY OF INFORMATION PRESENTED IN THE FINANCIAL STATEMENTS

Financial information according to user requirements must be relevant, prompt and reliable to meet their needs.

The legislation in force and the regulations accepted by the Republic of Moldova as well as the stakeholders often require the external audit of the financial statements or some of their elements to entrust the users that that information is reliable.

In order for an external audit to meet its objective, the users of the audited financial statements must be confident that the auditor has performed a „quality audit".

The quality of the audit is a complex subject and there cannot be attributed a related definition or analysis that would have enjoyed universal recognition.

The term „audit quality" is frequently used in stakeholder debates, normalizers, as well as in research and policymaking.

For this reason, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) has developed an Audit Quality Framework that describes the factors regarding the initial results, the actual process and the results obtained that contribute to audit quality at the engagement, audit firm, and national level for audits of financial statements.

International Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services Regulations include:

- International Standard on Quality Control (ISQC).
- International Standards on Auditing (ISA).
- International Auditing Practice Note (IAPN).
- International Standards on Review Engagements (ISRE).
- International Standards on Assurance Engagements (ISAE).
- International Standards on Related Services (ISRS).
- Framework for Audit Quality.
- International Framework for Insurance Engagements.

The Audit Quality Framework can be helpful, also the International Accounting Education Standards Board (IAESB) in examining improvements to their normative norms, including [2, page 2]:

- will facilitate closer dialogue and working relations between IAASB and key stakeholders as well as among these key stakeholders themselves;
- will stimulate academic research on this topic;
- will help students in audit to understand better the basics of the profession they aspire to join.

The purpose of the auditor's profession is to carry out the activity in accordance with the highest standards of professionalism, attaining the highest level of performance of the services rendered and respecting the requirements of public interests [3, page 846].

The company needs authentic information and adequate information systems, and in this context, the above-mentioned goals impose *four basic needs of service users, namely: authenticity; professionalism; quality; trust*.

All this implies that users need to be confident about the existence of a framework for professional conduct and regulation of the services provided by the auditor.

Ensuring a high quality standard in an audit company involves assuming and completing a sequence of detailed measures that require monitoring and continuous improvement.

Compliance with quality standards requires not only compliance with international standards but also the implementation of own quality standards by the audit firm.

According to the Law on the Audit Activity of the Republic of Moldova [1, Article 10], audit companies, individual business auditors are required to develop and comply with the policy and procedures for the quality control of audit work in accordance with the requirements of audit standards and the Code of Ethics.

The quality control procedures for audit work performed by audit companies, auditors - individual entrepreneurs are documented in accordance with the criteria set out in audit standards and in the Code of Ethics, and include:

- the responsibility of the management of the audit company, of the auditor - individual entrepreneur on the quality of the audit work;
- relevant ethical requirements, including the independence;
- accepting and continuing customer relationships and specific engagements;
- human resources, including assignment of engagement teams;
- engagement accomplishment including: consultation, review of engagement quality control, opinion differences and engagement documentation;
- monitoring, including: monitoring of quality control policies and procedures, assessment, communication and correction of identified deficiencies, complaints and appeals.

Audit companies and individual entrepreneurs according to ISQC 1 requirements are required to establish and maintain a quality control system that includes policies and procedures addressing each of the elements presented [3, page 135].

The quality control system consists of policies designed to achieve the company's goals related to the reasonable assurance, that its firm and its staff comply with professional standards in accordance with applicable legal and regulatory requirements; and that the reports issued by the firm or its engagement partners are appropriate in the given circumstances and from procedures necessary to implement and monitor compliance with these policies.

The audit firm's obligations are to supervise the quality control of the performance of audit work at all levels in order to obtain reasonable assurance that the works performed comply with the respective quality standards.

In the author's view, of particular importance in promoting quality-based internal culture is also the need for management to recognize that the firm's business strategy is subject to the requirement of quality assurance so that the firm respects quality in all engagements it performs.

Under the legal framework, the promotion of such an internal culture can be achieved through:

- establishing firm policies and procedures regarding performance assessment, compensation and promotion of staff (including incentive systems) able to demonstrate the firm's engagement in verifying the quality of the engagement;
- the firm designates its management responsibilities so that commercial considerations could not affect the quality of the work done; and
- the firm allocates sufficient resources to develop, document and support quality control policies and procedures.

As a result of the researches carried out, it is established that, in the current context of economic development, the phenomena that have taken place at national and world level bring back into question the quality and credibility of the information presented by the entities in the financial statements.

Investors and regulatory bodies are interested in detailing the information presented in the financial statements of the economic entity. Therefore, before entering them in the financial statements, entities are required to review the information presented for determining their relevance and the fact that they do not mislead the users.

The review of the information presented is carried out within the audit of the financial statements by the auditors, who defends the public interest through accurate information to users.

Auditors have the responsibility to ensure the quality of financial information, as well as to comply with the provisions imposed by the applicable regulatory framework.

The quality of the audit can only be maintained by establishing and maintaining an effective quality control system consisting of policies to achieve the firm's objectives related to the reasonable assurance of the quality of the audit work that requires continuous monitoring and improvement.

Bibliography

1. Law on Audit Activity No.61 of March 16, 2007. In: the Official Monitor of the Republic of Moldova no.117-126 of 10 August 2007.
2. Framework for Audit Quality. http://mf.gov.md. Order of the Ministry of Finance of the Republic of Moldova no. 113. In the Official Monitor of the RM no. 265-276, art Nr: 1301 of 05.08.2016.http: //lex.justice.md/index.php? Action = view & view = doc & lang = 1 & id = 366293.
3. Manual of International Standards on Auditing and Quality Control. Ethical code of professional accountants. In: Official Monitor of the Republic of Moldova, special edition of 24 August 2012.

Боса М.В.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНАХ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Незважаючи на значні успіхи в організації обліку та контролю в органах місцевого самоврядування за останні роки, є ряд теоретичних, методологічних і організаційних проблем, що вимагають вирішення. Вони в основному пов’язані з умовами ринкової економіки. Зростає роль бухгалтерського обліку та контролю як важливого засобу отримання повної і достовірної інформації про майно установи, своєчасного доведення цих даних до внутрішніх та зовнішніх користувачів. Отже, проблеми обліку і контролю за бюджетними ресурсами залишаються досить складними і вимагають прискорення їх вирішення.

Бухгалтерський облік є складовою ланкою діяльності будь-якої установи, 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 та Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність".

Чинне законодавство дозволяє створити в органах місцевого самоврядування відділи, 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 коштів на виконання кошторису, 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 [1].

Організація контролю в органах місцевого самоврядування включає в себе: інвентаризацію, санкціонування господарських операцій; розподіл прав і обов'язків; обмеження доступу до активів і контроль за документуванням господарських операцій і інших процедур, які здійснюється як правило бухгалтером.

1.Проведення інвентаризації в бюджетні установі є обов'язковим перед складанням річної звітності, також проведення інвентаризації є обов'язковим при зміні матеріально відповідальної особи, при пожежі, після стихійного лиха, при ліквідації установи та при встановлені фактів крадіжки, за приписом слідчих органів.

У сільських радах щорічно створюється інвентаризаційна комісія. Інвентаризацію оформляється інвентаризаційним описом, в якому вказується найменування цінностей та їхня кількість за номенклатурою і в одиницях виміру, прийнятих в обліку.

2.Санкціонуваня – дозвіл на здійснення господарської операції, що є обов'язковим реквізитом первинних документів. Санкція реалізується через підпис керівника. Відсутність санкцій або проведення попереднім числом можна кваліфікувати як порушення або зловживання.

3.Розподіл прав і обов'язків. Такі правила враховуються підчас розподілу прав і обов'язків і сільській раді: розподіл відповідальності між різними особами за виконання господарської операції, її документування й зберігання активів, що надійшли від операції. Наприклад: при безоплатному оприбуткуванні основних засобів акт оприбуткування оформляє комісія. На підставі акту бухгалтер робить запис в інвентарну картку й у бухгалтерські документи, а матеріально-відповідальна особа приймає основний засіб в експлуатацію.

Розподіл обов'язків під час ведення облікових регістрів і складання звітності. Право працівників на підпис документів визначається головою сільради й оформляється розпорядженням.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлений термін для відображення в обліку, за вірогідність даних, які наведені в документах, несуть особи, які склали й підписали ці документи.

Для кожного працівника затверджена посадова інструкція, в якій зазначається обов'язки, права й відповідальність працівника.

Переважно внутрішній контроль здійснюється керівником і головним бухгалтером постійно і спрямований на зберігання і раціональне використання матеріальних і фінансових ресурсів.

Список використаних джерел

1. Бенько І.Д. Особливості організації обліку в органах місцевого самоврядування / І.Д.Бенько // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 29. – Ч 2. – Херсон: ХДУ. – 2018. – С.146-149.
2. Бенько І.Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ / І.Д.Бенько // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Вип. 9. – Тернопіль: Тернопільський інститут АПВ НААН. – 2012. – С.272-277.
3. 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.
4. Сисюк С.В. Бухгалтерська служба органів місцевого самоврядування: вимоги, особливості створення та функціонування / С.В.Сисюк, І.Д.Бенько // Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 36. – Черкаси: ЧДТУ. – 2014. – С.91-97.
5. 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.

Бродовська І.
магістрант
Шухманн В.
студент КЕПІТ,
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

СТРАТЕГІЧНИЙ АНАЛІЗ – ІНСТРУМЕНТ ФОРМУВАННЯ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Проблемам економічного аналізу в цілому та розробці теорії та методики стратегічного аналізу, зокрема, присвячені праці таких відомих вчених та економістів як Д. Аакер, І. Ансофф, М.І. Ковальчук, Н.В. Козлов, С.Л. Кузнєцова, Є.В. Мних, А.П. Наливайко, М. Портер, К.І. Редченко, Д. Стоунхаус, А.Дж. Стрікленд, А.А. Томпсон, К. Фляйшер, Б. Хьюстон, О.Д. Шарапов, А.Д. Шеремет, З.Є. Шершньова, Т.В. Шишкова, С.І. Шкарабан та інших. Дослідження показали, що під стратегічним менеджментом розуміється інтегрований аналітичний підхід, котрий об’єднує елементи планування, прогнозування, реалізації і контролю функціонування бізнес-стратегії, а також обумовлює розуміння довгострокових цілей і завдань підприємства, враховує не тільки внутрішню діяльність і ресурси підприємства, а й зовнішні аспекти її функціонування – конкурентів, постачальників, клієнтів, макроекономічні умови, політику, нормативно-правову базу та її зміни, тощо. Необхідність враховувати фактори зовнішнього середовища і є однією з основних відмінностей стратегічного аналізу від інших більш традиційних видів аналізу.

На сьогоднішній день розробці теоретичних, методичних засад стратегічного аналізу, як самостійного напрямку дослідження приділяється недостатньо уваги, не має єдиної точки зору на предмет стратегічного аналізу, не до кінця визначено його місце та роль в системі

стратегічного управління. В такій ситуації необхідне більш глибше наукове осмислення економічної сутності стратегічного аналізу, дефініція та систематизація наявних теоретичних розробок, розгляд його теоретичних та методичних особливостей.

Аналіз вітчизняної та перекладеної іноземної літератури показав, що існує декілька наукових підходів щодо змісту стратегічного аналізу (табл. 1).

Таблиця 1

Розбіжності в підходах визначення стратегічного аналізу [2]

Автори / Стратегічного аналізу	В. Маркова і С. Кузнєцова	Д. Аакер	Д. Кемпбел, Д. Стоунхаус, Б. Хьюстон	З. Шершньова	В. Винокуров	К. Радченко	Т. Головко і С. Сагова	Є. Уткін	М. Володькіна	В. Немцов і Л. Довгань	Є. Мних	М. Круглов і Н. Круглова
Окремий елемент системи управління	+	+	+	–	+	–	+	–	–	–	–	–
SWOT-аналіз	+	+	+	+	+	–	–	–	–	–	–	+
Аналіз середовища	–	–	–	+		+	+	+	–	–	+	+
Дослідження майбутніх подій	–	–	–	–	–	–	–	–	+	+	+	–
Перспективна спрямованість аналізу	–	–	–	–	–	–	–	–	+	+	+	+

Незважаючи на різність підходів до визначення сутності поняття, на нашу думку, їх всіх можна об’єднати і сформувати наступні загальні риси стратегічного аналізу [2]:

1) незамінний елемент кожного з етапів стратегічного управління. Нестабільність зовнішнього середовища та зміни у внутрішньому зумовлюють необхідність постійного моніторингу, а у разі необхідності потребують перегляду місії компанії, цілей діяльності, стратегічних планів і механізмів їх здійснення. Стратегічний аналіз як функція стратегічного менеджменту є безперервним процесом – оцінка діяльності та її коригування є одночасно закінченням і початком процесу стратегічного аналізу;

2) аналітичний апарат дослідження впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища на підприємство;

3) дослідження майбутніх подій та перспективна спрямованість аналізу;

4) комплексність аналітичних досліджень. Характерною відмінністю стратегічного аналізу від інших видів аналізу є не відірване вивчення окремих господарських операцій, а комплексне дослідження всієї діяльності підприємства;

5) здійснення аналітичних досліджень до початку господарських процесів, а не після них як у ретроспективному аналізі. В цьому плані стратегічний аналіз поєднує елементи прогнозування, планування та менеджменту. При аналітичному обґрунтуванні оптимальних шляхів досягнення стратегічних цілей необхідно враховувати минулий досвід, тенденції розвитку економічних процесів, що склалися в ретроспективі, тому, на нашу думку, прогнозування слід розглядати лише як елемент методу стратегічного аналізу.

У зв’язку з чим пропонуємо визначати стратегічний аналіз як систему комплексного дослідження економічних явищ і процесів у їх взаємозв’язку та взаємозалежності із факторами зовнішнього та внутрішнього середовища, що впливають на діяльність

господарюючого суб'єкта в минулому, теперішньому та майбутньому періодах, котра забезпечує формування ефективної стратегічної поведінки для досягнення намічених цілей.

Такий підхід має ряд переваг:

1) розглядає підприємство як цілісну систему, що дозволяє досліджувати концептуальні напрямки його функціонування та розвитку у поєднанні зі складовими зовнішнього середовища;

2) передбачає можливість виникнення різних ситуацій, а тому, вся організація всередині підприємства є реакцією на зовнішнє середовище;

3) актуалізує як задачу раціонального використання та нарощування ресурсного потенціалу, так і завдання забезпечення гнучкості та адаптивності до постійних змін зовнішнього середовища;

4) враховує теоретичні та методологічні особливості досліджуваного виду аналізу;

5) визначає актуальність та ефективність (результативність) аналітичних досліджень у стратегічному та тактичному управлінні.

В ході дослідження з'ясовано, що аналітична система підприємства функціонує в трьох режимах: стратегічного, ретроспективного та оперативного аналізу. Ретроспективний та оперативний аналізи складають традиційну систему економічного аналізу, основними перевагами якої, на нашу думку, є: по-перше, процес аналізу та планування дозволяє прогнозувати фінансові результати на період запропонованої бізнес-стратегії; по-друге, при реалізації бізнес-стратегії існуючий процес контролю дає можливість порівняти фактичні і планові результати [3]. Переваги традиційної системи аналізу беззаперечні проте вона не забезпечує необхідної аналітичної підтримки підприємству при розробці та реалізації стратегії. Тому модель традиційного економічного аналізу необхідно збагатити інструментами стратегічного аналізу, що дасть можливість проводити аналітичні дослідження в стратегічному та поточному управління за такими напрямками:

1) маркетинговий аналіз за дослідженням економічного середовища і характеру його зміни;

2) аналіз стратегії господарюючого суб'єкта, дослідження тенденцій і закономірностей зміни явищ і процесів, причин об'єктивного і суб'єктивного характеру, що їх зумовлюють;

3) аналіз і оцінка еластичності змін економічних показників в обґрунтуванні стратегії і тактики бізнесу;

4) визначення і оцінка ризику підприємництва.

Отже, до основних компетенцій стратегічного аналізу як інструменту оцінки ефективності та результативності бізнес-процесів можна віднести:

- виявлення цілей та місії організації;
- аналіз середовища організації (оцінка потенціалу, аналіз перспектив росту, аналіз ринку та стану конкуренції, стратегічна сегментація, оцінка стратегічної позиції та шляхів диверсифікації);
- формування та оцінка варіантів стратегії. Вибір стратегії, розробка політики та стратегічних планів організації.

Ознайомлення та критичний аналіз багатьох літературних джерел дали підстави представити стратегічний аналіз як низку потужних аналітичних інструментів, за допомогою який можна передбачити майбутнє будь-якого бізнесу настільки точно, щоб безпомилково вибрати правильний стратегічний напрям для нього.

Список використаних джерел

1. Алексич К. О. Стратегічний конкурентний аналіз як інструмент формування конкурентних переваг у системі забезпечення конкурентоспроможності підприємства / К. О. Алексич //

Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2016. - Вип. 10(1). - С. 10-17.
2. Бурденюк Т. Г. Стратегічний аналіз критеріїв конкурентоспроможності підприємств / Т. Г. Бурденюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2014. - Вип. 1. - С. 39-49.
3. Панасюк, В. М. Інформаційна система управління соціальною інфраструктурою регіону [Текст] / В. М. Панасюк // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.] / редкол. : О. В. Адамик, В. А. Дерій, З. В. Задорожний [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2018. - С.327-330.
4. Пуцентейло П. Р. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством / П. Р. Пуцентейло, О. О. Гуменюк // Інноваційна економіка. - 2016. - № 3-4. - С. 196-205.
5. Шурпенкова Р. К. Стратегічний аналіз як складова процесу управління підприємством / Р. К. Шурпенкова // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. - 2015. - Вип. 2. - С. 96-99.

Васильєва В. Г.
кандидат економічних наук, доцент,
Говоруха В. В.
магістрант
Університет митної справи та фінансів
м. Дніпро, Україна

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

У зв’язку з випадками вчинення навмисних або випадкових помилок з боку керівництва у фінансовій звітності, які призводять до некоректного відображення показників, що показують результати діяльності підприємства у фінансовій звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів, постала необхідність у приділенні особливої уваги проблемам здійснення якісного аудиту фінансової звітності вітчизняного підприємства.

Звітність формується із дотриманням наступних характеристик згідно з вимогами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1]:

- зрозумілість (інформація, яка надається у фінансових звітах повинна бути розрахована на однозначне тлумачення її користувачам за умови, що вони мають цікавість у сприйнятті цієї інформації);
- доречність (фінансова звітність має мітити у собі лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу оцінити події, які відбулися у минулому, відбуваються зараз та майбутні події);
- достовірність (фінансова звітність має бути достовірною, не містити помилок та перекручень, що можуть вплинути на прийняття рішень);
- зіставність (звітність має забезпечити можливість порівнювати звіти за різні періоди та різних підприємств).

Як зазначає у своїй статті В. А. Рубейкін, достовірність усіх даних, що відображені в обліку, є необхідною умовою достовірності облікової та звітної інформації як про майновий стан підприємства, так і про результати його діяльності [4].

Верхова Рада ухвалила закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», проводяться норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність з законодавством Європейського Союзу. Даний проект набрав чинності з 1 січня 2018 року та було введено в дію з 1 жовтня 2018 року [2].

Закон має істотний вплив на обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, за якими здійснюватиме нагляд новостворений регулюючий орган. Закон містить посилені вимоги щодо звіту аудитора підприємств, які становлять суспільний інтерес.

Вимоги покликані розширити розуміння зацікавленими сторонами аудиту. Закон також пояснює, яким чином необхідно реагувати на виявлені значні ризики. Крім того, він вимагає від аудиторів підприємств, що становлять суспільний інтерес, готувати додатковий письмовий звіт для аудиторського комітету.

Метою нового законодавства та змін стосовно підприємств, що становлять суспільний інтерес, та їх аудиторів є підвищення якості аудиторських послуг і зміцнення корпоративного управління для всіх зацікавлених сторін. Посилення вимог до звітування та зміцнення нагляду за аудиторською діяльністю, вдосконалення взаємодії з регулюючими органами сприятиме більшій прозорості процесу аудиту та упорядкуванню ринку аудиторських послуг в Україні. Крім того, структурований аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, може виявити більш широкі системні проблеми.

Основними методами та методичними прийомами аудиту фінансової звітності є:

- фізична перевірка;
- документальна перевірка;
- підтвердження; спостереження;
- опитування;
- аналітичні процедури;
- узагальнення.

До прийомів аудиту також відносять:

- підрахунок;
- експертизу;
- фактичний контроль;
- документальний контроль [3, 170-176].

Аудиторський звіт дозволяє встановити достовірність стану бухгалтерського обліку і звітності, слід зазначити, що він не може бути гарантією майбутньої життєдіяльності суб'єкта господарювання.

Під час висловлення думки про достовірність фінансової звітності аудитор повинен бути достатньо впевненим, що вона не містить істотних викривлень і помилок.

У разі, якщо аудитор виявить можливі факти фальсифікації фінансової звітності та помилки у ній, то він повинен дослідити потенційний вплив на неї і здійснити додаткові процедури контролю.

До випадків, які можуть підвищити ступінь шахрайства та фальсифікації облікових і звітних даних, можна зарахувати такі:

- наявність нетипових господарських операцій для підприємства, що перевіряється (особливо, якщо вони виникають по закінченні звітного періоду);
- застосування "складних" операцій чи методів бухгалтерського обліку;
- наявність операцій із пов'язаними сторонами; неадекватні облікові записи;
- закупівля чи продаж товарно-матеріальних цінностей за цінами, які істотно відрізняються від ринкових [4].

Разом з тим, слід підкреслити, що аудитор відповідає за якість перевірки фінансової звітності та висловлює свою думку про неї, але відповідальність за підготовку і надання

фінансової звітності несе керівництво підприємства. Аудит фінансової звітності не звільняє курівництво підприємства від відповідальності за недостовірну інформацію у ній.

Таким чином, важливе значення для прийняття будь-якими користувачами обґрунтованих ефективних управлінських рішень, що мають прийматись на підставі достовірно наданої обліково-аналітичної інформації має підтвердження аудитором достовірної фінансової звітності вітчизняного підприємства.

Список використаних джерел

1. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Проект Закону України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19
3. Візіренко С.В. Методичні аспекти аудиту фінансової звітності підприємства / С.В. Візіренко, С.С. Макаріхін // Сталий розвиток економіки. - 2015. - № 4. - С. 170-176.
4. Рубейкін В. А. , Організація та методика аудиту фінансової звітності [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4924#.

Гураль Х.І.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ У ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ

Аналіз наукових досліджень і публікацій свідчить, що вивчення проблем управління установами освіти ґрунтується на теоретичних засадах, які розробили вітчизняні вчені, однак проблеми організації бухгалтерського обліку в державного сектору економіки залишаються не вирішеними.

Серед основних проблем у сфері освіти необхідно відзначити:

− недостатня відповідність освітніх послуг вимогам суспільства, запитам особистості, потребам ринку праці;

− обмеженість доступу до якісної освіти окремих категорій населення (сільські діти, особи з особливими освітніми потребами, обдарована учнівська молодь);

− відсутність цілісної системи виховання, фізичного, морального і духовного розвитку і соціалізації дітей та молоді;

− падіння суспільної моралі, що призвело до бездуховності, низької культури поведінки частини учнівської та студентської молоді;

− недосконаліть змісту освіти: державних стандартів освіти, навчальних планів, програм;

− низький рівень забезпечення навчальних закладів якісними підручниками; недостатня зорієнтованість структури і змісту професійно-технічної, вищої та післядипломної освіти на потреби ринку праці та сучасні економічні виклики;

− недосконаліть системи працевлаштування випускників ВНЗ, їх професійного супроводу, виплати грошової допомоги фахівцям педагогічної галузі;

− недосконаліть системи національного моніторингу та оцінювання якості освіти;

− недостатній рівень соціально-правового захисту учасників навчально-виховного процесу, відсутність цілісної системи соціально-економічних стимулів у педагогічних і науково-педагогічних працівників;

− низький рівень фінансово-економічного, матеріально-технічного, навчально-методичного та інформаційного забезпечення навчальних закладів;

− слабка мотивація суспільства та бізнесу до інвестування в освіту;

− наявність у системі освіти неефективного використання фінансових і матеріальних ресурсів;

− неефективність управління системою та закладами освіти, недостатні розвиток самоврядування навчальних закладів, залучення до управління громадських інституцій, роботодавців та інших користувачів освітніх послуг;

− відсутність систем мотивацій, стимулювання інноваційної діяльності у системі освіти та нівелювання ризиків негативних наслідків зазначеної діяльності [5].

Наявні проблеми фінансового забезпечення освіти можна поділити на три групи:

1) оптимізація розподілу загальних суспільних (державних і приватних) видатків на освіту між освітніми рівнями;

2) запровадження нових механізмів фінансового забезпечення, що стимулюють освітню якість;

3) забезпечення цільового та результативного використання коштів, виділених на освіту.

Крім того, важливу роль у забезпеченні ефективності відіграє фінансовий механізм системи освітніх закладів України, який є сукупністю форм і методів створення та використання фінансових ресурсів для забезпечення їх діяльності. Саме за допомогою фінансового механізму відповідно до основних положень фінансової політики здійснюється розподіл і перерозподіл ВВП. А відтак, визначається загальний обсяг фінансових ресурсів, який спрямовується на фінансове забезпечення закладів освіти України [3].

Комп'ютеризація ведення обліку дозволяє спростити обліковий процес, підвищити оперативність отримання облікових даних в різних аналітичних розрізах, а отже використовувати облікову інформацію з метою налагодження суворого контролю за витрачанням бюджетних ресурсів з метою їх цільового та економного використання [4].

Методом внутрішнього контролю в закладах освіти виступає інвентаризація, адже саме таким способом можна отримати інформацію про фактичний стан результатів роботи структурних підрозділів установи, тобто про стан тих активів, які куплені за рахунок державних коштів. Встановлюється фактична її наявність, а також чи використовується вони згідно цільового призначення.

В систему внутрішнього контролю окрім прийому фактичного контролю – інвентаризації, входить також і документальний контроль. Він полягає у тому, що згідно встановлених термінів до бухгалтерії для перевірки повинні надходити від матеріально відповідальних осіб як первинні документи, так і їх звіти про надходження і використання активів.

Вдосконалення обліку і контролю, на наш погляд, необхідно провести у наступних напрямках:

−виходячи з вимог ринкової економіки, вдосконалити методологію бухгалтерського обліку фінансових та нефінансових активів з врахуванням національних та міжнародних стандартів у державному секторі економіки;

−бухгалтерський облік повинен забезпечити контроль за ефективним і раціональним використання фінансових та нефінансових активів;

−більш широке застосування інформаційних технологій щодо обліку активів.

Список використаних джерел
1. 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.
2. 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.
3. Бенько І.Д.Організація обліку фінансово забезпечення закладів освіти / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. − Вип.11. Ч.4. – Херсон: ХДУ. – 2015. – С.147-150.
4. Бенько І.Д. Методика обліку освітніх послуг у вищих навчальних закладах / І.Д.Бенько // Матеріали ІІІ міжнародної науково-практичної конференції. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. 10-11 жовтня 2014 р. – Тернопіль: ТАЙП, 2014. – С.140-142.
5. Бенько І.Д. Проблемні аспекти організації обліку в установах освіти / І.Д.Бенько // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. − Вип. 24. – Херсон: ХДУ. – 2017. – С.114-117.

Дацюк А.С.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ НЕФІНАНСОВИХ АКТИВІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

Незважаючи на значні успіхи в організації обліку, що спостерігається в останні роки, є ряд теоретичних, методологічних та організаційних проблем, що вимагають на наш погляд термінового вирішення:

– у процесі економічної реформи відбувається переформування джерел фінансування установ державного сектору – із загальнодержавного у місцеве;

– галузева специфіка вимагає специфічного підходу до обліку їх діяльності.

Нефінансові активи – це комбінований об'єкт бухгалтерського обліку, який містить інформацію про наявні необоротні і оборотні активи установи. Нефінансові активи можна класифікувати для цілей бухгалтерського обліку за допомогою основних елементів бухгалтерського обліку: за планом рахунків для державного сектору та за допомогою структури балансу, сформованого на підставі даних цих рахунків.

Враховуючи те, що поняття ,,нефінансові активи" є новим у бухгалтерській і науковій термінології, а на практиці − нефінансові активи є основними активами бюджетних установ, у звітності їхня частка досить вагома, тому: нефінансові активи – як об'єкт бухгалтерського обліку потребують уваги і подальших досліджень науковців з позицій уточнення сутності, критеріїв визнання і достовірності оцінки на різних стадіях обліку об'єкту.

До нефінансових активів віднесені основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція, інші нефінансові активи.

Дослідження ефективності системи управління нефінансовими активами в установах державного сектору економіки має суттєві недоліки.

По-перше, за сучасного порядку виділення фінансових ресурсів послаблюється зв'язок між результатами функціонування установ і грошовими надходженнями, оскільки, фінансується не обсяг робіт, зростання якості послуг чи продукції, а час присутності працівників на роботі.

По-друге, якість роботи враховується опосередковано – виходячи з рівня освіти, трудового стажу працівника, що призводить до зрівнялівки та знижує стимули до ефективності діяльності. У працівників немає зацікавленості збільшувати обсяг чи якість робіт і послуг, оскільки це не впливає на величину їх грошових надходжень.

Крім того, в умовах нестабільної соціально-економічної ситуації в країні доречно виділити і зовнішні фактори, що впливають на оцінку ефективності системи управління нефінансовими активами в установах державного сектору економіки такі як політичні, економічні, соціальні.

З метою реформування та вдосконалення правового забезпечення обліку суб'єктів державного сектору необхідно звернути увагу та врахувати такі недоліки:

– розробити програми підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації керівників фінансово-бухгалтерських служб у держаному секторі;

– організувати дієвий контроль за дотриманням вимог законодавчих і нормативних актів.

З метою покращення методики обліку та контролю вважаємо за необхідне здійснювати повну автоматизацію обліку руху нефінансових активів з метою підвищення рівня професійності відповідальних облікових працівників забезпечити їх відповідне навчання.

Реалізація цих завдань дасть змогу продовжити реформування та перехід до єдиної методично-правової бази обліку в державному секторі.

Модернізація бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема щодо обліку активів, сприяє наближенню вітчизняної облікової практики до міжнародних стандартів, а отже дозволяє створити адекватне інформаційне забезпечення управління державними фінансами.

Переваги модернізації бухгалтерського обліку у державному секторі дозволять:

− забезпечити прозорість облікових процесів, достовірність бухгалтерської звітності та отримання інформації про операції з нефінансовими активами, які здійснюються у державному секторі;

− встановити уніфіковані вимоги до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктами державного сектора з використанням баз даних та інформаційних систем;

− підвищити відповідальність керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектора;

− підвищити рівень прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел

1. 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.
2. Бенько І.Д. Аналіз запасів медичних установ / І.Д.Бенько, С.В. Сисюк // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський наук.-виробничий журнал. – Вип. 1. – Хмельницький: Інститут економіки, технологій і підприємництва. – 2013. – С.267-270.
3. Бенько І.Д. Проблемні аспекти організації обліку в установах освіти / І.Д.Бенько // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. − Вип. 24. – Херсон: ХДУ. – 2017. – С.114-117.

4. Бенько І.Д. Особливості організації обліку в органах місцевого самоврядування / І.Д.Бенько // Науковий вісник Херсонського державного ун-ту. Серія: Економічні науки. – Вип. 29. – Ч 2. – Херсон: ХДУ. – 2018. – С.146-149.
5. Бенько І.Д. Методика обліку фінансово-господарської діяльності закладів охорони здоров'я / І.Д.Бенько // Науково-практичний журнал. Причорноморські економічні студії. Вип. 27. – Ч 2. – Одеса. – ПНДІЕІ. – 2018. – С.121-125.

Дякович Л.
аспірант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОБЛІК І АУДИТ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ ПІДПРИЄМСТВ

В сучасних соціально-економічних умовах рівень оплати праці на підприємствах зростає значно повільніше, ніж відбуваються природні інфляційні процеси, існують невирішені проблеми "тіньової зайнятості" та "заробітної плати в конвертах" тому аудит розрахунків з оплати праці є однією із найважливіших та складною ділянкою аудиторської роботи.

Основними проблемними питаннями, як зазначає Миронова Ю.Ю., які виникають у процесі організації обліку та оплати праці працівників підприємства є наступні:

- здійснення контролю за використанням робочого часу та забезпечення зростання продуктивності праці;
- правильне та вчасне нарахування заробітної плати і відрахувань органам соц. страхування та перенесення витрат на заробітну плату і собівартість продукції;
- своєчасність розрахунків із працівниками та перерахування відрахувань до органів соціального страхування;
- організація обліку та контролю за використанням фонду оплати праці на підприємстві;
- наявність ефективних мотиваційних програм для працівників [1; 122].

При проведенні аудиту розрахунків підприємства із працівниками, за словами Л.В. Синяєвої, найчастіше виявляються такі порушення:

1) відсутній колективний договір — неврегульовані соціально-трудові відносини;
2) відсутність табелів робочого часу (ускладнення обліку відпрацьованого часу та оплати праці);
3) включення до відомостей підставних осіб (приховування прибутку з метою ухиляння від сплати податків, завищення матеріальних витрат);
4) завищення загальної суми фонду оплати праці (невідповідність первинної документації та розрахункових документів);
5) неповне нарахування та утримання авансів;
6) неправильне визначення обсягів виконаних робіт;
7) неправильний розрахунок податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску;
8) неправильне застосування тарифних ставок [2, 17].

Для того, щоб удосконалити системи обліку та аудиту показників виплати працівникам підприємства необхідно кардинально змінювати теорію і практику організації оплати праці та контролю за дотриманням усіх вимог щодо оплати праці.

Найперспективнішим напрямком у вирішенні проблем, які виникають перед обліком та аудитом показників розрахунків із працівниками підприємства є використання комп'ютерних програм при їх проведенні. Основною в автоматизованій системі має стати функція

перевірки, яка має організовуватися за двом напрямками: по-перше, впровадження уніфікованої системи обліку та перевірки, яка носитиме комплексний характер. Недолік такого напрямку значна ресурсомісткість. Другий напрямок передбачає створення експертної системи для формування бази та правил, перевірка відбуватиметься з урахуванням ключових параметрів.

Автоматизований аудит розрахунків з оплати праці дозволить перевіряти: законність системи оплати праці; правильність ведення документів, які є підставою для виплати заробітної плати; перевірка оподаткування та відрахувань; аудит нарахування заробітної плати; аудит особового складу підприємства; відповідність між первинною та розрахунковою документацією.

Сучасні ІТ компанії пропонують найпоширеніші програми, які вже можна використовувати на підприємстві для обліку та аудиту показників щодо оплати праці. Це "IT AUDIT: аудитор", "Експресс аудит: ПРОФ" та "АУДИТХР комплекс аудит".

Для вирішення основних проблем при обліку показників оплати праці та при аудиті розрахунків із персоналом підприємства, уникнення неправильного оподаткування, приховування прибутків підприємства через завищення витрат на оплату праці на підприємствах необхідно імплементувати автоматизацію обліку відпрацьованого часу та оплати праці. Це значно скоротить розбіжності між первинною та розрахунковою документацією, покращить системи обліку відпрацьованого часу та обліку відпрацьованих робіт, а також скоротить час і ефективність аудиторської роботи.

Список використаних джерел

1. Миронова Ю.Ю, Панасенко В.А. Проблеми організації обліку розрахунків з оплати праці на підприємстві/ Ю.Ю. Миронова, В.А. Панасенко// Економіка і регіон. - №1(56). - 2016. - с.121-126.
2. Ангеловська О.В., Синяєва Л.В. Аудит розрахунків з оплати праці та типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені при його проведенні/ О.В. Ангеловська, Л.В. Синяєва// Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнічного університету (економічні науки). - №25.- 2014. - с.14-18.
3. Шокат О.А. Аудит розрахунків з оплати праці з використанням компютерних технологій/ О.А. Шокат// International Scientific Journal. - Електронний ресурс. - Режим доступу: http://www.inter-nauka.com/.

Замула І.В.
доктор економічних наук, професор,
Житомирський державний технологічний університет
м. Житомир, Україна
Патарідзе-Вишинська М.В.
ННЦ «Інститут аграрної економіки»
м. Київ, Україна

ОЦІНКА ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ У МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ

Фінансова безпека підприємства забезпечується правильним управлінням його діяльністю, що, у свою чергу, залежить від результатів аналізу діяльності підприємства. Саме завдяки аналізу проводиться дослідження тенденцій розвитку, факторів зміни результатів діяльності, будуються плани та приймаються управлінські рішення, здійснюється контроль їх виконання, виявляються резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюються результати діяльності підприємства, створюється економічна стратегія його розвитку.

Проблема пошуку шляхів досягнення фінансової безпеки підприємств та оптимізація управління її ресурсами продовжує зберігати актуальність. Сучасні умови господарювання в Україні та євроінтеграція зумовили необхідність дослідження міжнародного досвіду оцінки фінансової безпеки підприємств. Особливої актуальності набуває застосування сучасних прикладних програмних засобів, що дозволяють оцінювати фінансовий стан підприємства, здійснювати обробку фінансових результатів в режимі реального часу, а також можуть бути інтегровані із сучасними комп'ютерно-інтегрованими системами у вигляді так званих автоматизованих систем.

Аналізуючи зарубіжний досвід щодо оцінки фінансової безпеки підприємства встановлено, що у зарубіжних країнах фінансова безпека не оцінюється окремо, а аналізується у складі загальної оцінки фінансового стану підприємства. При цьому акцент робиться на здатності підприємства забезпечувати власну платоспроможність, покривати свої зобов'язання та витрати діяльності, створювати новий продукт із вже існуючих ресурсів та отримувати від цього дохід. Це є характерною відмінністю від вітчизняних підприємств, адже більшість підприємств України здійснюють оцінку фінансової безпеки, застосовуючи прийоми аналізу фінансового стану, з метою оцінки фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності. Лише незначна кількість підприємств застосовують оцінку фінансової безпеки для окреслення перспектив розвитку підприємства в майбутньому.

У вітчизняній практиці [1, 2] досить широко застосовуються горизонтальний, вертикальний, факторний, порівняльний та коефіцієнтний аналіз. При цьому оцінка проводиться як за абсолютними, так і за відносними показниками. У зарубіжній же практиці [3] оцінка фінансової безпеки проводиться здебільшого шляхом коефіцієнтного аналізу за окремими напрямами, що дозволяє порівнювати дані різних підприємств, незважаючи на масштаби їх діяльності, визначаючи ефективність та прибутковість їх діяльності.

До переваг зарубіжних методик оцінки фінансової безпеки можна віднести їх конкретність і визначеність у кількісному складі показників та інтерпретації їх результатів, простота у застосуванні, використання спеціальних та загальних комп'ютерних програм.

Проблемними питання оцінки фінансової безпеки у вітчизняній практиці є певна відмінність у переліку показників та методах розрахунку подібних показників; значне коливання нормативних значень показників; незначне застосування прикладного програмного забезпечення для оцінки фінансової безпеки.

Усе це вказує на необхідність вдосконалення організаційно-методичних положень оцінки фінансової безпеки підприємств в Україні. А також свідчить про необхідність залучення зарубіжного досвіду щодо розробки інтегральної методики оцінки фінансової безпеки із застосуванням сучасних комп'ютерних систем. Застосування подібних програм є показником більш високої ділової культури.

На сьогодні вітчизняні підприємства мають можливість здійснювати фінансові розрахунки у межах інтегрованих систем, призначених для ведення управлінського обліку. Також існують пакети прикладних програм для аналізу фінансової інформації. Насамперед це табличні процесори або електронні таблиці, які застосовуються у підприємництві: SuperCalc, VisiCalc, Lotus 1-2-3, Quattro Pro. Для Windows було створено процесор Excel, технологія роботи з яким аналогічна роботі з будь-яким додатком Windows інтерфейсу WIMP.

Також фінансові розрахунки можна здійснювати в межах комп'ютерних інформаційних систем. Але крім того очевидного факту, що комп'ютерні інформаційні системи стоять лише на небагатьох підприємствах, є ряд додаткових факторів, що обмежують їх використання для оцінки фінансової безпеки, основним з яких є неможливість використання комп'ютерних інформаційних систем зовнішніми аналітиками, адже налаштування таких систем здійснюється для внутрішніх користувачів.

Найбільш поширеними на ринку програмами, які розраховують набори фінансових показників на основі даних фінансової звітності і надають засоби для оцінки фінансової безпеки підприємства зокрема зовнішніми користувачами, є: «Финансовый аналитик» (ІНЕК), «Audit Expert» (Про-Інвест Консалтинг), «ФинЭкАнализ» (ЮАК), «Альт-Финансы» (Альт), «АБФИ-предприятие» (Вестона), «Флагман» (ІНФОСОФТ), «Галактика» (Галактика) та інші. До відомих світових комплексних автоматизованих систем управління діяльністю підприємств належать такі програмні продукти: «BAAN IV» (Infor Global Solutions, Нідерланди), «The FTS Financial Statement Module» (OS Financial Trading System, USA), «R/3» (SAP SE, Німеччина), «FlexPro» (Weisang, Німеччина), SCALA (Швеція), MAN/MANX (Manx Financial Group PLC, Острів Мен) та інші.

Для оцінки переваг і недоліків застосування перерахованих програмних продуктів застосовуються їх основні характеристики (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика програмних засобів для проведення оцінки фінансового стану підприємств

Критерії	*Audit Expert 4 Premium*	*АБФИ - предприятие*	*Финансовый аналитик 1.1*	*ФинЭкАнализ 2017*	*Альт-финансы 3.0*	*Финансовый анализ*
Розробник	Про-Інвест ІТ	Вестона	ІНЕК	ЮАК	Альт	Галактика ERP
Вартість локальної версії, USD*	1365	1100	270	110	1360	1185
Наявність демо-версії	+	+	+	+	+	+
Наявність довідкових матеріалів для роботи з програмою	-	+	+	-	-	+
Автоматичне завантаження данних текстового формату та форматів з інших бухгалтерських систем	+	+	+	+	+	+
Можливість роботи зі звітністю інших країн	+	-	-	+	+	+
Потреба в наявності на комп'ютері Microsoft Office	-	+	-	+	+	-
Представлення результатів у графічному вигляді та у вигляді діаграм	+	+	+	+	-	+
Розрахунок фінансових коефіцієнтів	+	+	+	+	+	+
Проведення горизонтального, вертикального та аналізу трендів	+	+	+	+	+	±
Аналіз ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності, ділової активності	+	+	+	+	+	+
Можливість реалізації власних методик аналізу	+	-	+	-	-	-
Наявність регламентованих методик аналізу	+	±	+	+	-	+
Можливість порівняння значень фінансових показників з нормативами	+	+	+	±	+	+
Можливість порівняння значень фінансових показників з показниками офіційної БЗ підприємств-лідерів	+	-	-	-	-	+

"+" – наявність певної властивості у програми
"-" – відсутність певної властивості у програми
"±" – характеризує випадок, коли про наявність даної властивості можна стверджувати з певною неточністю
* – данні станом на 15.11.2018 р., вартість програмного продукту вказана приблизна та може коливатись залежно від набору компонентів в пакеті послуг, локальної/мережевої версії продукту та відповідно кількості робочих місць.

Отже, найбільш функціональною є програма «Audit Expert» фірми Про-Інвест ІТ, адже крім розрахунку коефіцієнтів і побудови графіків, які роблять майже всі програми, дана програма містить значну кількість моделей для аналізу фінансового стану, з її допомогою можна провести порівняння значень фінансових показників з показниками підприємств-лідерів. Поряд з цим, з огляду на значну вартість даного програмного продукту, придбати його можуть виключно великі підприємства. Для менших підприємств оптимальним варіантом можуть бути програми «АБФИ-предприятие» фірми Вестона та «Финансовый аналитик» фірми ІНЕК.

Таким чином, використання українськими підприємствами програмних продуктів в аналітичній практиці надає суттєву допомогу аналітикам в оцінці фінансової безпеки підприємств в умовах застосування комп'ютерних технологій. Проте дане програмне забезпечення має високу вартість. Крім цього необхідною умовою їх використання на сучасному етапі є необхідність доопрацювання та відповідної адаптації їх до потреб та особливостей діяльності конкретного підприємства. Тому перспективами подальших досліджень є розробка прикладного програмного забезпечення на базі Microsoft Excel із застосуванням сучасних методологічних підходів для підвищення ефективності та точності оцінки фінансової безпеки підприємства.

Список використаних джерел

1. Давиденко Н.М. Методологічне забезпечення проведення аналізу фінансового стану підприємств // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 4(26). – С. 92–98.
2. Івахненко В. М. , Горбатюк М. І., Льовочкін В. С. Економічний аналіз : [навч-метод. посібн. для самост. вивч. дисц.]. – К. : КНЕУ, 2006. – 176 с.
3. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : [монографія]. – К. : КНЕУ, 2001. – 387 с.

Коростіль Л.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРІЇ

Організація внутрішнього контролю бюджетних установ в умовах централізації бухгалтерської служби є одним із найскладніших видів діяльності керівництва Централізованої бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради. Раціональна організації внутрішнього контролю в Централізованій бухгалтерії дошкільних навчальних закладів Тернопільської міської ради дає можливість визначити, наскільки ефективно здійснюється в дошкільних навчальних закладах процеси виховання, як

відносяться до своїх функціональних обов'язків не тільки педагоги, діяльність яких контролюється, але й керівники дитячих садочків.

Здійснення внутрішнього контролю потребує від керівництва централізованої бухгалтерії та інших працівників, які залучені до контролю, теоретичної й методичної підготовки, а також компетентності від керівництва, одночасно й відповідальності при прийнятті рішень за підсумками контролю.

Система внутрішнього контролю централізованої бухгалтерії повинна бути спланованою планомірно й цілеспрямовано, доцільно обґрунтована й всебічно проаналізована, а його результати – повинні бути основою для прийняття оптимальних управлінських рішень [1].

Структура внутрішнього контролю повинна здійснюватися за компонентами і їх стратегічними елементами [3]:

1. Внутрішнє середовище: філософія управління ризиками; культура сприйняття ризику; єдність та етичні принципи; прагнення до компетенції; філософія управління та стиль роботи; організаційна структура; розподіл повноважень та відповідальності; кадрова політика і практика;
2. Формулювання цілей: стратегічні цілі; операційні цілі; план заходів по реалізації цілей.
3. Оцінка ризиків: невід'ємний та залишковий ризик; ймовірність виникнення і вплив; методології та техніки; кореляція.
4. Реагування на ризик: визначення заходів реагування на ризики; оцінка можливих відповідей на ризик; вибір відповідей на ризик.
5. Засоби контролю: інтеграція з заходами реагування на ризики; види контрольної діяльності; загальні контролі; додаткові контролі; специфіка діяльності установи.
6. Інформація та комунікації: інформація; стратегічні та інтегровані системи; зв'язок.
7. Моніторинг: окремі оцінки; безперервна оцінка.
8. Узагальнення результатів: Допустиме значення; Критичне значення; Межі відхилення; Оцінка впливу.

Враховуючи вищезазначене можна сформувати графічне зображення моделі організації внутрішнього контролю в бюджетній установі (рис.1.).

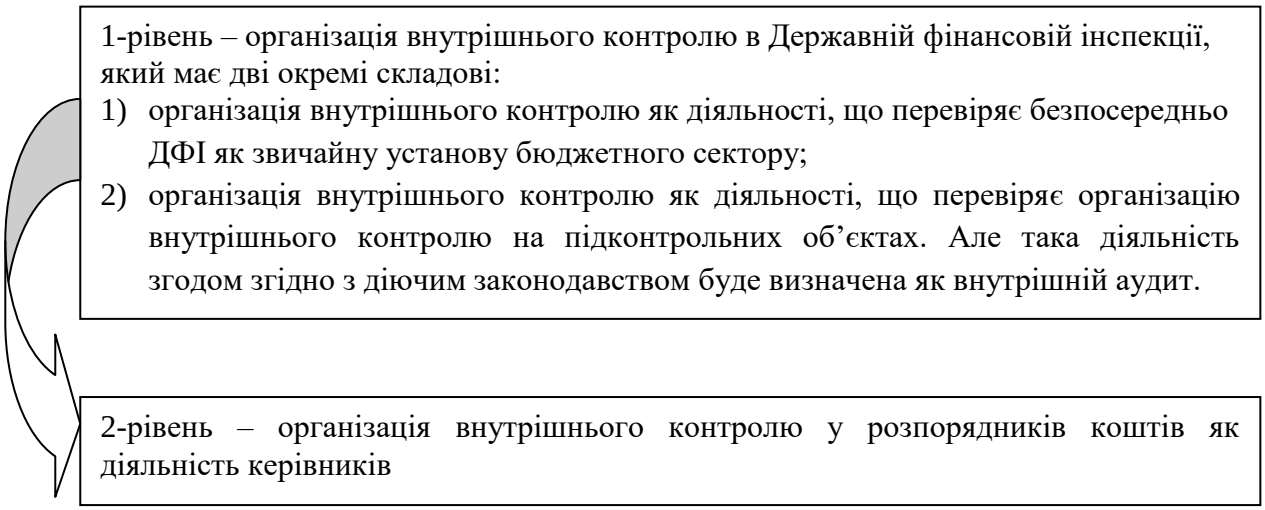


Рис. 1. Рівні організації внутрішнього контролю

Завдяки внутрішнього контролю здійснюється перевірка [4]:

– співвідношення кількості осіб, які підвищили кваліфікацію за освітньо-професійними програмами, до кількості працівників, які мають підвищити кваліфікацію поточного року за освітньо-професійними програмами;

– співвідношення кількості звернень, заяв, скарг громадян, які надійшли в установу бюджетного сектору порівняно із аналогічним періодом минулого року;

– рівень достатності прикладного програмного забезпечення інформаційно-аналітичної системи установ бюджетного сектору;

– рівень виконання боргових зобов'язань установ бюджетного сектору;

– рівень відповідності бюджетного фінансування потребам бюджетних установ;

– рівень забезпеченості фінансовими ресурсами загального фонду;

– рівень забезпеченості власними фінансовими ресурсами спеціального фонду;

– виконання планових програм та заходів.

Організація внутрішнього контролю має декілька етапів

Організаційна розробка моделі внутрішнього контролю для кожного структурного підрозділу або в загальному для цілої установи чи організації:

1) Розробка організаційної схеми внутрішнього контролю, яка повинна включати втілення контрольних функцій на всіх рівнях від адміністративного до рядового (кожного працівника зокрема). Як свідчить світова практика, кожний організаційний рівень контролю окремої установи має свою особливість і не може бути притаманний для всіх організацій бюджетного сектору загалом;

2) Розвиток конкретних форм організації внутрішнього контролю, беручи до уваги особливість структури установи. Є дві форми внутрішнього контролю – централізований і децентралізований. В централізованій формі внутрішнього контролю контролерами є в основному бухгалтера і основними напрямами для проведення контролю є облікові дані. Проте найкращою формою організації внутрішнього контролю є децентралізована. Коли керівник контрольної служби має пряме відношення до менеджменту організації – він має можливість правильно встановити цілі та основні напрямки проведення контролю.

Отже, внутрішній контроль установ бюджетного сектору – це набір елементів взаємопов'язаних та взаємозалежних, які спрямовані на виконання контрольних функцій з метою комплексної перевірки стану виконання бюджетних програм та ефективності використання бюджетних коштів.

Список використаних джерел

1. Бурденюк Т.Г. Особливості діагностики фінансово-майнового стану установ державного сектору економіки / Т.Г. Бурденюк // Економіка, підприємництво та бізнес-культура: трансформації в умовах розвитку інновацій: матеріали міжнар. наук.-прак. конф. – Херсон, 2015. – С.204-206
2. Дошкільна освіта України у 2017 [Текст]: стат. бюл. Ф-85-к. «Звіт постійного дошкільного закладу освіти за 2017 рік» / Держ. комітет статистики України. – Київ: [б. в], 2018. – 72 с.
3. Іванова, І. І. Державний фінансовий контроль [Текст]: Парадигми розвитку: монографія / І. І. Іванова. – К.: Академвидав, 2010. – 168 с.
4. Контроль у бюджетних установах [Текст]: Підручник. – Х.: ВД "ІНЖЕК".– 2010.– 408 с.
5. Хаблюк, О. 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. ІІ. – С. 101-106. Режим доступу: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/12795.

6. Хаблюк О. А. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його сутність та необхідність упровадження в Україні / О. А. Хаблюк, С. Р. Яцишин // Економіка і суспільство. – 2017. – № 10. – Режим доступу : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf.
7. Яцишин С. Р. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм: форми та методи / О. Хаблюк, С. Яцишин // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2011. – Вип. 9. – Частина 1. – С. 351-353. Режим доступу: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/16919.

Коротаев С.Л.
доктор экономических наук, профессор
директор аудиторской компании ЗАО «АудитКонсульт»
г. Минск, Беларусь

АУДИТ В БЕЛАРУСИ: ВЫЯВЛЕНИЕ И ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ ДЕМПИНГА

С введением в действие с 1 января 2014 года нового Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» количество организаций, подлежащих обязательному аудиту, сократилось в несколько раз, что объясняется повышением критерия выручки для обязательного аудита с 600 тыс. евро, который действовал до названной даты, до 5 млн. евро.

Именно такое существенное сужение рынка аудиторских услуг усилило борьбу аудиторских компаний за клиентов, в том числе и путем демпинга.

В борьбе за уменьшившиеся объемы вопросы качества аудита, как показывает практика, отошли на второй план – аудиторские компании и аудиторы – предприниматели любой ценой пытаются заполучить клиента, что обеспечивается прежде всего сокращением трудоемкости работ, формальным проведением аудита по целому ряду обязательных объектов проверки, использованием в ходе проверки неквалифицированного, а потому и более дешевого, персонала.

Анализ рейтинговых показателей работы 28 национальных аудиторских компаний по итогам за 2017 год [1] показывает, что годовой объем выручки от проведения аудита, приходящийся на одного аудитора, колеблется в среднем от 17 тыс. до 222 тыс. белорусских рублей (или в пересчете в доллары США по актуальному курсу – от 8 до 105 тыс. USD). Указанное свидетельствует о более чем 10 – кратной разбежке в стоимости аудиторских услуг. Если из указанного рейтинга исключить первые четыре компании, входящие в международные сети и выполняющие в основном аудит по МСФО, то разбежка в годовой выработке на 1 аудитора будет существенно меньше – от 17 до 105 тыс. белорусских рублей (или от 8 до 49 тыс. USD).

Остановимся на проблеме демпинга, рассмотрев результаты тендера на проведение аудита одного из крупнейших белорусских предприятий.

Заказчиком аудита в качестве одного из основных требований было выдвинуто условие 80-дневной отработки на объекте – именно за столько дней, по мнению заказчика, возможно проведение качественного аудита. Победителем тендера была выбрана компания, заявившая минимальную цену на оказываемую услугу в размере 6,4 тыс. долларов США (USD), т.е. стоимость одного человеко-дня аудита составила 80 USD.

Чтобы оценить обоснованность заявленной стоимости одного человека-дня, мы составили калькуляцию стоимости аудиторских услуг, оказываемых типовой аудиторской компанией, имеющей численность 12 человек, в т.ч. 6 аудиторов.

При этом использовали следующие базовые показатели:

- заработная плата аудитора – 700 USD, всего 4,2 тыс. USD (700 х 6 чел.);
- заработная плата административно-управленческого персонала (АУП) – 3,6 тыс. USD (директор - 900, зам. директора - 700, главный бухгалтер - 500, менеджер - 500, секретарь - 400, водитель - 400);
- арендная плата – 700 USD (50 кв. м х 14 долларов);
- прочие расходы (услуги связи, расходные материалы, амортизация техники, командировочные расходы, оплата коммунальных услуг, информационные услуги (подписка, база данных), повышение квалификации персонала и др.) – 1,5 тыс. USD. (Данный показатель соответствует фактическим затратам реальной аудиторской компании с аналогичной численностью персонала.)

С учетом отчислений в Фонд социальной защиты населения (34 %) и на страхование от несчастных случаев (0,6 %) месячные плановые затраты рассматриваемой аудиторской компании составляют 12,7 тыс. USD, в т.ч. зарплата персонала и начисления на нее – 10,5 тыс. USD, прочие расходы (с учетом арендной платы) – 2,2 тыс. USD.

При 0-й рентабельности и с учетом 5 % налога по упрощенной системе налогообложения (УСН) общие затраты организации составят 13,4 тыс. USD в месяц.

Особое внимание обратим на то обстоятельство, что в стоимости аудиторских услуг заработная плата с начислениями на нее занимает почти 80 %, что свидетельствует о минимальном уровне прочих расходов, учтенных в расчете. Если бы при расчете мы предусмотрели плановый уровень рентабельности, то, естественно, доля зарплаты несколько уменьшилась. В среднем, как показывает анализ, зарплата и начисления на нее составляют в стоимости аудиторских услуг, оказываемых аудиторскими компаниями Беларуси, от 60 до 70 %.

При среднемесячном плановой отработке аудитора на объектах проведения аудита, равной 17 дн., тариф за 1 чел.-дн. работы аудиторской организации исходя из расчетной месячной величины затрат аудиторской организации, равной 13,4 тыс. USD, составляет около 130 USD (13 400 : (17 х 6)). И все это при нулевой рентабельности и минимальном уровне как прямых, так и условно-постоянных расходов.

Рассчитаем, для оценки уровня демпинга, заработную плату аудиторов компании, выигравшей тендер, исходя из отпускной стоимости аудиторских услуг, равной 80 USD.

При такой стоимости услуг и 17-дневной отработке 6-и аудиторов месячная выручка компании составит чуть более 8000 USD. Уменьшив эту величину на сумму налога по УСН и величину условно-постоянных расходов (составляющую – в соответствии с ранее выполненным расчетом – для организации с численностью 12 человек 7,050 тыс. USD), мы получим ту сумму зарплаты, которая может быть выплачена 6 аудиторам компании – это всего около 530 USD или по 88 долларов на 1 аудитора. Очевидно, что такого быть не может.

Можно предположить, что победитель тендера имеет меньшие расходы на зарплату АУП (отсутствует зам. директора, менеджер или кто-то еще), но это может свидетельствовать лишь о том, что в такой организации ослаблена (или вообще отсутствует) система внутреннего контроля качества, не готовится рабочая документация, не выполняются иные обязательные процедуры, сопровождающие процесс оказания аудиторских услуг, которые, как показывает практика, требуют достаточно существенных трудозатрат.

Очевидно, что при стоимости аудиторской услуги, равной 80 USD за 1 чел.-дн., победитель тендера никогда не отработает на объекте 80 дней и, соответственно, не обеспечит должное качество аудита. При такой стоимости работ аудит если и будет проводиться, то он будет формальным, без соблюдения необходимых аудиторских процедур, предусмотренных законодательными актами, регулирующими аудиторскую деятельность в Республике Беларусь.

Учитывая изложенное, в целом можно констатировать, что к компаниям, стоимость услуг которых составляет в Беларуси менее 130 USD за 1 чел.-дн. проведения аудита, заказчики должны относиться с осторожностью, учитывая те риски, которые они могут понести впоследствии в результате недобросовестных действий выбранной ими аудиторской компании.

С учетом рассчитанной нами минимальной стоимостью 1 человеко-дня аудита, равной 130 USD, при 17-дневной загрузке и 11 месяцах работы на аудите минимальная годовая выработка на 1 аудитора не должна быть менее 24 тыс. USD или 50 тыс. белорусских рублей. Компании, в которых выработка на 1 аудитора колеблется в пределах 10-20 % от указанных сумм, по сути, работают в «зоне демпинга», а компании, у которых отклонение в меньшую сторону составляет более 20 %, можно со значительной доли вероятности определять как «демпингующие компании».

Как показывает опыт, бороться с демпингом в аудите достаточно проблематично. Обусловлено это, прежде всего, спецификой аудита, для которого характерны такие понятия, как существенность, аудиторская выборка, аудиторские риски, практическое применение которых влияет на трудоемкость проверки, и, соответственно, ее стоимость.

В качестве мер по борьбе с демпингом некоторые специалисты предлагают устанавливать минимальную стоимость проверки, другие – определять нижние границы тарифа на проведение аудита [2], третьи – при определении стоимости проверки основываться на «объективно устанавливаемой» трудоемкости аудита [3, 4]. Не оценивая эффективность предлагаемых мер, отметим, что в Беларуси значительную роль в борьбе с демпингом должно, по нашему мнению, сыграть установление особых условий проведения закупки аудиторских услуг, в частности, отказ от признания минимальной предложенной цены закупки в качестве основополагающего фактора при определении победителя процедуры закупок аудиторских услуг.

В настоящее время Министерством финансов при участии Общественно-консультативного совета по аудиторской деятельности подготовлен и проходит согласование проект постановления Совета Министров Республики Беларусь, устанавливающий единые требования к аудиторским организациям, аудиторам – предпринимателям, являющимся участниками процедуры закупки аудиторских услуг, а также определяющий критерии и способы оценки и сравнения предложений участников процедуры закупки.

В частности, согласно проекту постановления удельный вес критерия «цена предложения» при сравнении предложений участников процедуры закупки аудиторских услуг не должен составлять более 40 процентов, т.е. минимальная цена предложения более не является гарантией для победы в тендере.

Значительную роль при оценке предложений участников процедуры закупки сыграет, по нашему мнению, исключение предложений участников с минимальной и максимальной заявленной стоимостью аудиторских услуг, что, в частности, предусмотрено приложением 2 к проекту постановления.

Исключение из числа участников закупок участников, предложивших минимальную стоимость своих услуг, ограничит возможности для демпинга и, соответственно, будет способствовать повышению качества аудиторских услуг.

Что касается исключения участников с максимальными ценами на свои услуги, которые нередко становятся победителями закупок, то данная мера, по нашему мнению, даст возможность уйти от договорных тендеров, когда заказчиком устанавливаются такие тендерные условия, которым в полной мере удовлетворяет только лоббируемая им организация.

Важная мера по борьбе с демпингом – создание действенной системы внешнего контроля качества оказываемых аудиторских услуг. В настоящее время такой системы в

целом по Республике нет, хотя имеются определенные наработки у Ассоциации аудиторских организаций, объединяющей незначительное количество аудиторских организаций.

В этой связи определенные надежды мы связываем с подготовленными изменениями в Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности», который, как мы надеемся, будет принят и начнет действовать в 2019 году.

Согласно новациям в Закон контроль качества аудиторских услуг, призванный освободить рынок аудиторских услуг от недобросовестных аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей, не соблюдающих обязательные процедуры аудита, предусмотренные национальным законодательством, возлагается на создаваемую Аудиторскую плату. При этом предполагается, что каждый из участников Аудиторской палаты должен раз в три года проходить внешний контроль качества своей работы, который будет осуществляться (на безвозмездной основе) другими членами палаты. Об эффективности такого контроля сегодня сложно говорить, будущее покажет.

Как быстро Аудиторская палата и ее органы смогут выработать правила внешней оценки качества работы аудиторских организаций и аудиторов – предпринимателей, определяющих, в частности, формы внешней оценки качества, основания, сроки и периодичность ее проведения – от этого в значительной мере будет зависеть результативность осуществляемых мер по борьбе с демпингом.

Список использованных источников

1. Рейтинг аудиторских организаций – 2017 // Главный бухгалтер. – 2018. - № 12 ,/ https://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/reiting-auditorskikh-organizatsii-2017.
2. АПР предлагает свои методы борьбы с демпингом в аудите [Электронный ресурс] / http://gaap.ru/news/136239/. Аудит сегодня. - Дата публикации 26 августа 2013 г.
3. Гавриленко А.А. Выбор пути: демпинг или антидемпинг / А.А. Гавриленко, Д.А. Гавриленко // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 2. – С. 220-225.
4. Гавриленко А. Комментарий (Определение и согласование трудоемкости аудита) / А. Гавриленко // Главный бухгалтер. - 2011. - № 7. – С. 76-79.

Костирко Р.О.
доктор економічних наук, професор
Коломійчук О.В.
студентка
ДВНЗ «Університет банківської справи» Інститут банківських технологій та бізнесу
м.Київ, Україна

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

Постановка проблеми: власний капітал – основа здійснення господарської діяльності підприємства. В умовах ринкової економіки неефективне управління власним капіталом може призвести до збитків та як наслідок до банкрутства підприємства. Тому контроль як невід'ємна складова процесу управління є важливим елементом збереження та примноження власного капіталу, а відтак і покращення фінансового стану як окремих суб'єктів господарювання так і держави в цілому.

Дослідженням питань організації та методики здійснення контролю займалися такі українські вчені як Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін, М.Т. Білуха, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.В. Мурашко, Л.В. Нападовська, В.П. Пантелеєв, Л.О. Сухарєва, М.Г.

Чумаченко, Б.Ф. Усач та ін. Окремі питання аудиту як однієї з форм контролю досліджували такі вчені як М.Д. Білик, С.М. Бичкова, Ю.А. Данилевський, І.Т. Новіков, А.Ю. Рудченко, І.І. Сахарцева, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет та В.П. Суйц та ін. Проте ряд актуальних питань методології та організації внутрішньогосподарського контролю власного капіталу залишаються недостатньо дослідженими.

Викладення основного матеріалу. Власний капітал є основою створення та продовження діяльності підприємства. На етапі створення підприємства власний капітал складається із стартового капіталу внесеного засновниками. В процесі здійснення господарської діяльності структура власного капіталу постійно змінюється. Він може: 1) збільшитися на суму додаткових внесків засновників у вигляді коштів або майна чи за рахунок отриманого в результаті діяльності прибутку; 2) зменшитися у випадку отримання збитків або виходу засновників з підприємства. Враховуючи принцип єдиного грошового вимірника, капітал у бухгалтерському обліку є сукупністю майнових засобів, призначених для господарських цілей, виражених в грошовій одиниці. Величина власного капіталу показує, з одного боку, ступінь фінансової самостійності підприємства (його незалежності від зовнішніх джерел фінансування), а з іншого – ступінь кредитоспроможності підприємства (забезпеченості вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників).

Окремого П(С)БО або МСБО, які би регулювали облік власного капіталу, визнання та оцінку його елементів, немає. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», власний капітал визначається як різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

З метою недопущення зменшення власного капіталу та, як наслідок, погіршення фінансового стану підприємства, зміни власного капіталу мають бути керованими. Невід'ємною складовою процесу управління є контроль. Він забезпечує зворотний зв'язок з об'єктом управління та сприяє своєчасному виявленню та усуненню небажаних відхилень.

Контроль у широкому розумінні є процесом, що забезпечує відповідність функціонування об'єкта управління відповідно до поставленої мети. Контроль забезпечує зворотний зв'язок з об'єктом управління, надає можливість оцінити його фактичний стан, своєчасно виявити відхилення від встановлених норм, правил, вимог, встановити причини цих відхилень та сприяти їх усуненню.

Відповідно до МСА 210 «Узгодження завдань з аудиту» термін «система внутрішнього контролю» охоплює широкий діапазон діяльності у межах компонентів, який можна описати як: середовище контролю; процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційну систему, включаючи відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування, а також повідомлення інформації; діяльність із контролю; моніторинг заходів контролю. [4, с.137]

Внутрішній контроль власного капіталу – це процеси перевірки дотримання встановленого нормативно-правовими актами держави, а також установчими документами підприємства та рішеннями його керівних органів порядку формування та зміни усіх елементів власного капіталу.

Всі суб'єкти внутрішнього контролю власного капіталу можна поділити на дві основні групи: 1) субєкти, для яких функції здійснення контролю є основним і єдиним обов'язком – так звані спеціальні служби контролю (інвентаризаційна комісія, ревізійна комісія або ревізор, внутрішній аудитор); 2) суб'єкти, для яких контрольні функції є або частиною функціональних обов'язків (керівник, бухгалтерська служба, інший управлінський персонал), або виконуються ними в силу господарської необхідності (керівники структурних підрозділів, технологи, матеріально-відповідальні особи тощо) чи з метою реалізації тих

функцій управління, що закріплені за ними (Загальні збори учасників (акціонерів), Наглядова рада).

Основним із методів контролю обліку не тільки власного капіталу, а й усіх наявних на підприємстві активів і зобов'язань спеціалісти вважають інвентаризацію. Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності, стану, та відповідності критеріям визнання і оцінки активів і зобов'язань підприємства [3]. Такий контроль є одним з елементів бухгалтерського обліку і відіграє роль обов'язкового доповнення до поточної документації господарських операцій. Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань №879 Інвентаризація власного капіталу обов'язково проводиться перед складанням річної фінансової звітності. За необхідності відбуваються додаткові чи позапланові перевірки.

Інвентаризація власного капіталу полягає в перевірці наявності засновницьких і статутних документів, свідоцтв про державну реєстрацію, документів, які засвідчують і підтверджують внески до статутного капіталу. Інвентаризація статутного капіталу полягає в підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожними учасником. Тобто, інвентаризацією виявляють по відповідних документах залишки, вивчається обґрунтованість сум, що обліковуються на таких рахунках, встановлюються терміни виникнення зобов'язань підприємства перед власниками, реальність часток у статутному капіталі та їх власників. При інвентаризації перевіряється відповідність записів на рахунках 40 «Статутний капітал» та 46 «Неоплачений капітал», а також підтвердження цих записів первинними документами (ПКО, випискаами банку, накладними, актами приймання-передачі тощо). На кінець кожного звітного року необхідно перевірити відповідність вартості чистих активів величині статутного капіталу, а також перевірити розмір статутного капіталу, з метою контролю правильності оцінки і відображення в обліку операцій із зменшення або збільшення статутного капіталу. Крім того в акціонерних товариствах необхідно перевірити організацію аналітичного обліку в розрізі видів розміщених акцій даним установчих документів, змін і доповнень до них, звітів про випуск акцій. Останнім етапом інвентаризаційного процесу є регулювання інвентаризаційних різниць та оформлення пропозицій щодо прийняття рішень за виявленими порушеннями. Підготовка пропозицій щодо врегулювання інвентаризаційних різниць достатньою мірою врегульовано Положенням №879.

В умовах розмежування процесів володіння та управління контроль власного капіталу набуває підвищеної актуальності. Таке розмежування є організаційною особливістю підприємств з корпоративним типом управління (господарські товариства, зокрема акціонерні товариства), або у випадку коли власник-керівник відходить від безпосереднього управління бізнесом, делегуючи управлінські повноваження професійним менеджерам.

В цьому випадку є доцільним створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту, який у вітчизняному бізнесі дедалі більше сприймається як реальна потреба успішного розвитку підприємства. Світова фінансова криза й триваюча криза ліквідності ще раз яскраво продемонстрували, що внутрішній аудит є важливим інструментом керівництва підприємства для моніторингу ефективності й надійності усіх систем управління підприємством, у тому числі і системи внутрішнього контролю.

Відповідно до МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» відділ внутрішнього аудиту (internal audit function) – відділ суб'єкта господарювання, що передбачає надання впевненості та консультування, призначені для оцінювання й поліпшення ефективності процесу управління суб'єктом господарювання, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю [5, с.708]

На відміну від суб'єктів внутрішнього контролю, що є підпорядкованими керівному персоналу (бухгалтерська служба, управлінський персонал інвентаризаційна комісія, керівники структурних підрозділів тощо), внутрішній аудит підпорядковується

безпосередньо власнику. При цьому необхідно зазначити, що в зв'язку з тим що служба внутрішнього аудиту є все ж таки структурним підрозділом суб'єкта господарювання, важливе значення має його правильна організація. Оскільки саме вона сприятиме здобуттю внутрішнім аудитом необхідного ступеню самостійності та в кінцевому рахунку визначатиме ефективність контролю й аналізу фінансової й господарської діяльності підприємства загалом.

Аналіз альтернативних внутрішньому аудиту засобів контролю, таких як незалежний аудит та аутсорсінгові послуги (передача функцій внутрішнього аудиту на виконання спеціалізованій компанії) виявляє ряд переваг внутрішнього аудиту. Так, зовнішній аудит проводиться лише час від часу і зорієнтований, перш за все, на підтвердження достовірності фінансової звітності, а отже не може забезпечити оперативність та системність контролю. Використання аутсорсінгу в свою чергу забезпечує вищий рівень оперативності ніж зовнішній аудит, але при цьому існує ризик розголошення конфіденційної інформації та ризик недостатнього розуміння галузевої специфіки діяльності підприємства.

Добре налагоджений внутрішній аудит також є передумовою успішної роботи зовнішнього аудиту та дозволяє знизити витрати на проведення зовнішнього аудиту, що є особливо актуальним для акціонерних товариств, які відповідно до Закону Про цінні папери та фондовий ринок є об'єктами обов'язкового зовнішнього аудиту.

Отже, всі наведені вище аргументи свідчать про доцільність впровадження служби внутрішнього аудиту як окремого структурного підрозділу підприємства з метою вдосконалення внутрішнього контролю загалом та власного капіталу зокрема. В зв'язку з тим, що інститут внутрішнього аудиту є порівняно новим для нашої країни, єдиного методичного підходу щодо утворення служби внутрішнього аудиту на сьогодні не існує. Тому питання організації і методики внутрішнього аудиту потребує подальшого дослідження з метою удосконалення методичних підходів щодо утворення служби внутрішнього аудиту як необхідного структурного підрозділу підприємства.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999 (із змінами)
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом МФУ №73 від 07.02.2013 р. (із змінами)
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджено наказом МФУ №879 від 02.09.2014 р.
4. МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»
5. МСА 610 ««Використання роботи внутрішніх аудиторів»»
6. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т. **Аудит: організація і методика**: Навч. посібник. 2-гс вид., перероб. і допов. -К.: Алерта, 2012. - 664 с. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://pidruchniki.com/1376021641226/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/rozglyad_roboti_vnutrishnogo_auditu
7. Бєлоусов М.О. «Внутрішній контроль статутного капіталу: організаційно-методичний підхід» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/43190

Костирко Р.О.
доктор економічних наук, професор
Цірук О.В.
студент
ДВНЗ «Університет банківської справи» Інститут банківських технологій та бізнесу
м. Київ, Україна

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Підприємства здійснюють свою діяльність в тісному взаємозв'язку зі своїми партнерами. Фінансовий стан підприємства знаходиться в залежності від взаємовідносин з контрагентами та стану розрахунків між ними. Не виправдане накопичення кредиторської заборгованості частиною суб'єктів діяльності призводить до утворення ланцюга взаємних неплатежів, оскільки кредиторська заборгованість одного підприємства є дебіторською заборгованістю іншого і є вилученням оборотних коштів. Даний вид зобов'язань здійснює суттєвий вплив на фінансову стійкість та платоспроможність, також затримки розрахунків з кредиторської заборгованості можуть призвести до штрафних санкцій, судових позовів та погіршення ділової репутації підприємства. Тому виникає потреба у розробці методів та засобів ефективного управління кредиторською заборгованістю за товари, роботи, послуги.

Проблемами організації та методики обліку та управління кредиторською заборгованістю та займались такі вітчизняні та зарубіжні вчені: С.М. Барац, Ф.Ф. Бутинець, О.М. Галаган, Є.В. Орлов, А.Б. Борисов, В.Б. Івашкевич, Н.Н. Макарова, Я.В. Соколов та інші.

Незважаючи на висвітленість у наукових працях цих проблем, залишаються питання, що потребують подальшого дослідження: недостатньо ефективна організація внутрішнього контролю кредиторської заборгованості, низький рівень керованості окремими етапами розрахунків, відсутність необхідних для управління внутрішніх форм звітності та інші обліково-аналітичні проблеми.

Кредиторська заборгованість має давню історію існування але на даний момент в сучасній науковій літературі немає єдиної думки щодо трактування цього поняття. Різні автори надають такі трактування цього поняття, наведемо деякі з них: грошові кошти, які тимчасово підпорядковані підприємству, і які підлягають поверненню юридичній або фізичній особі, у яких вони позичені або яким вони не виплачені (Борисов А.Б. [1, с. 437]); форма розрахунку за товари і послуги, які підприємство придбає у ході господарських операцій, що періодично повторюються і використовуються у виробництві (в якості сировини) чи для перепродажу, інакше її називають рахунками до сплати чи торговими рахунками до сплати (Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. [2, с. 387]); суми, які нараховуються постачальникам за купівлю у них товарів або послуг в кредит (Голов С.Ф. та Костюченко В.М. [3, с. 320]); це заборгованість підприємства іншим юридичним і фізичним особам, що виникла в результаті здійснених раніше дій (подій), оцінена в гривнях і щодо якої в підприємства існують зобов'язання її погашення в певний строк (Партин Г.О. та Загородній А.Г. [4, с. 112]).

Як бачимо, наведені визначення поняття "кредиторська заборгованість" підтверджують той факт, що у визначенні даного терміну існує певна розбіжність підходів та поглядів.

Основними причинами виникнення кредиторської заборгованостей на підприємстві є: різниця в часі між моментами постачання та оплати рахунків постачальників та підрядників; низька платіжна дисципліна покупців і загальний економічний стан галузей, до яких вони відносяться; брак коштів у підприємства або зниження рівня його платоспроможності;

порушення розрахунково-платіжної дисципліни контрагентами; недосконаліть якості аналізу кредиторської заборгованостей і послідовності у використанні його результатів.

Облік, аналіз та контроль кредиторської заборгованості здійснюється на підставі наступних нормативних документів: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV, визначає правові принципи регулювання організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм і форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерських облік і подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства; Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 (далі П(С)БО11) «Зобов'язання», затверджене наказом МФУ від 31.01.2000 р. №20 (із змінами), визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності; Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»(далі НП(С)БО 1), затверджене наказом МФУ від 07.02.13 №73, визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення і розкриття її елементів; «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затверджений наказом МФУ №291 від 30.11.99р. (із змінами), в якому наведений перелік рахунків, які необхідні для реєстрації бухгалтерської інформації про діяльність господарського суб'єкту; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291; Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI; Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV; «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань», затверджено наказом Мінфіну від 02.09.2014 № 879, це Положення визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів.

Облікові джерела контролю є документи, що відображають фактичні дані суб'єкта господарювання щодо розрахунків з постачальниками та підрядниками, а саме: первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансова звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан) форма №1, Примітки до фінансової звітності), довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати внутрішнього контролю.

Кредиторська заборгованість займає досить суттєву частку в поточних зобов'язаннях підприємств – в деяких галузях до 40-50%. Величина кредиторської заборгованості має значний вплив на фінансову стійкість, а в першу чергу, на платоспроможність підприємства. Тому підприємствам, з метою підтримки необхідного рівня платоспроможності та ліквідності необхідно здійснювати постійний контроль за розміром та структурою кредиторської заборгованості.

Метою контролю розрахунків з покупцями та замовниками є: забезпечення систематичного спостереження за достовірністю облікових та звітних даних про наявність і зміну сум кредиторської заборгованості; своєчасність перерахування коштів кредиторам; правильність пред'явлення претензій і вчасність їх погашення; дотримання розрахунково-платіжної дисципліни на рівні її впливу на платоспроможність підприємства, що забезпечує його нормальну фінансово-господарську діяльність [5].

Зважаючи на викладене вище з метою підвищення ефективності контролю в частині своєчасності здійснення розрахунків з постачальниками та кредиторами за товари, роботи, послуги, пропоную для відображення заборгованості, термін сплати якої ще не настав, а, та також, прострочену заборгованість додатково відкрити на рахунках обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками (631 та 632) субрахунки другого порядку.

Наведена пропозиція сприятиме вдосконаленню веденню обліку і контролю за розрахунками з кредиторської заборгованості.

Список використаних джерел

1. Борисов А.Б. Большой экономический словарь /А.Б. Борисов. – М.: Кн. мир, 1999. – 895 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 544 с.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [Практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с.
4. Партин Г.О. Управлінський облік: [Навч. посіб. – 2-ге вид. випр. і доп.] /Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – К.: Знання, 2007. –303 с.
5. Внутрішньогосподарський контроль. [текст] : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук - К. : "Центр учбової літератури", 2014. - 496 с.

Кушнір А. М.
студентка
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя
м. Тернопіль, Україна

КЛАСИФІКАЦІЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Згідно ст. 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб’єкта господарювання, або іншого суб’єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [1].

Аудит класифікують за багатьма ознаками (таблиця 1). Залежно від суб’єкта, аудит поділяють на: внутрішній і зовнішній.

Таблиця 1

Класифікація аудиту

№	Ознаки класифікації	Види
1	За рівнем обов’язковості	обов’язковий, необов’язковий
2	За кількістю об’єктів контролю	однопредметний, багатопредметний
3	За видами діяльності суб’єкта	загальний, банківський, страховий та аудит іншої діяльності
4	За періодичністю проведення	періодичний аудит, аудит в міру необхідності
5	За масштабами роботи	загальний, локальний
6	За формою проведення	індивідуальний, колективний
7	За приналежністю клієнта до сектору економіки	Приватного, державного сектору

Зовнішній аудит в Україні здійснюють незалежні сертифіковані аудитори, які керуються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Внутрішній аудит виконують висококваліфіковані штатні працівники підприємства. Для внутрішніх аудиторів сертифікат і ліцензія не є обов'язковими.

У свою чергу внутрішній аудит за напрямами поділяється на: аудит фінансової звітності, на відповідність вимогам та операційний. Аудит на відповідність вимогам встановлює, чи дотримуються на підприємстві вимоги законів, норм, договорів [2].

Управлінський аудит (операційний аудит) – стосується дослідження аудиторами якої-небудь частини процедур та операцій суб'єкта господарювання з метою визначення їх ефективності та висловлення рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення поставлених цілей.

Отож, основною метою аудиту є висловлення незалежної думки аудитора про достовірність даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб’єкта господарювання.

Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» прийнятий Верховною Радою України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws.
2. Никонович М.О. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.

Лемеш В. Н.
кандидат экономических наук, доцент
УО «Белорусский государственный экономический университет»,
Республика Беларусь, г. Минск

В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ НОВЫЙ ОБЪЕКТ УЧЕТА – ТОКЕНЫ

В современном мире экономику и ее отрасли, сложно представить без автоматизации различных процессов и сфер деятельности. Активизация в этом направлении явились следствием того, как появляются и позволяют успешно применять новые решения, существенно изменяющие подходы к ведению бизнеса и расширяют спектр и доступность предоставляемых услуг. Это свидетельствует об активизации разработок компьютерных программ и цифровых технологий, в том числе в области бухгалтерского учета.

Президентом Американского Института сертифицированных бухгалтеров Барри Меланкон высказано мнение о том, что «практически непостижимая скорость изменений и технологического развития потребует от бухгалтерско-аудиторской профессии принятия существенных изменений, чтобы выжить и далее процветать. Представители этих профессий отнесены к категории тех, на кого сильнее всего повлияют изменения в технологиях, притом в негативном ключе. По его мнению, около 4.5 млн. рабочих мест если не пойдут под сокращение, то в любом случае будут модернизированы, поскольку роботы автоматизируют или устранят до 40% бухгалтерской рабочей силы» [5].

В Республике Беларусь главой государства и уполномоченными органами страны принят целый ряд нормативных правовых актов в области цифровых технологий [6].Следует отметить, что различными авторами Беларуси актуальность данной темы рассматривалась неоднократно как до принятия указанных документов, так и после [3, 4, 7]. Сегодня уже не

обсуждается факт наличия и хождения биткоинов не только в нашей стране, но и за рубежом. Акценты смещаются в другом направлении [13].

Осознавая важность происходящих процессов, главой нашего государства был принят Декрет Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 № 8 «О развитии цифровой экономики» [6] (далее – Декрет № 8). Наше государство заняло определенную позицию в отношении цифровой экономики и движущей силой процесса формирования криптовалюты. Сейчас криптовалюты можно использовать в реальном мире с помощью технологии QR-кодов. Налоговая политика нашей страны в части льгот и преференций участникам отношений, связанных с применением современных технологий (налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, подоходного налога с физических лиц, налога при упрощенной системе налогообложения) создает стимулы для их использования в Беларуси, а также придает импульс к созданию эффективных инновационных производств, активно использующих технологию блокчейн и криптовалюты [6, п. 3.1].

Во исполнение данного документа принято постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2018 № 16 «Об утверждении национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)» и внесении дополнений и изменений в некоторые постановления Министерства финансов Республики Беларусь» [6, п. 14], которым внесены дополнения и изменения в уже действовавшие нормативные правовые акты в области бухгалтерского учета и отчетности: Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность» (далее – НСБУ № 104) [14]; Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность» (далее – НСБУ № 46) [15].

НСБУ № 16 определяет порядок формирования в бухгалтерском учете информации о цифровых знаках (токенах) (далее - токены) и обязательствах, возникающих при размещении собственных токенов перед владельцами этих токенов (далее, если не указано иное, - обязательства), в организациях (за исключением Национального банка Республики Беларусь, банков, открытого акционерного общества «Банк развития Республики Беларусь», небанковских кредитно-финансовых организаций, банковских групп, банковских холдингов, бюджетных организаций) (далее - организации). Как видим, в бухгалтерском учете и отчетности появились новые объекты учета − цифровые активы − токены.

Следует заметить, что с новым объектом учета появилась и новая терминология. Для целей НСБУ №16 используются термины и их определения в значениях, определенных Декретом № 8: виртуальный кошелек, владелец цифрового знака (токена), криптовалюта, майнинг, оператор криптоплатформы, оператор обмена криптовалют, операционные затраты, размещение цифровых знаков (токенов), реестр блоков транзакций (блокчейн), смарт-контракт, технологический уклад, цифровой знак (токен) и другие [6, приложение 1].

Как утверждает начальник главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Министерства финансов Беларуси Т.Н. Рыбак, «закрепленные в национальном стандарте подходы к признанию, классификации и оценке токенов являются оригинальными. При их разработке принималось во внимание участие токенов в кругообороте капитала и экономическое содержание хозяйственных операций, осуществляемых с использованием токенов». [3]

В настоящее время юридические лица вправе владеть токенами и совершать следующие операции:

− через резидента Парка высоких технологий, осуществляющего соответствующий вид деятельности, создавать и размещать собственные токены в Республике Беларусь и за рубежом;

− хранить токены в виртуальных кошельках;

− через операторов криптоплатформ, операторов обмена криптовалют, иных резидентов Парка высоких технологий, осуществляющих соответствующий вид деятельности, приобретать, отчуждать токены, совершать с ними иные сделки (операции) [17, п. 2.1].

При изложении методики аудита токенов Министерством финансов Беларуси предложены счета бухгалтерского учета в рамках действующего типового плана счетов. А вот председателем Совета Ассоциации «Технологии Распределенных Реестров» А. Воробей предложены счета, которых в типовом плане счетов бухгалтерского учета нет [4].

Министерством финансов Республики Беларусь устанавливается обязанность раскрывать информацию по операциям с токенами в примечаниях к отчетности [17, п. 2].

Анализ данных по коммерческим организациям Республики Беларусь позволил сделать следующие выводы и предложения:

− остается ряд нерешенных и спорных вопросов по токенам в области раскрытия информации в отчетности, которые подлежат урегулированию, а также непосредственно при классификации хозяйственных операций для целей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

− правовое поле в полном объеме позволяет использовать IT-технологии при подготовке и формировании данных по токенам, что приводит к снижению затрат рабочего времени работников учетной службы;

− дает возможность воспользоваться налоговыми льготами при работе с биткоинами.

− контроль со стороны государства поможет сгладить возможные побочные негативные последствия дигитализации расчетов с использованием токенов и других подсистем экономики. Именно государство призвано, используя технологию блокчейн и проводя грамотную законодательную и организационно-технологическую политику, обеспечить стабильность новой криптовалюты и, в итоге, процесс ее массового распространения среди населения.

Список использованных источников

1. Краткий словарь терминов в области криптовалют // KAMFOREX Финансово-аналитический портал. [Электронный ресурс] URL: http://www.kamforex.ru/bitcoin_8.php: Дата доступа 10.10.2018.
2. Что такое Bitcoin и кприптовалюты? // Русскоязычный информационный сайт о криптовалюте Bitcoin. [Электронный ресурс] URL: https://bits.media/chto-takoe-bitcoin/. Дата доступа 10.10.2018.
3. Online-конференция. «Токены - новый объект бухгалтерского учета». http://www.belta.by/onlineconference/view/tokeny-novyj-objekt-buhgalterskogo-ucheta-1032/#go_to_up. Дата доступа 19.04.2018.
4. Воробей А. Учет криптовалют: взгляд специалиста. ИПС «ЮСИАС». 2018.
5. Глава AICPA Барри Меланкон о необходимости эволюционировать. http://gaap.ru/news/153739/?utm_campaign=email&utm_source=30.09.2016&utm_medium=news&spush=cmVkNTVAbWFpbC5ydQ==. Дата доступа 16.06.2017.
6. Декрет Президента Республики Беларусь от 21.12.2017 № 8 «О развитии цифровой экономики».
7. Добрияник С. Принят новый стандарт бухучета: учет токенов. ИПС «ЮСИАС». 2018.
8. Лемеш, В.Н. Бухгалтерский учет токенов. ИПС "Нормативка.by" портал "buhgalter.by". 2017. Дата доступа 25.04.2018.
9. Лемеш, В.Н. В бухгалтерском учете новый объект учета – токены. ИПС «Эталон» СПС Национальный центр правовой информации Республики Беларусь. 2018.

10. Лемеш, В.Н. Методика формирования учетной политики : учеб. пособие / В.Н. Лемеш. – Минск : Вышэйшая школа, 2016. – 222 с. : ил.
11. Лемеш, В.Н. Налоговый и бухгалтерский учет налогов / В.Н. Лемеш – Минск : Регистр. 2018. – 216 с. - (Подписная серия «Современному бухгалтеру).
12. Ловчая, Д.М., Лемеш, В.Н. Сущность электронных денег и особенности их учета. - Молодь у світі сучасних технологій за тематикою: Економіко- математичні моделі та інформаційні технології розвитку регіону // Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених (Херсон 1-2, червня 2017 р.) / за заг. ред. Н.А. Соколової. Херсонський національний технічний університет. – Херсон: ПП Вишемирський В. С., 2017. – 286 с. (с. 89-93).
13. Мариан Керфью. Насколько вероятно, что биткоин заменит собой традиционные деньги? https://gaap.ru/articles/Naskolko_veroyatno_chto_bitkoin_zamenit_soboy_traditsionnye_dengi/?utm_campaign=email&utm_source=30.09.2016&utm_medium=news&spush=cmVkNTVAbWFpbC5ydQ==. Дата доступа 27.04.2018.
14. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104.
15. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46.
16. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10.12.2013 № 80.
17. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2018 № 16.

Мельник Н.Г.
кандидат економічних наук, доцент
Ткачов О.А.
магістрант
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

СУЧАСНИЙ СТАН АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

З виникненням попиту на аудиторські послуги на національному та глобальному економічному рівнях розпочався процес перетворення аудиту з суміжної із бухгалтерським обліком професії в один із важливих інститутів у системі фінансових послуг. Ця поступова трансформація від професії до інституту відбувалася під впливом суспільних потреб та об'єктивного еволюційного розвитку професії і супроводжувалася кристалізацією суб'єктивних екзистенційних елементів (збільшення попиту, зростання суспільного та економічного значення послуг аудиту, підвищення вимог до якості послуг та освіти фахівців, суспільної відповідальності) і структурних елементів (формування національного та міжнародного законодавства у сфері аудиту, вироблення міжнародних та національних стандартів, етичних норм та правил, формування професійних об'єднань, органів державного та громадського нагляду, установ контролю, сертифікації тощо).

Аналіз результатів аудиторської діяльності та стану ринку аудиторських послуг свідчить, про те, що аудиторський ринок потерпає від змін, які відбуваються в країні. Так, упродовж 2017 року з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів було виключено 71 суб'єкт аудиторської діяльності, а включено лише 22 суб'єкта аудиторської діяльності. Найбільший відсоток суб'єктів аудиторської діяльності, що припинили свою діяльність, у Луганській (25%) та Херсонській (22,2%) областях. Значно зменшилася кількість суб'єктів аудиторської діяльності у Кіровоградській (на 20%) області. Станом на 31.12.2017 р. в Україні чинний сертифікат аудитора мали 2653 особи, упродовж 2017 року сертифіковано 134 аудитори, в Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів значились 906 аудиторських фірм та 53 аудитори-підприємці. Інформація про кількість суб'єктів аудиторської діяльності за 2013-2017 роки вказує на загальну тенденцію до їх зменшення (порівняно з 2013 роком – на 35,6%), що свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі і кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, та змін у законодавстві.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлена норма, відповідно до якої на Аудиторську палату України покладено повноваження, зокрема, щодо здійснення заходів із організації контролю якості аудиторських послуг в Україні. За результатами розгляду скарг щодо неналежного виконання професійних обов'язків аудиторами (аудиторськими фірмами) АПУ протягом 2017 року прийнято 24 рішення (в тому числі за скаргами, що надійшли в 2016 році). До аудиторів (аудиторських фірм) упродовж 2017 року було застосовано стягнення у вигляді: попередження (до вісімнадцяти аудиторів та двох аудиторських фірм), призупинення дії сертифіката аудитора на три місяці (до одного аудитора), призупинення дії сертифіката аудитора на п'ять місяців (до одного аудитора), анулювання сертифіката (до одного аудитора), виключення із Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (до трьох суб'єктів аудиторської діяльності).

Разом із значним зменшенням кількості суб'єктів аудиторської діяльності в Україні (на 4,9%), обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні збільшився порівняно з 2016 роком на 7,8% або на 153 766,4 тис. грн. Так, обсяг доходу від наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності у 2016 році становив 1 973 102,3 тис. грн., а у 2017 році – 2 126 868,7 тис. грн., приріст середнього доходу на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2017 році порівняно з 2016 роком склав 14,4%, а порівняно з 2015 – 37%. В місті Києві та Київській обл. за 2017 рік надано аудиторських послуг на загальну суму – 1 749 408,3 тис. грн., що становить 82,3% від загальної суми наданих послуг, решта регіонів України надали аудиторських послуг на 377 460,4 тис. грн. (17,7%). Найбільший середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності у 2017 році спостерігається у м. Києві та Київській обл. – 3 738,1 тис. грн., а найменший у Луганській обл. – 122,2 тис. грн.

Аналіз ринку аудиторських послуг наочно демонструє суттєве коливання кількості і вартості послуг у різних регіонах, яке залежить у більшості випадків від концентрації промислових підприємств, платоспроможності самих замовників аудиту та їхнього розуміння вартості та якості аудиторських послуг. Середня вартість замовлення в цілому по Україні становить 61,8 тис. грн., а середня вартість замовлення в м. Києві та Київській обл. значно більша – 105,8 тис. грн (у 2016 р. – 90,8 тис. грн). Суб'єкти великого підприємництва, банки, холдинги, страхові компанії та інші за аудиторськими послугами звертаються до аудиторських фірм «Великої четвірки аудиторських компаній» та інших компаній-членів міжнародних аудиторських мереж, які працюють у м. Києві та найбільших адміністративних центрах України, де функціонують бізнес-структури і зосереджена основна кількість практикуючих аудиторів. Як й у минулі роки у більшості регіонів значну частку складає обов'язковий аудит фінансової звітності.

Значна частка серед аудиторських фірм та аудиторів, а саме 149 суб'єкт (у 2016 р. – 181), що становить 15,8% (у 2016 р. – 18,1%) від загальної кількості суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Реєстру, припадає на суб'єктів, фактичний обсяг наданих послуг яких становить менш як 100 тис. грн. на рік. 76 суб'єктів аудиторської діяльності (8,1% від загальної кількості поданих звітів) не надавали аудиторських послуг упродовж 2017 року, з них 61 - аудиторські фірми та 15 - аудитори-підприємці.

За звітний період 12,2% суб'єктів аудиторської діяльності одержали дохід від 100 до 200 тис. грн., 21,6% – від 200 до 500 тис. грн. та 18,4% – від 500 до 1000 тис. грн. В Україні лише 18 аудиторських фірм за рік надали послуг на суму понад 10 млн. грн. кожна, проте їхня частка у загальному обсязі наданих послуг становить 65,8%. 208 аудиторських фірм надали послуг від 1 до 10 млн. грн., їх частка на ринку становить 24%.

Отож, сьогодні на ринку аудиторських послуг відбуваються об'єднавчі процеси, результатом яких стає укрупнення суб'єктів підприємництва для здійснення аудиторської діяльності. Можна стверджувати, що подальше зростання ринку аудиторських послуг розпочнеться з поліпшенням загальних економічних умов і, як наслідок цього, зі збільшенням кількості і вартості операцій.

Україна розвивається у напрямі всебічної інтеграції до європейського політичного, правового та економічного простору. Тому інституційний потенціал в Україні має розбудуватися на основі удосконалення нормативно-правового забезпечення відповідно до міжнародних та європейських стандартів, що на сьогодні є одним з найбільш актуальних завдань. Низка проблем у сфері аудиту гальмує розвиток аудиторської діяльності, обмежує конкурентоспроможність суб'єктів аудиту порівняно із закордонними аудиторськими компаніями, які дедалі більше займають вітчизняний ринок аудиторських послуг. Для підвищення довіри до професії аудитора та національних аудиторів в Україні з боку інвесторів та суспільства увагу слід зосередити на питаннях якості надання аудиторських послуг суб'єктами аудиту.

Список використаних джерел

1. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2017 рік // Електронний ресурс. – Режим доступу: https://www.apu.net.ua/1165-zvit-apu-2017
2. Лучко М. Р. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів / М. Р. Лучко, Н. М. Пилипчук // Бізнес Інформ. - 2015. - № 7. - С. 229-234. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_37.
3. Мельник Н.Г. Особливості аудиту на міжнародному рівні : монографія / Наталія Мельник // Економічна криза: фактори, моделі та механізми подолання: монографія / за заг. ред. С.А. Ткаченка, М.С. Пашкевич. – Дніпропетровськ: НГУ, 2015. – С. 143-152.
4. Accounting in Ukraine under implementation of the European legislation: monograph / M. Luchko, N. Khorunzhak, I. Benko [et al.] ; under the guidance M. Luhcko. - Ternopil : TNEU, 2017. - 232 p.

Самборська-Музичко Ю. О.
кандидат економічних наук, доцент
Галата А. О.
студентка
ДВНЗ «КНЕУ ім.В.Гетьмана»
м. Київ, Україна

АНАЛІЗ ЗАПАСІВ У МЕДИЧНИХ ЗАКЛАДАХ

Установи державного сектору не здатні забезпечувати свою діяльність без повного забезпечення ресурсами, які мають бути раціонально використані в процесі діяльності установи. Беручи до уваги останні реформи, які торкнулися системи охорони здоров'я, а саме майбутнього збільшення переліку платних медичних послуг, виникає підстава для додаткового джерела фінансування ефективного розвитку інфраструктури (збільшаться надходження до спеціального фонду), сучасних технологій у галузі охорони здоров'я, підвищення ефективності роботи, що в результаті призведе до виникнення необхідності створення сучаснішого та потужнішого інструменту контролю за використанням коштів.

На даний момент більшість ресурсів купується за рахунок загального фонду, реформа ж передбачає, що левова частка надходжень, які ще в цьому році наповнюють державний бюджет, і як результат за їх рахунок частково формується загальний фонд, будуть надходити безпосередньо установі, тобто на рахунок спеціального фонду. Саме це викликає потребу аналізу наявних та можливих інструментів, шляхів, напрямків удосконалення організаційно-економічних механізмів управління, зокрема запасами в бюджетних установах. Аналіз використання запасів підвищить ефективність та якість роботи медичних закладів за рахунок систематичності. Через це, в сучасних умовах розвитку економіки України, одним із завдань є забезпечення ефективного використання запасів бюджетними установами, оскільки вони становлять вагому частку видатків закладів даної сфери діяльності.

На разі залишається не завершеним перелік послуг, які медичні заклади надаватимуть безкоштовно, тобто за рахунок фінансування із бюджету державного чи місцевого, а за які фізичні особи сплачуватимуть безпосередньо установі, що обслуговує. Тому, вже в даний час виникають питання через різне забезпечення медичних закладів зокрема медичними препаратами, лікувальними засобами, нормами на харчування хворих у стаціонарі тощо [1].

Ефективність використання запасів характеризується системою абсолютних і відносних показників. Абсолютні показники використовуються в обліковій практиці і слугують для аналізу абсолютних відхилень у натуральному і вартісному вимірі. Відносні показники характеризуються насамперед оборотністю запасів. Під оборотністю запасів розуміється тривалість повного їх кругообігу з моменту придбання до використання на потреби лікарні. Оборотність запасів характеризується рядом взаємозалежних показників: тривалістю одного обороту в днях, кількістю оборотів за певний період (коефіцієнт оборотності). Узагальнюючі показники дають загальну характеристику стану фінансування установи для придбання матеріальних ресурсів та їх використання, а також визначають вартість зайнятих в установі запасів на одне ліжко-місце (коефіцієнт завантаження).

Абсолютні залишки запасів на дату складання балансу можуть змінюватися за рахунок двох факторів: кількості і вартості. Розрахунок впливу кількісного і вартісного факторів на зміну суми запасів кожного виду розраховують за методом абсолютних різниць. Для визначення причин росту залишків запасів проводять їх аналіз за однотипними групами в кількісних (натуральних) і вартісних величинах.

Найголовнішою з умов роботи лікарні є забезпеченість установи ресурсами для нормальної безперебійної діяльності. Для оцінки забезпеченості лікарні матеріалами в

процесі аналізу насамперед визначається рівень споживання матеріальних запасів і його зміна в порівнянні з попередніми роками. Рівень споживання запасів доцільно розраховувати як у цілому по всіх спожитих матеріалах, так і по кожній групі окремо. Але при цьому необхідно враховувати, що по деяких видах матеріальних цінностей, які споживаються установою для забезпечення її нормального функціонування характеристику варто проводити в цілому, а не за питомими видатками, тому що їх споживання безпосередньо не пов'язане зі зміною обсягу надаваних послуг.

Закупівля запасів лікарнею у сучасних умовах відбувається шляхом проведення публічних закупівель або торгів (тендерів) відповідно до Закону України «Про публічні закупівлі» № 922-VIII від 25.12.2015 року, у чинній редакції від 27.01.2018 року. Цей закон застосовується до всіх замовників та закупівель товарів, робіт та послуг, які повністю або частково здійснюються як за рахунок загального так і спеціального фонду, залежно від вартості предмета закупівлі обирається відповідна процедура передбачена ЗУ «Про публічні закупівлі» [2]. Кожна закупівля відбувається за різними алгоритмами та тривалістю процедури, чим більшою є вартість тим тривалішою є закупівлі, і тим більше до учасників висувається вимог від замовників (державних установ).

За результатами процедури закупівлі лікарня укладає договір учасником якого було визнано переможцем, який передбачає набуття права власності на товари за державні кошти. Саме тому однією з складових аналізу запасів є дослідження ритмічності постачання тих чи інших матеріальних ресурсів, медикаментів, продуктів харчування тощо, і також невід'ємною частиною цього дослідження є аналіз закупівель у системі «Prozorro», а саме з таких питань, як чому закупівля не відбулась, чому договір не було заключено, чому договір було розірвано. Тобто, тих питань, які роз'ясняють ситуацію, в якій установа не отримує ресурси життєво необхідні для її функціонування. Цей показник своєю величиною характеризує рівень виконання договорів постачання та можливість персоналом лікарні ефективно та своєчасно забезпечувати персонал закладу для забезпечення виконання основної діяльності установи.

Можна підсумувати, що аналіз запасів здійснюють задля ефективнішого використання. Оскільки в першу чергу запаси є видатковим матеріалом, який персонал закладу використовує щоденно, в таких умовах критерієм виступає ефективність використання запасів, який полягає у наявності необхідної кількості потрібного запасу. Це забезпечуватиме роботу установи та запобігатиме вимушеним зупинкам, бо в першу чергу в даній сфері йде мова про життя громадян та їх здоров'я. Через це виникає потреба у вивченні динаміки запасів та факторів, що визначають їх розвиток, асортиментність та обіг, та дослідити ефективність управління запасами на загальному та індивідуальному рівнях, що в свою чергу безпосередньо впливає на успішність діяльності медичного закладу. Для повного контролю та полегшення процесу аналізу матеріальних цінностей раціональним буде впровадження спеціальної програми та технології RFID-карток, яка являє собою метод автоматичної ідентифікації запасів, за підтримкою радіосигналів, котрі зчитуються або записуються відповідні дані щодо об'єкта обліку та зберігаються в RFID-мітках. За допомогою даного нововведення можна швидко та зручно прослідковувати рух товарно – матеріальних цінностей.

Список використаних джерел

1. Програма медичних гарантій: впровадження в Україні [Електронний ресурс] - Режим доступу до ресурсу: http://moz.gov.ua/uploads/0/3798-programa_medicnih_garantij_vprovadzenna_v_ukraini.pdf

2. Закон України «Про публічні закупівлі» № 922-VIII від 25.12.2015 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19?find=1&text=%EF%F0%EE%F6%E5%E4%F3%F0%E0
3. Хорунжак Н. М. Аналіз переваг і недоліків системи документування в умовах автоматизованих інформаційних систем обліку / Н. М. Хорунжак. // Тернопіль : Економічна думка. – 2003. – С. 10–12.
4. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. / С. В. Свірко. – Київ: КНЕУ, 2003. – 380 с.

Слободяник Ю. Б.
доктор економічних наук, доцент
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна

ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ КРИТЕРІЇВ

Початок XXI ст. характеризується розвитком громадянського суспільства, формуванням його запиту на визначення економічності, ефективності, результативності використання суспільних ресурсів і якості державного управління. У відповідь на очікування громадян відбувається перегляд повноважень вищих контрольних інституцій, а також трансформація контрольних систем різних країн у напрямку розбудови інституту державного аудиту.

Узагальнення кращого досвіду у сфері контролю державних фінансів стало основою для розробки і впровадження Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (ISSAI), що були підготовлені Комітетом з професійних стандартів INTOSAI [1]. Процес імплементації стандартів ISSAI передбачає адаптацію до національних особливостей контрольних систем, і, як варіант, – розробку національних стандартів державного аудиту, заснованих на певних рівнях стандартів ISSAI (наприклад, на третьому рівні «Фундаментальні принципи державного аудиту»).

Разом з тим в Україні лише задекларовано застосування стандартів ISSAI в оновленому у 2015 році Законі України «Про Рахункову палату» (п. 7 статті 3) [2]. Наразі вітчизняних стандартів державного аудиту, заснованих на ISSAI, не розроблено.

Слід зауважити, що аудит ефективності, як одна з трьох основних форм державного аудиту за стандартами ISSAI, увійшов у практику вітчизняних контрольних органів різних рівнів та підпорядкування не так давно. При цьому не зовсім коректна імплементація іноземної термінології сприяла визначенню аудита ефективності видом (або різновидом) державного фінансового аудиту, що знайшло свій прояв як в наукових публікаціях, так і в нормативно-правових актах, відповідно до яких аудитом ефективності було визначено державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, інвестиційних проектів тощо.

Утім між державним фінансовим аудитом і державним аудитом ефективності існують принципові відмінності, які обумовлюють їх визнання різними формами державного аудиту. Державний аудит ефективності (далі – ДАЕ) полягає у незалежній, об’єктивній і достовірній перевірці відповідності вимогам економічності, ефективності та результативності управління підприємством, організацією, установою (або системи, операції, програми, заходу тощо) і виявлення можливостей для їх удосконалення. Вимога економічності ґрунтується на мінімізації витрат використовуваних ресурсів, які мають бути доступними у визначений час, у відповідній кількості та якості та за кращою ціною. Під ефективністю розуміють отримання максимальної віддачі від наявних ресурсів – відповідність задіяних ресурсів

існуючим результатам за умовами, кількістю, якістю і термінами. Вимога результативності передбачає відповідність досягнення цілям і наміченим результатам.

Основною метою ДАЕ є конструктивна підтримка економічного, ефективного і результативного управління, що також сприяє підвищенню підзвітності, відповідальності та прозорості. Відбувається це за рахунок визначення ефективності розроблюваних законодавчих актів, прийнятих виконавчих рішень, або отриманих платниками податків послуг (за співвідношенням ціна – якість). При цьому не ставляться під сумнів наміри та рішення виконавчої влади, а лише визначається чи не стали недоліки у законах і правилах (або шляхи їх реалізації) на заваді досягненню намічених цілей.

У міжнародній практиці ДАЕ фокусується на сферах, які є найбільш важливими для громадян і мають найкращий потенціал для поліпшення. Це забезпечує конструктивні стимули для вжиття відповідних заходів відповідальними сторонами. Приміром, об'єкти державної власності (земля, надра, об'єкти інфраструктури, інформація, нематеріальні активи) охоплюють значне коло галузей економіки, є одним із ресурсів, що забезпечують досягнення цілей і вирішення задач державного управління в цілому. Якість такого управління не лише визначається фінансовими показниками бюджетних доходів і видатків, але й значно впливає на розвиток соціальної сфери. Від ефективності фінансового механізму управління державною власністю залежить результативність соціальної політики і безпека держави, що і актуалізує необхідність проведення ДАЕ управління державною власністю.

Методичною основою організації та проведення ДАЕ є стандарт ISSAI 300 «Фундаментальні принципи аудиту ефективності» у поєднанні з ISSAI 100, а також їх деталізація на 4-му рівні стандартів – ISSAI 3000-3999 «Керівні принципи аудиту ефективності». За стандартами, ДАЕ покликаний надати нову інформацію, аналіз або міркування, за необхідності – рекомендації з поліпшення. При цьому нова інформація, знання або оцінка стосуються:

- нових аналітичних суджень (більш глибокий аналіз чи нові перспективи);
- представлення існуючої інформації у більш доступному вигляді для різних зацікавлених сторін;
- незалежної та авторитетної думки чи висновку на основі аудиторських доказів;
- рекомендацій на основі аналізу результатів аудиту.

Особливістю стандартів є їх гнучкість щодо кожного конкретного заходу, адже будь-який ДАЕ є неповторним, а тому вимагає від аудиторів поєднання творчого підходу і професійного судження на основі єдиних вимог. Отже, аудитори самостійно встановлюють відповідні критерії, що співвідносяться з метою аудиту і пов'язані з вимогами економічності, ефективності та результативності. Такі критерії забезпечують основу для оцінки доказів, досягнення мети аудиту, є важливим елементом у дискусії, що відбувається в межах аудиторської групи. Важливо також враховувати, що питання стосовно ефективності складається з двох частин:

1) чи були досягнуті цілі в результаті реалізації обраної політики?
2) чи пов'язане досягнення цілей саме з цією політикою, а не з дією інших факторів?

Критерії можуть бути якісними і кількісними, повинні визначати яким чином буде оцінюватися аудована особа. Крім того, вони можуть бути загальними або конкретними, зосереджувати увагу на тому, що:

- повинно бути відповідно до законів, правил або цілей;
- очікується згідно з розумними цілями, науковими знаннями і передовим досвідом;
- може бути за кращих умов.

Для визначення критеріїв можуть використовуватися різні джерела, проте вони повинні бути прозорими, зрозумілими для користувачів, повними, достовірними та об'єктивними в контексті предмету і мети аудиту. Обговорення критеріїв на стадії планування аудиту

підвищує їх надійність і загальне визнання, особливо у складних аудитах. Іноді важко встановити вичерпний перелік критеріїв заздалегідь, отже, вони визначатимуться і коригуватимуться безпосередньо в процесі аудиту.

У ДАЕ не може бути однозначних законодавчо визначених і усталених критеріїв, вони різнитимуться залежно від цілей, завдань аудиту та підходу до його здійснення. Зауважимо, що у державному фінансовому аудиті операції, які розглядаються, зазвичай оцінюються аудитором як «правильні» або «неправильні», «законні» чи «незаконні». Такі критерії є відносно закритими. Для проведення ДАЕ вибір критеріїв, як правило, відносно відкритий і формулюється аудитором. Тому критерії не можуть бути чітко регламентованими і варіюватимуться від одного аудиту до іншого. При визначенні критеріїв ДАЕ аудитори повинні переконатися, що вони стосуються аудиту, є розумними і досяжними. Також критерії можуть бути розроблені у формі питань.

Джерелами отримання критеріїв ДАЕ можуть стати:

- закони і правила, що регулюють діяльність аудованої особи;
- рішення, прийняті законодавчою або виконавчою владою;
- посилання на історичні порівняння чи порівняння з кращою практикою;
- професійні стандарти, досвід і цінності;
- ключові показники ефективності, встановлені аудованою особою або урядом;
- незалежні експертні консультації та ноу-хау;
- нові або загальновизнані наукові знання та інша достовірна інформація;
- критерії, що використовувалися раніше в подібних аудитах або іншими вищими органами державного аудиту;
- організації (всередині або за межами країни), які здійснюють аналогічну діяльність або мають аналогічні програми;
- стандарти або попередні запити законодавчим органам;
- концептуальні основи і фахова література.

Основу критеріїв аудиту можна розглядати з різних точок зору:

а) на основі кращих прикладів – найбільш авторитетним джерелом будуть офіційні стандарти (такі, як цілі, зазначені в законодавчих і нормативних актах, рішення і політики, прийняті законодавчою або виконавчою владою), або

б) на науковій основі – більший акцент буде зроблений на спеціальній науковій літературі та інших джерелах, таких, як професійні стандарти і передовий досвід.

Іноді критерії аудиту легко визначити, наприклад, коли цілі поставлені представниками законодавчої або виконавчої гілки влади ясно і точно. Але часто цілі можуть бути невизначеними, суперечливими або недосяжними. У таких умовах аудиторам доведеться реконструювати критерії. При цьому можливе застосування так званого «теоретичного» підходу, коли експертам у відповідній галузі ставиться питання: «що має бути – ідеальні результати в ідеальних умовах відповідно з раціональним мисленням або з найвідомішою порівняною практикою?». Іноді для отримання обґрунтованих і реалістичних критеріїв корисним є застосування емпіричного підходу, що полягає в обговоренні із зацікавленими сторонами та особами, які приймають рішення.

У вітчизняній практиці поки що використовується більш формальний підхід. Так, Рахункова палата визначає критерії в ДАЕ у такий спосіб:

- співвідношення між результатами діяльності розпорядників бюджетних коштів і використаними для досягнення таких результатів коштами державного бюджету;
- ступінь відповідності фактичних результатів діяльності розпорядників бюджетних коштів запланованим результатам;

- стан досягнення розпорядниками коштів державного бюджету запланованих результатів за рахунок використання мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів;
- обґрунтованість визначення мети, напрямів та результативних показників, що характеризують використання коштів державного бюджету на відповідні заходи [3].

Такі формулювання критеріїв часто повторюються і відрізняються в різних ДАЕ лише предметом аудиту. І хоча наведені критерії відповідають формальним вимогам, джерелом для їх визначення найчастіше виступають законодавчі та нормативні акти, інструкції, рішення уряду тощо. Державна аудиторська служба України взагалі не формулює критерії у своїх звітах, що суперечить логіці аудиторського процесу в цілому.

Таким чином, вважаємо, що подальший розвиток вітчизняної практики ДАЕ потребує розширення джерел визначення критеріїв ДАЕ, застосування наукових підходів, оскільки правильне формулювання критеріїв є важливою складовою процесу аудиту і визначає його результативність та відповідність вимогам і очікуванням користувачів.

Список використаних джерел

1. International Standards of Supreme Audit Institutions [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.issai.org/
2. Про Рахункову палату: закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19.
3. Звіти за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) / Рахункова палата України [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/16748561.

Інформаційні технології та моделювання в обліку, оподаткуванні, аналізі та аудиті

Ельсуков В. П.
кандидат экономических наук, доцент
Учреждение образования «Институт бизнеса Белорусского государственного университета»
г. Минск, Республика Беларусь

ТРАНСФОРМАЦИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ КИБЕРФИЗИЧЕСКИХ СИСТЕМ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УЧЕТА И УПРАВЛЕНИЯ

В мире происходит замедление темпов роста производительности, включая производительность труда и производительность капитала, как важнейшего фактора долговременного экономического роста, повышения конкурентоспособности стран, регионов, отдельных компаний. Международный валютный фонд выделяет две группы факторов, которые отрицательно влияют на рост производительности: вызванные последствиями мирового финансового кризиса; связанные со структурными процессами. В числе последней группы негативных факторов особо отмечается убывающее воздействие бума информационных и коммуникационных технологий [1]. В Беларуси также наблюдается падение темпов роста общей производительности, основной причиной чему являются пока еще существующие приоритеты по преимущественной генерации пассивной части основных средств [2]. Также можно заключить, что информационно-коммуникационные технологии (ИКТ) не оказывают пока должного положительного влияния на повышение конкурентоспособности традиционных отраслей экономики страны, как машиностроение, строительство, транспорт, аграрный сектор. Компании, работающие в сфере ИКТ, в основном озабочены наращиванием экспорта услуг, хотя общее сальдо экспорта-импорта товаров и услуг в этой области стало положительным только в последние несколько лет в основном благодаря деятельности резидентов Парка высоких технологий Беларуси (ПВТ), таблица 1.

Таблица 1

Отдельные показатели деятельности сектора ИКТ Республики Беларусь

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Экспорт услуг ИКТ, млн. долл. США	454,6	592,2	740,8	897,0	1003,5	1152,2
в том числе компаниями ПВТ, % к общему объему экспорта	77,8	81,0	81,7	82,8	86,3	85,2
Общее сальдо экспорта-импорта товаров и услуг, млн. долл. США	-306,6	-445,3	-776,6	-383,6	84,1	186,3

Примечание – Источник: собственная разработка на основании [3]

Существующая статистика не оценивает влияние ИКТ на эффективность деятельности отраслей экономики: совершенно очевидно, что такими показателями не является число персональных компьютеров, охват организаций сетью Интернет и другие аналогичные параметры [3].

Ответом на замедление в мире темпов роста производительности стала разработка немецким правительством стратегии «Индустрия 4.0», представленной для обсуждения в 2011 году на Ганноверской промышленной ярмарке. Стратегия определяет повышение производительности путем интеграции киберфизических систем (Cyber-Physical Systems,

CPS) в производственные процессы [4]. В Беларуси приняты важные государственные решения по развитию цифровой экономики. В то же время процедуры реализации решений, взаимодействия ИКТ с традиционными отраслями вызывают необходимость уточнения и обеспечения комплексного подхода к решению стоящих задач с использованием цифровых технологий. Это, собственно говоря, и является важнейшим постулатом стратегии «Индустрия 4.0».

Под CPS в рамках рассматриваемых вопросов нами понимается интеграция вычислительных ресурсов в физические процессы, в результате чего датчики, оборудование, информационные системы объединяются в единый комплекс по цепочке создания добавленной стоимости. То есть, разработка и применение CPS не является простым внедрением ИКТ, которые, как было отмечено выше, уже не дают требуемого эффекта. Реально объединить три составляющие CPS стало возможным с переходом к коммерческому применению систем дистанционного мониторинга как технологической основы такой интеграции. Современные системы мониторинга «впитали» в себя и другие прогрессивные решения в сфере ИКТ, как интеллектуальные датчики и агенты (программы управления), облачные сервисы, технология определения местонахождения, мобильные устройства, M2M технологии, Интернет вещей и другие. Большинство из этих составляющих определяются государственной программой инновационного развития Беларуси как высокотехнологичные и требующие ускоренного развития сектора национальной экономики. Вопрос заключается в формировании на основе их продуктов эффективных CPS.

В настоящее время идет научно-практическая дискуссия о путях эффективного применения CPS в отраслях экономики. Полагаем, что таким первоочередным направлением выступает управление в бизнесе и учет как важнейшая составляющая управления по следующим причинам: процесс управления охватывает горизонтальные и вертикальные цепочки создания добавленной стоимости; капиталоемкость совершенствования управления ниже, чем по другим направлениям внедрения CPS; в управлении консолидировано применяются разработки из других областей; развитие основной модели кибернетики как основы управления применительно к современному состоянию ИКТ вызывает необходимость применения CPS. В качестве проблемы можно отметить определенные сложности с оценкой эффективности внедрения CPS. Хотя трудности присущи и при оценке эффекта от внедрения автоматизированных систем управления (АСУ). Они успешно разрешаются в рамках действующих методик. А присутствие в CPS большой доли материальной составляющей (оборудование, транспорт, вычислительная техника, сырье и материалы, топливно-энергетические ресурсы и другие) позволяет определять эффект прямым счетом.

Система показателей играет основополагающую роль в управлении: сам процесс принятия решения заключается в сравнении фактических и нормативных (плановых) значений, характеризующих объект или процесс. Бизнес-процессы в управлении традиционно реализует человек, используя инструментарий для автоматизации обработки информации, ее визуализации. При разработке систем управления на основе CPS присутствие человека на всех стадиях должно значительно уменьшаться. Соответственно показатели управления нуждаются в трансформации. Исходя из практики разработки и внедрения интеллектуальных систем, сформулируем основные требования к трансформации и применению показателей в CPS:

1) число показателей определяется задачами управления;

2) число параметров мониторинга в системе ограничивается наличием датчиков съема информации;

3) дискретность представления информации (плотность информационного потока) определяется пропускной способностью GPRS-каналов передачи данных;

4) для целей управления технические параметры должны трансформироваться в общепринятые группы показателей инвестиционной и операционной деятельности.

В качестве примера рассмотрим решение задач управления в соответствии изложенными подходами на основе CPS в транспортной сфере. Белорусскими специалистами была разработана система мониторинга магистральных локомотивов с интеллектуальными элементами автоматизации подготовки, принятия, контроля исполнения решений и внедрена на Латвийской железной дороге. Системой обеспечивается мониторинг более двадцати технических параметров с дискретностью, позволяющий говорить об их контроле в непрерывном режиме времени, которые передаются по каналу GPRS на сервер депо, где анализируются в автоматическом режиме.

Для целей управления показатели были разделены на три группы:

1) техническое состояние дизель-генераторной установки;

2) мощность установки, информация о работе приборов защиты двигателя, давлении в тормозной системе, некоторые другие технические параметры;

3) объем топлива в баке, скорость перемещения транспортного средства, координаты местонахождения. Разработаны группы агентов (программ) для работы на двух уровнях – объекта (локомотива) и диспетчера [5].

Это позволило решить важные задачи управления: применение M2M технологий; перевод технико-физических показателей в экономические показатели и их интеграцию в систему планирования и учета. Архитектура и программное обеспечение системы обеспечили применение элементов искусственного интеллекта. Система постоянно совершенствуется с учетом требований концепции CL2M (управление жизненным циклом изделий с обратной связью). Система позволила автоматически получать данные от целого парка локомотивов, отслеживать их перемещение и работу в режиме реального времени, быстро и просто составлять отчеты, оценивать эффективность операционной деятельности. Это обеспечило получение на Латвийской железной дороге значительного экономического эффекта: на 10-14% снижено потребление топлива; в среднем на 10% увеличен межремонтный пробег; окупаемость инвестирования составила менее года; повышена техническая безопасность [6].

В процессе опытной эксплуатации на Белорусской железной дороге система была усовершенствована: обеспечена быстрая адаптация параметров мониторинга под нужды управления; информация отслеживается за любой промежуток времени; в перечень объектов мониторинга включены вспомогательный подвижной состав, компрессорные установки рефрижераторов, что существенно улучшило качество логистики; система дооснащена модулем идентификации на основе RFID-карточек доступа. Последнее позволило автоматизировать разбиение учетных периодов на реальные смены, реализовать представление информации в соответствии с корпоративными стандартами учета.

Киберфизическая система становится инструментом эффективного управления и учета. Элементы искусственного интеллекта позволяют оценивать и прогнозировать состояние объектов, переводят процесс на уровень проактивного мониторинга, когда ведется поиск закономерностей в событиях для предсказания возможных сбоев в управлении. Поскольку внедрение CPS в управление связано с необходимостью изменения производственных отношений, укрепления производственной и трудовой дисциплины, и, соответственно ее отторжением определенной частью персонала, продвижение и развитие инновации будет происходить заинтересованностью собственников в повышении конкурентоспособности компании и (или) директивным путем. Вследствие этого в информационно-развлекательной и обучающей сфере внедрение CPS будет происходить более активно, поскольку влияние фактора производственных отношений проявляется там незначительно [7].

Список использованных источников
1. International Monetary Fund. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.imf.org/external/pubs/ft/ar/2017/eng/pdfs/AR17-RUS.pdf. - Дата доступа 03.12.2018.
2. Ельсуков В.П. Оценка уровня конкурентоспособности на основе интегрального индекса. Научно-практический журнал «Новости науки и технологий». № 1 (36)/2016, Минск, С. 42 – 51.
3. Информационное общество в Республике Беларусь. Статистический сборник. Национальный статистический комитет Республики Беларусь, Минск: 2017. – 109 с.
4. PricewaterhouseCoopers. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.pwc.com/gx/en/industries/industry-4.0.html. - Дата доступа 03.12.2018.
5. Кузьмич, А.И. Архитектура системы мониторинга мобильных гетерогенных объектов / А.И.Кузьмич, В.В.Краснопрошин // Вестник Полоцкого государственного университета. Серия С. – 2014. – № 4. – С. 51-56.
6. В.П. Ельсуков, А.И. Кузьмич. Эффект применения систем дистанционного мониторинга мобильных объектов. Международная научно-техническая конференция, приуроченная к 50-летию МРТИ-БГУИР (Минск, 18-19 марта 2014 года): материалы конф. В 2 ч. Ч./редкол.: А.А. Кураев [и др.]. – Минск: БГУИР, 2014. С. 524-525.
7. Ельсуков В.П. Виртуальная игровая реальность и развитие профессиональных компетенций в процессе бизнес обучения. Высшая школа: проблемы и перспективы : Материалы 13-й Междунар. науч.-метод. конф., Минск, 20 фев. 2018 г. В 3 ч. Ч. 2. – Минск : РИВШ, 2018. – С. 185 – 191.

Кувшинова А. Б.
студентка,
Іванова Л. І.
старший викладач
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»
м. Київ, Україна

ЕФЕКТИВНІСТЬ ВИКОРИСТАННЯ ПРИКЛАДНИХ ПРОГРАМНИХ РІШЕНЬ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Метою підприємства є досягнення максимальної ефективності своєї діяльності. З розвитком підприємств, зростанням масштабу їх діяльності, а також відповідно зі збільшенням матеріальних, фінансових та інформаційних потоків, збільшилось навантаження працівників у частині збору, накопичення та обробки необхідної інформації та оформлення результатів її аналізу. Таким чином науково-технічний прогрес надзвичайно прискорив темпи впровадження у всі сфери соціально-економічного життя останніх досягнень у сфері інформатизації.

Підприємства активно використовують автоматизовані системи. Великим попитом користуються різноманітні програмні продукти для автоматизації обліку, що підвищує оперативність обробки даних та вірогідність ділової інформації, а також приймаються більш об'єктивні фінансові й управлінські рішення, що дозволяють займати провідні позиції на ринку, підвищувати ефективність роботи персоналу, створювати оптимальну структуру управління.

В умовах значного обсягу пропозиції автоматизованих систем бухгалтерського обліку організація кожного підприємства постає перед вибором програмного продукту, який був би

найбільш актуальним та доцільним, враховуючи специфіку діяльності конкретного підприємства.

На українських підприємствах надають перевагу вітчизняним програмним продуктам масового тиражу, що більше відповідають умовам економіки та швидкій зміні законодавчих документів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку.

Відомою та широко застосованою є система управління підприємством

IS pro, яка складається із взаємопов'язаних підсистем, кожна з яких має відносну самостійність. Це дозволяє обрати потрібну конфігурацію системи відповідно до потреб підприємства, заощаджуючи на тому функціоналі, який не потрібен.

IS pro включає управління персоналом, виробництвом, продажем, бухгалтерський та податковий облік, управління фінансовими розрахунками, ведення договорів, облік основних засобів, запасів, закупок, автотранспорту, відносини з клієнтами, освіту, облік комунальних послуг та фінансове планування й аналіз.

Дана система має ряд переваг, серед яких врахування всіх вимог чинного законодавства, забезпечення технічної підтримки користувачів всіх регіонів, оперативність оновлень та національна розробка.

Особливістю системи є надання можливості ведення обліку від будь-якої кількості юридичних підприємств, які незалежні одне від одного. Крім того є можливість створення окремого довідника системи, який буде загальним для декількох підприємств, які вибере користувач.

Використовуючи саме *IS pro* підприємство отримує управлінську систему світового стандарту ERP, інструмент оптимізації процесів за невисокою ціною, українську інтелектуальну розробку, сертифіковану в Україні систему обліку та управляння для бюджету та бізнесу, прозорість та контрольованість процесів.

Процес переходу на *IS pro* легкий і ефективний завдяки професійній команді з впровадження, що є ще одним великим плюсом.

Ефективність *IS pro* полягає в об'єднанні рішень для оптимізації процесі діяльності підприємства: це і система обліку, й інструмент планування фінансів, і програма управління персоналом та взаємозв'язками з клієнтами [2].

Минулого року з'явилась *MASTER:Бухгалтерія* - нова програма для обліку, з удосконаленням для малих та середніх підприємств.

MASTER:Бухгалтерія розроблена тільки для українського ринку. В одній програмі можна одночасно вести облік діяльності необмеженої кількості юридичних осіб. Звітність формується окремо для кожного підприємства, а довідники контрагентів, співробітників та номенклатури – спільні. Програма передбачає роботу з усіма системами оподаткування та швидке оновлення в разі зміни законодавства.

Функціональні можливості надають програмі наступні переваги: багатомовний інтерфейс (українська, російська, англійська мови), все в одній програмі, звітуватись просто, легкий зв'язок з іншими програмними продуктами, відповідність законодавству та задоволення потреб всіх суб'єктів підприємницької діяльності, зокрема малого та середнього бізнесу.

На *MASTER:Бухгалтерію* легко перейти з інших програм бухгалтерського обліку, адже реалізовано механізм перенесення даних і залишків з інших програм, враховуючи ті, що знаходяться під санкціями.

Функціонал *MASTER:Бухгалтерії* охоплює всі види операцій на підприємствах малого та середнього бізнесу: операції по касі та розрахунки з підзвітними особами; операції з грошовими коштами та їх еквівалентами; облік основних засобів; облік ТМЦ та МШП; розрахунки з контрагентами; розрахунки заробітної плати; облік витрат; податковий облік; фіскальна звітність; зведена бухгалтерська звітність.

MASTER:Бухгалтерія має не найнижчу, але далеко й не найвищу ціну. Водночас вона автоматизує і збирає усі напрями обліку на підприємстві в єдину систему. Це забезпечує неабияку економію трудових ресурсів, що робить програму вигіднішою для підприємства у будь-якому разі.

Сервіс *MASTER:Бухгалтерії* буде корисний також державним установам, що шукають українське програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку [1].

Таким чином, можна зробити висновок, що інформаційне програмне забезпечення займає провідну позицію у системі бухгалтерського обліку. Системи *IS pro* та *MASTER:Бухгалтерії* забезпечують адміністрацію достовірною інформацією для аналізу, правильної оцінки і контролю за діяльністю компанії, проте кожна має свої індивідуальні переваги: *IS pro* універсальна програма, що виступає і системою обліку, й інструментом планування фінансів, і програмою управління персоналом та взаємозв'язками з клієнтами, а *MASTER:Бухгалтерії* функціонує враховуючи особливості роботи малих та середніх підприємств.

Список використаної літератури

1. MASTER:Бухгалтерія - нова програма для обліку на підприємствах малого та середнього бізнес. URL: https://news.dtkt.ua/debet-kredit/partner-news/45185 (дата звернення: 12.09.2017).
2. Черножукова А. М., Лободзинська Т. П. Порівняльний аналіз автоматизованих систем бухгалтерського обліку на підприємствах України. *Ефективна економіка.* 2017. №6.

Ліщук (Куцеля) О.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ГОТІВКОВИХ ТА БЕЗГОТІВКОВИХ РОЗРАХУНКІВ УСТАНОВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ

У бюджетних установах все частіше застосовують інформаційні технології (ІТ) для здійснення обліку та контролю готівкових та безготівкових розрахунків. Проблемами розвитку та становлення ІТ обліку в бюджетних установах займалися ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненков, М.Р. Лучко, В.О. Осмятченко, С.В. Свірко, Л.О. Терещенко, Н.М. Хорунжак та інші.

У процесі господарської діяльності між різними державними установами постійно відбуваються угоди з приводу придбання засобів і предметів праці, реалізації товарів, продукції (робіт, послуг). За все придбане слід проводити взаєморозрахунки (сплачувати гроші) і, відповідно, отримувати платежі за відпущену продукцію або надані послуги. Крім цього розрахунки ведуться з відділеннями банків, різними організаціями, безпосередньо з працівниками установ. Різноманітні розрахунки, що виникають між бюджетними установами та підприємцями, здійснюються готівковими і безготівковими платежами через відділення банків. З їх допомогою завершується перетворення матеріальних цінностей в грошовий еквівалент і формується фінансовий результат.

Грошовий потік є сукупністю розподілених у часі надходжень і видатків грошових коштів та їх еквівалентів. Рух грошових коштів в установах пов'язаний з факторами часу,

простору, структури, ризику і ліквідності. Саме безготівкові розрахунки є ланкою, що з'єднує кожний суб'єкт господарської діяльності з оточуючим ринковим середовищем, державними фінансами та дозволяє брати участь у процесі виробництва, розподілу та споживання. Безготівкові розрахунки дозволяють значно зменшити витрати обігу, пов'язані з грошовими розрахунками у господарстві, звести до мінімуму суму грошей, яка знаходиться в обігу.

Безготівкові розрахунки – розрахунки, які здійснюються без участі паперових грошей, шляхом перерахування певних сум з рахунків платника в банках на рахунок одержувача або шляхом заліку взаємних вимог.

Безготівкові грошові потоки бюджетних установ поділити на такі групи:

1) розрахунки з покупцям та замовниками;
2) розрахунки у порядку планових платежів;
3) розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами;
4) розрахунки із оплати праці;
5) розрахунки за коштами, одержаними на видатки за дорученнями;
6) розрахунки за податками та платежами;
7) розрахунки зі страхування.

Напрямки руху готівкових грошових потоків бюджетних установ такі:

1) розрахунки з оплати праці;
2) розрахунки з депонентами;
3) розрахунки з підзвітними особами;
4) розрахунки зі стипендіатами;
5) розрахунки з відшкодування завданих збитків;
6) розрахунки за спеціальними видами платежів.

Необхідно зауважити, що вище розглянуті напрями руху грошових потоків бюджетних установ не є абсолютно автономними напрямами руху виключно безготівкових чи готівкових потоків грошових коштів установ, а досить часто у бюджетному обліку ідентифікуються як спільні вектори руху як безготівкових, так і готівкових грошових потоків організацій бюджетного сектора.

Важливе значення у системі управління грошовими коштами бюджетних установ відіграє використання ІТ бюджетного обліку, які дають змогу забезпечити оперативний та якісний процес обліку, аналізу і моніторингу процесу кругообігу, а саме етапів формування, розподілу та використання грошових коштів.

Розвиток ІТ у нашій країні безпосередньо впливає не тільки на економічні аспекти життєдіяльності суспільства, а й у тому числі на всю систему бухгалтерського обліку. Отже, можна зробити висновок, що при застосуванні сучасних ІТ ефективність бухгалтерського обліку стає вище.

Список використаних джерел

1. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку / Бенько М. М. – Київ, 2010. – 336 с.
2. Заремба Є.М. Грошові кошти підприємства: сутність і класифікація / Є.М. Заремба // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 87– 92.
3. Магдич І.П. Сутність та роль грошових потоків інвестиційної діяльності підприємства / І.П. Магдич // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2013. – Вип. 28. – Т. 1. – С. 376–383.
4. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч.посіб. / Н. Є.Скоробогатова. – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського Вид-во «Політехніка», 2017. – 248 с.

5. Фартушинська, Л. І. Інформаційні технології обліку та контролю в системі казначейської служби [Текст] / Л. І. Фартушинська, С. Р. Яцишин // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 30 черв. 2017 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - С. 309-312. Режим доступу: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/22434
6. Хорунжак Н. М. Перспективи розвитку інформаційних технологій в обліку / Н. М. Хорунжак // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки : Випуск 30 : У трьох частинах / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2012. – Частина ІІ. – С. 134 – 139.
7. Яцишин, С. Р. Поняття платіжного обороту та розрахунків установ державного сектору економіки [Текст] / Яцишин С. Р., Семенюк М. О. // Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів ІІІ міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 33-37. Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/31056

Михайленко Я.В.
студентка
Київський національний торговельно-економічний університет
м.Київ, Україна

КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ

В останні роки зріс інтерес до застосування комп’ютерних технологій в процесі аудиту. Комп’ютеризація аудиту дає можливість збільшити ефективність аудиторської роботи, розширити сферу аудиторської перевірки, знижує ризик аудитора, надає можливість працювати з багатьма документами одночасно. Застосування комп’ютерної техніки суттєво впливає на методологію аудиту, але не змінює мети проведення аудиту[1].

В економіці України спостерігаються кризові явища, що супроводжуються погіршенням економічного стану суб’єктів господарювання. В зв'язку з цим, зростає роль і значення удосконалення організації аудиту підприємств з метою забезпечення більш раціонального використання їх власних фінансових ресурсів.

Завданням дослідження є розглянути та проаналізувати існуючі спеціалізовані програми для проведення аудиту, визначити переваги та проблеми автоматизації аудиту суб’єктів господарювання.

Питання автоматизації аудиту досліджували у своїх працях такі вчені: А.В.Кузнєцов, Є.А. Богданова, Б.В. Кудрицький, Л.М.Макарова та інші. Проте не всі аспекти проблемних моментів процесу комп’ютеризації аудиту є дослідженими. У світовій практиці цьому питанню приділяють більше уваги, про що свідчить постійне оновлення Міжнародних стандартів аудиту, які видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Перш ніж розглянути спеціалізовані програми для проведення аудиту, необхідно визначити вимоги до них, основними з яких є:

- нормативна інформація повинна підбиратися фахівцями-методологами і постійно оновлюватися;
- програма повинна бути простою у використанні, підходити різним аудиторським компаніям;

- повинно бути розмежування прав доступу;
- можливість автоматизованої обробки великого обсягу інформації;
- забезпечення безпеки інформації[4].

Для використання аудиторами при проведені перевірок найпоширенішими вітчизняними програмами є: Prime Expert, Audit Expert, Project Expert, AuditXP «Комплекс Аудит», «ІНЕК:АФСП», Audit NET та інші.

Провівши аналіз ринку комп'ютерних програм для проведення аудиту, можемо зробити висновок щодо переваг і недоліків деяких програм:

Audit Expert	*Переваги:* формування порівняльних даних для вирішення аналітичних завдань; отримання основних фінансових показників; проведення порівняльного аналізу з підприємствами конкурентами. *Недоліки:* більше підходить для проведення економічного аналізу, визначення кореляційних залежностей.
IT Аудит:Аудитор	*Переваги:*може використовуватися при проведені внутрішнього аудиту підприємства. *Недоліки:* відсутня прив'язка до змін в законодавстві.
Аудит-Майстер «ДАСО» «Аудит-Інформ»	*Переваги:*можливість використовувати власну методологію; пошук за реквізитами; дослідження роботи аудитора. *Недоліки:* не визначається розмір вибірки, аудиторський ризик; при повторній перевірці фірми в картотеці формується новий запис.
Audit NET	*Переваги:*максимальна відповідність системи з прийнятою з прийнятою в аудиторській фірмі методологією; робота у віддаленому режимі; розмежування прав доступу до інформації; автоматизація процесу аудиту та діяльності аудиторської фірми. *Недоліки:*є виключно мережною системою, відсутній класифікатор помилок і нормативна база

В результаті проведення аналізу ринку комп'ютерних технологій, виявлено, що недостатньо програм, які б дозволяли повною мірою автоматизувати процес аудиту.

Варто звернути увагу на спеціалізовану програму «КІТ.Аудит», яка була розроблена українською командою розробників КІТ-XXI. Дана програма забезпечує контроль якості і включає узгоджений набір робочих документів, методичних вказівок з проведення аудиту.

Перевагами застосування «КІТ.Аудит» є:

- зменшення собівартості аудиторської перевірки;
- підвищення якості та прозорості робіт аудиторської фірми;
- повна відповідність ведення аудиторської діяльності міжнародним і національним стандартам;
- можливість роботи без наявності інтернету (автономний модуль);
- повний узгоджений набір робочих документів та методичних вказівок;
- автоматизація значної частини трудомістких робіт;

В програмі реалізована підсистема, яка дозволяє автоматично синхронізувати всі відкриті з «КІТ.Аудит» документи Word s Excel без необхідності ручного додавання цих документів до бази. Існує можливість імпортувати та експортувати базу даних, переглядати видалені і заблоковані документи тощо.

Якість та прозорість роботи аудиторської фірми досягається за допомогою таких методів: систематизація обліку перевірок, централізоване збереження даних віх аудиторських процедур в одній базі, оперативна підтримка користувачів, можливість від слідкувати всі внесені зміни та їх авторів та інші.

«КІТ.Аудит» містить близько 300 вбудованих робочих документів, кожен документ прикріплено до відповідного розділу аудиту.

Основним недоліками застосування даної програми є недостатній набір автоматичних аналітичних процедур.

В цілому, програма «КІТ.Аудит» створює умови для надання повного та ефективного висновку щодо аудиту економічного стану суб'єкта господарювання.

Отже, основним перевагами комп'ютеризації аудиторської діяльності є:

- якісне планування аудиторської перевірки;
- зменшення трудомісткості робіт і скорочення термінів перевірки;
- підвищення якості проведення аудиту;
- можливість поглибленого дослідження стану обліку суб'єкта господарювання і можливість оцінки системи внутрішнього контролю.

На основі вивчення праць дослідників, можна визначити такі основні причини, які перешкоджають комп'ютеризації аудиту (рис 1).

За результатами дослідження можна зробити висновок, що використання інформаційних технологій є актуальним завданням, важливим фактором успішної роботи аудитора, але сучасні програмні аудиторські продукти потребують вдосконалення. Вибір оптимального програмного забезпечення є основним напрямом ефективної автоматизації аудиту. Освоєння аудиторськими фірмами інформаційних технологій, дозволить їм отримати конкурентні переваги на вітчизняному і міжнародному ринку.

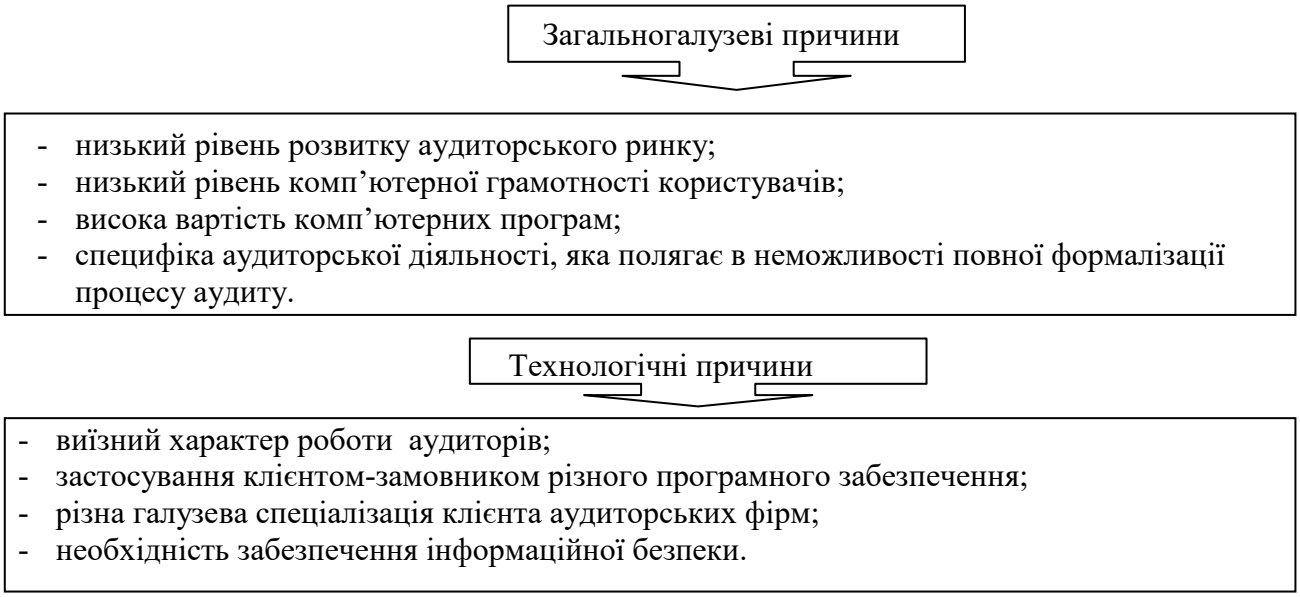


Рис.1. Фактори, які перешкоджають автоматизації аудиту

Список використаних джерел

1. Богданова Є.А. Порівняльний аналіз функціональних і технічних можливостей вітчизняних програм з автоматизації аудиторської діяльності / Є. А. Богданова, А.В. Кузнєцов, Л.М. Макарова // Системне управління: електронне наукове видання. — 2010 . — № 1 (7). — С. 1—17.
2. Івахненков С.В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення // Аудитор України. – 2007. – №3. – С.19–24.
3. Кудрицький Б.В. Комп'ютеризація аудиторської діяльності в Україні: проблеми та шляхи подолання / Б.В. Кудрицький // Збірник наукових праць. "Фінанси, облік і аудит". — Київ. КНЕУ — Випуск 18, 2011. — С. 320—328.

4. Макарова Л.М. Оцінка сучасних програмних продуктів автоматизації аудиторської діяльності / Л.М. Макарова, Ю.Н. Скворцова // Молодий учений. — 2014. — № 1. — С. 385—389.

Павлік І.Є.
аспірант
Львівський національний університет імені Івана Франка
м. Львів, Україна

ЕКОНОМІЧНА ІНФОРМАЦІЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Аграрний сектор України є одним із пріоритетних та системоутворювальних секторів національної економіки [1]. Попри це, як зазначається в економічній науці, сьогодні аграрним підприємствам доводиться працювати в умовах жорсткої конкуренції на досить насиченому ринку сільськогосподарської продукції. Будь-яка зміна в зовнішньому середовищі вимагає від керівників сільськогосподарських підприємств швидкого реагування та прийняття ефективних рішень для забезпечення конкурентоспроможності [2, с. 83].

Виконання завдань, пов'язаних із управлінням діяльністю сільськогосподарських підприємств, що дасть змогу ефективно використовувати наявний трудовий, виробничий та ресурсний потенціал, є можливим за умови існування належного обліково-аналітичного забезпечення. Джерелом такого обліково-аналітичного забезпечення є економічна інформація. Власне, наявність інформаційної бази та належного внутрішнього середовища, яке дає змогу накопичувати великі обсяги інформації дає можливість віднести сільськогосподарське підприємство до категорії ефективних. Так, на думку Р.П. Юзви, обліково-аналітичне забезпечення управління – це сукупність облікових і аналітичних процесів, об'єднаних у обліково-аналітичну систему та спрямованих на задоволення інформаційних потреб користувачів шляхом перетворення первинної інформації в узагальнюючу згідно з визначеними цілями, а також нормативно-правовим, методичним, організаційним, програмним, математичним, технічним та ергономічним забезпеченнями [3, с. 14]. Інформаційний процес управління можна кваліфікувати як перетворення первинних відомостей (вхідних даних) на економічну інформацію, необхідну для прийняття рішень, які спрямовані на забезпечення заданого стану народного господарства й оптимального його розвитку [4].

Визначення поняття «інформація» передбачено у ст. 1 Закону України «Про інформацію», відповідно до якого інформацією визнаються будь-які відомості, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Проте, для цілей обліково-аналітичного забезпечення важливе значення мають не будь-які відомості, а саме економічна інформація. Під цією інформацією розуміють сукупність відомостей, що відображають відносини і процеси, пов'язані з виробництвом, розподілом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних благ. Економічна інформація віддзеркалює частину людської діяльності, що має товарно-грошовий характер і унаочнює суспільно-економічні відносини й процес за допомогою цифр, фактів, відомостей та інших матеріалів [5].

У розрізі класифікації економічної інформації залежно від здійснюваних в управлінні функцій для цілей обліково-аналітичного забезпечення основа увага повинна приділятись обліковій та аналітичній інформації. Економічна інформація проходить процес обробки. На початковому етапі такого процесу, економічну інформацію слід позначати як первинну

інформацію про діяльність сільськогосподарського підприємства, яка є внутрішньою. Крім того, первинна економічна інформація може отримуватись із зовнішніх джерел, і може носити довідковий, нормативний характер тощо. В подальшому, в процесі обробки така інформація трансформується в інформацію, що є необхідною для прийняття управлінських рішень, яка, власне і доходить до кінцевого користувача.

Економічна інформація, яка є необхідною для прийняття ефективних управлінських рішень, в літературі іменується по-різному, зокрема як: узагальнююча, результативна тощо. На нашу думку, враховуючи те, що економічна інформація підлягає обробці саме в процесі функціонування обліково-аналітичної системи, таку інформацію пропонуємо називати *обліково-аналітичною інформацією*. Схематично процес перетворення економічної інформації в обліково-аналітичну можна зобразити у такий спосіб (рис. 1) :

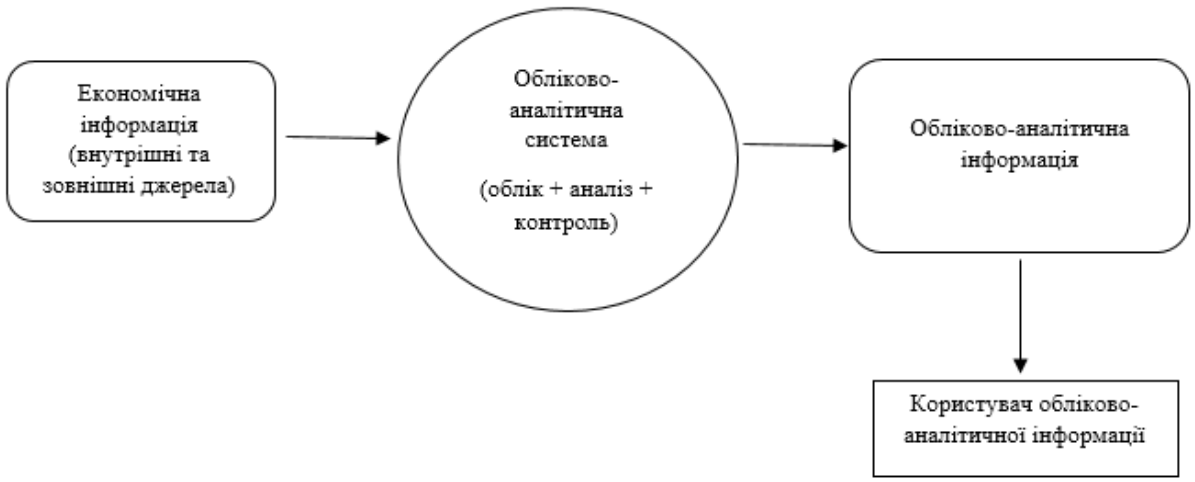


Рис. 1 Процес перетворення економічної інформації в обліково-аналітичну

Користувачами обліково-аналітичної інформації є, як правило, посадові особи сільськогосподарського підприємства, які відповідальні за прийняття управлінських рішень. Інформація, яка надається користувачеві, повинна володіти певними властивостями, аби процес прийняття управлінських рішень був ефективним. *Загальними* властивостями інформації є достовірність, актуальність та корисність. *Спеціальними* властивостями є такі : своєчасність, релевантність, адекватність, етапність, комерційна цінність, захищеність, зручність використання носіїв інформації. Оскільки сутність загальних вимог є зрозумілою, вважаємо більше детально проаналізувати спеціальні вимоги. Своєчасність обліково-аналітичної інформації означає, що така інформація повинна своєчасно створюватись і надходити до користувача, тобто без запізнень. Релевантність свідчить про те, що обліково-аналітична інформація стосується конкретного сільськогосподарського підприємства. Адекватність свідчить про відповідність інформації реальним сільськогосподарським процесам. Етапність, як властивість інформації вказує на те, що така інформація повинна супроводжувати процес прийняття управлінських рішень на кожному етапі сільськогосподарського виробництва. В силу того, що обліково-аналітична інформація стосується господарських та виробничих процесів певного сільськогосподарського підприємства, вона часто носить комерційну цінність для самого підприємства і цим дає змогу оптимізувати управлінські процеси. Захищеність обліково-аналітичної інформації продиктована її комерційною цінністю та релевантністю. Відтак, така інформація має бути доступною лише уповноваженим користувачам, тобто коло таких користувачів є обмеженим.

Будь-яка інформація, у тому числі обліково-аналітична повинна накопичуватись на певних носіях. Такі носії інформації повинні бути зручними для використання цієї інформації користувачем.

Наявність окреслених загальних та спеціальних властивостей в обліково-аналітичної інформації робить таку інформацію дієвим інструментом для прийняття ефективних управлінських рішень, що в кінцевому результаті сприяє збільшенню продуктивності суб'єктів господарювання аграрного сектору економіки.

Список використаних джерел

1. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2013 р. № 806-р [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/806-2013-%D1%80.
2. Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств / В.В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.-2012.-№ 3 (24).-С. 83-88.
3. Юзва Р.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Р.П. Юзва ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.
4. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2003
5. Економічна інформація [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://esu.com.ua/search_articles.php?id=18772.

Редько М.О.
студентка
Національний університет «Львівська політехніка»
м. Львів, Україна

ПОРІВНЯННЯ СИСТЕМ ЕЛЕКТРОННОГО ДОКУМЕНТООБІГУ

Будь-яке підприємство, яке працює у правовому полі, укладаючи угоду з іншим, обов'язково обмінюється з ним низкою різних документів. Це і договори, і додатки, і рахунки, і акти виконаних робіт та інші. При чому з появою кожного нового контрагента, кількість документів збільшується, як зростає і обсяг часу, який співробітники витрачають на їх опрацювання – роздрукувати, підписати, поставити печатку, запакувати, наліпити марку, відправити – і так «по колу», з місяця в місяць. Разом з цим бухгалтерам постійно доводиться відповідати на одні й ті ж питання: «Чи вже сформовані акти?», «Коли передадуть документи», «Скажіть, чи ви отримали наш договір?» тощо. І що найголовніше така організація документообігу не забезпечує оперативності та своєчасності отримання документів. Саме тому, чимало підприємств замість звичних паперових носіїв інформації все більше почали використовувати різні системи електронного документообігу.

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 № 851-IV електронний документообіг (надалі – ЕДО) – сукупність процесів створення, опрацювання, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів [1].

ЕДО потрібний всім, хто хоче систематизувати інформацію на своєму підприємстві, упорядкувати, спростити, прискорити виконання господарських операцій та підвищити

рівень ефективності управління ним. Впроваджуючи ЕДО на підприємствах необхідно розробити власну Інструкцію з діловодства, яка буде містити порядок електронного документообігу. Положення такої інструкції повинні відповідати нормам чинного законодавства, зокрема «Порядку роботи з електронними документами у діловодстві та їх підготовки до передавання на архівне зберігання», затвердженому наказом Міністерства юстиції України від 11.11.2014 № 1886/5 [2].

Не менш важливо обрати відповідний програмний продукт для ведення документообіу в електронній формі, який найбільше задовільнятиме вимоги користувачів (рис. 1).

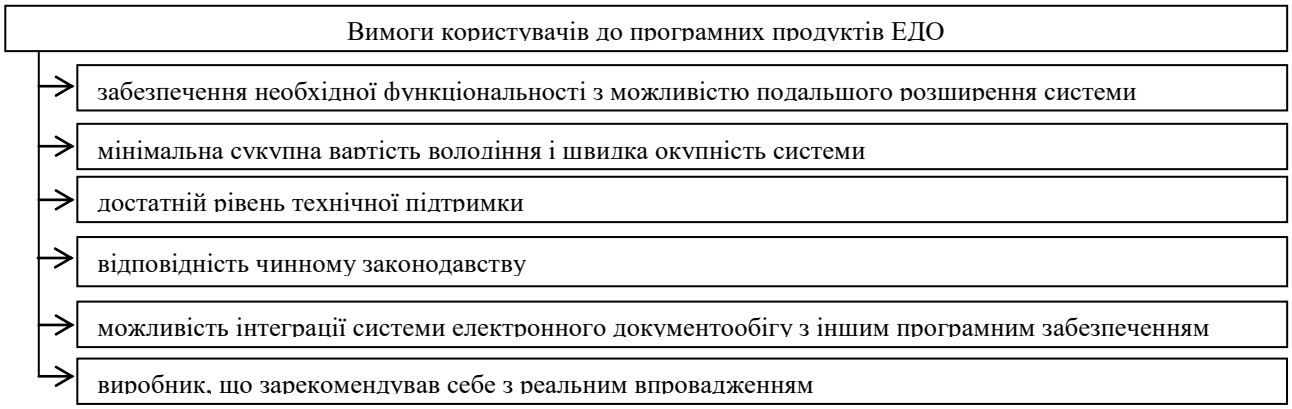


Рис. 1. Вимоги користувачів до програмних продуктів ЕДО [3]

Український ринок програмного забезпечення представлений низкою різних програмних продуктів, в тому числі призначених для ведення електронного документообігу. Серед них найпопулярнішими є «M.E.Doc», «СОТА», «FREDO ДокМен», «Вчасно», «FlyDoc» та ін. Порівняльний аналіз зазначених програм неведено в табл. 1.

Наведений перелік систем для автоматизації діловодства та документообігу підприємств не є вичерпний, як і перелік їхніх функціональних можливостей. Проте, незважаючи на певні незначні відмінності програм (створення власних шаблонів, наявність вбудованого поштового серверу тощо) спільною метою зазначених сервісів електронного документообігу є можливість швидко та вчасно отримувати необхідні підписані документи й забезпечувати їх довготривале збереження.

Оптимальний вибір системи ЕДО та впровадження на підприємстві залежить не лише від аналізу функціональних можливостей програми, але й від її вартості, порядку ліцензування, наявності послуг з технічної підтримки, можливості встановлення демо-версій для ознайомлення з роботою системи тощо.

Кожне підприємство на власний розсуд обирає яке саме програмне забезпечення використовувати у своїй діяльності. Найоптимальніше рішення на користь тієї чи іншої програми для ведення електронного документообігу буде отримане на підставі аналізу середньозважених оцінок, які підприємство визначило для обраної системи ЕДО на відповідність встановленим критеріям. Однак, без запереченим можна вважати те, що в осяжному майбутньому застосування ЕДО стане масовим, тотальним, що обумовлює додаткові вимоги щодо сумісності різних систем ЕДО, сприйняття одними системами документів, сформованих за допомогою інших систем ЕДО.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика систем електронного документообігу*

Програма/критерії	M.E.Doc	COTA	FREDO ДокМен	Вчасно	FlyDoc
Можливість працювати в одному обліковому записі одразу з декількома підприємствами	+	+	+	+	+
Підтримка колективної роботи користувачів	+	+	+	+	+
Імпорт документів з облікових систем	+	+	+	+	+
Створення первинних документів за існуючими шаблонам безпосередньо в програмі	+	+	+	+	+
Можливість створення власних *шаблонів* первинних *документів*	+	+	+	-	+
Автоматична перевірка наявності помилок у документах	+	+	+	+	+
Контроль статусу документів (відправлено, прийнято, відхилено, заблоковано)	+	+	+	+	+
Реєстрація податкових накладних та розрахунку коригування	+	+	-	+	+
Можливість ведення книги обліку доходів та витрат	-	+	-	-	-
Пошук документів за встановленими фільтрами (параметрами)	+	+	+	+	+
Наявність вбудованого поштовго серверу	+	-	+	+	-
Можливість збереження документів на хмарі	+	+	+	+	+
Підтримка змін законодавства	+	+	+	+	+
Інтергація з іншими програмами	+	+	+	+	+
Підтримака електронно-цифрового підпису	+	+	+	+	+
Наявність модуля «Довільне підписання»	-	-	+	-	-

*Примітка: сформовано за даними джерел [4-8]

Список використаних джерел

1. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV (зі змінами та доповненнями).
2. Порядок роботи з електронними документами у діловодстві та їх підготовки до передавання на архівне зберігання: Наказ Міністерства юстиції України від 11.11.2014 № 1886/5.
3. FossDoc. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://fossdoc.com.
4. M.E.Doc – своєчасна звітність та простий обмін документами. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://medoc.ua.
5. COTA: Звітність і документообіг. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://sota-buh.com.ua.
6. FREDO. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: *https://fredo.com.ua*.
7. Електронний Документообіг в Україні – Вчасно. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://vchasno.ua.
8. FlyDoc. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://flydoc.com.ua.

Савчук М.М.
студентка
Тернопільський національний економічний університет
м. Тернопіль, Україна

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ НА ЗАСАДАХ КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ

Система бухгалтерського обліку та контроль за станом, своєчасністю та обґрунтованістю розрахункових операцій установ державного сектору економіки з їх контрагентами має вирішальне значення для ефективного використання бюджетних коштів.. Інформація, що сформована у системі бухгалтерського обліку має відповідати як потребам управління установою, так і потребам зовнішніх користувачів, сприяти мінімізації помилок та перекручень інформації при прийнятті управлінських рішень. Несприятлива економічна та політична ситуації, інколи відсутність чітких методичних рекомендацій стосовно обліку розрахункових операцій, жорсткі обмеження, обумовлені нестачею бюджетних коштів, суворим контролем та цільовою спрямованістю їх витрачання, зрештою виражається у збільшеннях сум заборгованостей (дебіторської та кредиторської) та зростанні строків непогашення боргів. За цих умов особливу актуальність набувають проблеми теорії і методики бухгалтерського обліку й контролю розрахункових операцій, використання міжнародних принципів і національних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, розробка обґрунтованих рекомендацій з подальшого поліпшення обліково-аналітичної роботи. Таким чином, облік та контроль розрахункових операцій установ державного сектору потребує нових, сучасних методик та новітніх облікових інструментів, використання яких забезпечить високий рівень контролю за повнотою використанням коштів, отриманих як фінансування установами державного сектору та їх цільовою спрямованістю.

Питання удосконалення методики та організації обліку розрахункових операцій установ державного сектору перебувають у колі наукових інтересів та висвітлені у наукових публікаціях Атамаса П.Й., Джоги Р.Т., Гуцайлюк Л.О., Прохорової О.С., Хорунжак Н.М., Сушко Н.І., Свірко С.В., Лучка М.Р., Бутинця Ф. Ф., Леня В.С., Максімової В.Ф. та багатьох інших. Оскільки розрахункові операції установ державного сектору економіки є важливим складником господарських операцій, новації в їх обліку мають бути детально відстеженні та проаналізовані. На нашу думку, під новаціями варто розуміти розпочатий законодавчо процес реформування бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору, який безпосередньо включає модернізацію та використання сучасних комп'ютерних технологій в обліковому процесі. Однак бухгалтерський облік суб'єктів державного сектору має особливості, які потрібно враховувати під час автоматизації обліку в установі, оскільки їх вплив може позначитися на ефективності використання тієї чи іншої інформаційної системи. Процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку установ державного сектору – це нелегкий процес, який складається з етапів визначення цілей, завдань, планування та подальшої реалізації і контролю, які охоплюють усі ділянки обліку (табл. 1).

Загалом технологічний процес оброблення даних при комп'ютерній формі обліку поділяють на три етапи: збирання і реєстрація первинних даних для оброблення на комп'ютері; формування масивів облікових даних на електронних носіях: журналу господарських операцій, структури синтетичних і аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації; отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків або відображенням на екрані дисплею потрібної інформації [83, с. 10]. Незважаючи на класичний підхід до процесу оброблення даних при

комп'ютерній (автоматизованій) формі обліку, більшість науковців пов'язують проблеми, які виникають у процесах комп'ютеризації бухгалтерського обліку в бюджетних установах не з особливостями застосування програмного забезпечення, а зі специфікою удосконалення технології обліку.

Таблиця 1

Процес комп'ютеризації бухгалтерського обліку установ державного сектору економіки*

Етап	Характеристика етапу
I	Самостійне визначення облікової політики в межах нормативно-правової бази, вибір організаційної форми та форми облікової реєстрації
II	Розроблення моделі системи внутрішньогосподарського обліку та контролю діяльності установи (підприємства чи організації)
III	Планування розвитку методики бухгалтерського обліку щодо конкретних умов діяльності установи (підприємства чи організації)
IV	Вибір програмного забезпечення бухгалтерського обліку, вибір способу оброблення, фіксації та архівування інформації; організація електронного документообігу
V	Створення автоматизованих робочих місць бухгалтера
VI	Реалізація облікової політики та системи внутрішньогосподарського обліку із використанням комп'ютерних технологій та усунення недоліків, пов'язаних з невдалим вибором програмного забезпечення
VII	Економічна оцінка ефективності процесу комп'ютеризації бухгалтерського обліку

Примітка: * - узагальнено автором

Так, Л. Л. Беззубець пов'язує відставання суб'єктів державної сфери від технічного прогресу і розвитку сучасних інформаційних технологій передусім із наявністю проблем економічного, інформаційного-правового та організаційно-технічного характеру [4]. Науковець пов'язує інформаційні проблеми з вибором інструментарію обліку, контролю та аналізу, а як уточнювальну характеристику щодо програмного забезпечення пропонує враховувати таке: програма повинна бути гнучка в налаштуванні за незначних змін, таких як зміна норм видатків, мінімальної заробітної плати, розмірів відрахувань та нарахувань на фонд оплати праці, зміна тарифів на платні послуги, введення нових і вилучення окремих недоцільних рахунків з Плану рахунків.

Комп’ютерна форма ведення обліку доходів, контроль та аналіз виконання кошторису має ряд переваг перед ручною, серед яких є передбачені в програмі правила ведення обліку (в програму вводяться правила формування тих чи інших проводок за господарськими операціями, тобто форма бухгалтерського обліку наповнюється специфічними бухгалтерськими знаннями), паралельне ведення обліку за декількома стандартами (на базі одних і тих же одноразово введених даних можна отримувати декілька систем оцінок і показників, що розраховуються за різними методиками). Застосування комп’ютерної техніки вносить значні зміни до організації бухгалтерського обліку у діяльності будь-яких установ. Ці зміни зумовлені тим, що змінюються способи обробки даних, при яких забезпечується різна швидкість надання звітної інформації. В різних системах бухгалтерського обліку (від паперової до комп’ютерної) вона досягається, як правило, раціональною організацією облікових даних, одноразовим їх отриманням та передачею за всіма напрямами [80, с.18]. Таким чином, особливістю комп’ютеризації обліку є те, що постійно формуються і обробляються великі об’єми економічної інформації, які повинні вестися і зберігатися в електронному вигляді (первинні документи, облікові регістри, форми звітності тощо) – тобто формування системи первинного, поточного та підсумкового обліку за допомогою комп’ютерної техніки, а також формування документів аналітичного та управлінського обліку. Враховуючи, що на сьогоднішній день здійснюється процес модернізації обліку в

державному секторі, набули чинності з 2015 року НП(С)БОДС, а також впроваджено з 2017 року новий План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, автоматизація бухгалтерського обліку є необхідною [54].

Це не тільки забезпечить своєчасне налагодження системи обліку і звітності відповідно до нових правил, а й дозволить зекономити час та кошти при здійсненні самостійного налагодження. Комп'ютеризація ведення розрахункових операцій та ведення обліку в цілому в централізованій бухгалтерській службі бюджетної установи є важливою передумовою створення єдиної інформаційної бази. Вона дає можливість забезпечити ефективне управління бюджетними коштами головних розпорядників, і розпорядників нижчого рівня і підвідомчих установ, що передбачає проведення своєчасного контролю і аналізу виконання кошторису установи, забезпечує оперативне та цільове використання ресурсів, а також швидке здійснення внутрішніх розрахунків. Ринок програмних продуктів для установ державного сектору є доволі насиченим за своїм асортиментом. Найбільш прийнятними для автоматизації обліку в бюджетних установах були конфігурації «Бухгалтерський облік для бюджетних установ України», розроблені фірмою «1С» та «Парус», які пропонували свої рішення автоматизації процесів бухгалтерського обліку та розрахунків з органами Державної казначейської служби України. Однак після неприємної ситуації, пов'язаної з вірусною атакою, яка порушила цілісність цілих облікових систем багатьох бюджетних установ, ці програмні продукти були заборонені до використання. Відповідно, почалася активна розробка нових програм, і пошук виходу зі становища, що склалося. Основними напрямами модернізації системи обліку розрахункових операцій є вибір оптимального програмного забезпечення з врахуванням специфіки методик та особливостей ведення обліку бюджетних установ; економічний аналіз та оцінка ефективності використання інформаційної системи з врахуванням вимог до витрачання бюджетних коштів; подолання ризиків, пов'язаних із проблемами організації автоматизованого робочого місця бухгалтера забезпечують процеси автоматизації в бюджетній установі.

Список використаних джерел

1. Беззубець Л. Л. Вплив комп'ютеризації в бюджетних установах на економічний розвиток / Л.Л. Беззубець // Економічний вісник університету. – 2011. – 317(2). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_2/Bezzubets.pdf
2. План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2013 № 1203. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14/paran14#n14.
3. Сопко В.В. Інформаційні технології в організації облікового процесу / В.В. Сопко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1. – С. 15-22.
4. Типова кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0086-16.
5. Хорунжак Н. М. Проблеми моделювання інформаційних систем обліку в бюджетних установах / Н. М. Хорунжак // Розвиток підприємницької діяльності на Україні: історія та сьогодення : тези виступів на Міжнар. наук. конф., 24 берез. 2003 р. – Тернопіль : ІЕП, 2003. – С. 155–156.
6. Хорунжак Н.М. Модернізація обліку і контролю в бюджетних установах в умовах системної трансформації управління : дис. … докт. екон. наук : 08.00.09 / Н.М. Хорунжак. – Тернопіль, 2014. – 419 с.

Цай Юньсяо
магистр экономических наук, аспирант
Белорусский государственный экономический университет
г. Минск, Республика Беларусь

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СОВРЕМЕННЫХ ИНТЕРНЕТ-ТЕХНОЛОГИЙ ДЛЯ УСКОРЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ПОТОКОВ СТРАХОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В условиях бурного развития информационных технологий можно предположить, что страховой бизнес ждет колоссальный рост продаж страховых продуктов через интернет, что приведет к увеличению объемов входных финансовых потоков страховых организаций. Как показывает зарубежная практика, подобный ненавязчивый сервис предлагается на Web-сайтах многих крупных страховых организаций мира, в том числе и в Китайской народной республике. На коммерческой основе уже сегодня работают такие виды страховых услуг, как страхование автотранспортных средств, страхование от несчастных случаев и внезапных заболеваний выезжающих за границу, страхование строений и домашнего имущества. По интернету оказываются консультации специалистов страховых организаций по заключению договоров страхования, оплате страховых взносов, порядку действий страхователей при наступлении страхового случая, ремонту поврежденных автомобилей, проводятся видеоконференции, беседы со страховыми агентами, брокерами и другими посредниками, организуются трехмерные экскурсии по пунктам сервиса для застрахованных лиц, наглядно представлены возможные страховые случаи и многое другое. Интернет становится все более определяющим фактором развития страхового бизнеса, уже сегодня продажи страховых полисов через интернет растут в два раза быстрее, чем через другие каналы продаж.

Как показало изучение имеющихся источников информации [1, 2], за последние 4 лет объём страховых взносов в Китайской народной республике вырос в 1,8 раза (Табл. 1).

Таблица 1

Динамика и структура страховых взносов в Китае за 2014–2017 гг., млрд юаней

Страховые взносы по отраслям страхования:	2014	2015	2016	2017	Темп роста
1. Страхование жизни	1090	1324	1744	2146	197 %
2. Страхование не жизни	933	1104	1351	1513	162 %
Всего	2023	2428	3096	3658	181 %

Примечание – Собственная разработка автора на основании [1].

Все больше компаний стремится ускорить рост бизнеса с помощью новейших технологий связи, анализа и хранения данных. До настоящего времени страховые организации не ставили приоритетных целей инвестировать финансовые ресурсы в аналитические процедуры. Это обусловило серьезное отставание от других секторов финансовых услуг.В условиях развития цифровой экономики приходит понимание того, что результативность деятельности страховщиков может быть достигнута только на основе сочетания цифровой обработки накопленных внутренних данных, наращиванию финансового потенциала для расширения возможностей принятия рисков и улучшения качества андеррайтинга. Из-за расширяющихся возможностей значительногоинтернет-доступа к внешним данным из самых различных источников снижается зависимость страховщиков от наличия внутренних данных страховой статистики, что может позволить в

ближайшем будущем снизить концентрацию финансовых активов в отдельных сегментах страхового бизнеса.

Как показывает практический опыт деятельности анализируемых страховых организаций Республики Беларусь и Китайской Народной Республики, основные направления применения цифровых технологий затрагивают три широкие области:

1. Страхование новых видов риска;
2. Новые подходы к андеррайтингу;
3. Новые ценностные предложения [3].

Что касается первого направления, распространение цифровых технологий приносит потенциальным страхователям – коммерческим организациям новый вид риска - киберопасность. Она становится одной из главных проблем развития бизнеса, который не только может быть разрушен, но и грозит потерей репутации компании. Особенно это опасно, если скомпрометирована финансовая информация о клиентах, такая как, например, данные по кредитным картам. Соответственно, у страховых компаний появляются возможности предложения страхования этих рисков и развития партнерских страховых программ защиты информации путемпредложения надежных поставщиков программного обеспечения, организаций, предоставляющих услуги по хранению и обработке персональных данных, а также финансовых институтов. Новые виды риска возникают и из экономики совместного использования объектов собственности. Такие онлайн-платформы, как Uber, позволяют потребителям предоставлять неиспользуемую собственность третьим лицам за определенную плату. С точки зрения страхового риска это превращает владельца автомобиля в водителя такси и изменяет характер страховой защиты, которую требует водитель и домовладелец. Спрос на страхование объекта, одновременно сочетающего в себе особенности личного и коммерческого использования, заставляет страховые компании разрабатывать комбинированные продукты.

Второе направление применения цифровых технологий в страховании – это новые подходы к андеррайтингу. Цифровая технология не только создает риск, но и предоставляет множество решений. Аналитические данные, которые можно получить с их помощью, предоставляют страховщикам возможность лучше узнать своих клиентов. Страховщики могут более точно оценивать и принимать на страхование риски, лучше идентифицировать мошеннические претензии.

Третье направление применения информационных технологий для увеличения финансовых потоков страховых организаций состоит в том, чтобы наиболее полно удовлетворить изменившиеся с появлением цифровых технологий ожидания клиентов. Например, страхователям требуется простота – покупка страхового полиса одним щелчком мыши, они хотят получить 24-часовой доступ и быструю доставку, релевантную информацию о функциях страхового продукта, особенно в отношении его цены.

В ближайшей перспективе развитие перечисленных направлений внедрения информационных технологий в страховой бизнес позволит страховщикам увеличить входные финансовые потоки, а значит и их конечный финансовый результат – прибыль. Оцифровывая свой существующий бизнес, страховщики могут устранить значительные затраты по всей цепочке создания стоимости, увеличивая текущую ценность вероятных будущих доходов, полученных от конкретного страхователя.

Список используемых источников

1. Sigma: insurance research [Electronic resource] // Swiss Re – Leading global reinsurer. – Mode of access: http://www.swissre.com/sigma. – Date of access: 12.12.2018.
2. Комиссия по регулированию страхования Китая [Electronic resource]. – Mode of access: http://bxjg.circ.gov.cn/web/site0/tab5257/– – Date of access: 12.12.2018.

3. Цай Юньсяо. Исследовательские аспекты современного развития страховой индустрии Китая на фоне цифровой экономики / Цай Юньсяо // Стратегия развития экономики Беларуси: вызовы, инструменты реализации и перспективы : материалы междунар. науч.-практ. конф., Минск, 20–21 сент. 2018 г. / Ин-т экономики Нац. Академии наук Беларуси ; редкол. : В.Г. Гусаков [и др.]. – В 2 т. – Т.1. – Минск, 2018. – С. 394 – 396.

ДЛЯ НОТАТОК

Кафедра обліку та контролю в сфері публічного управління Тернопільського національного економічного університету запрошує до наукової, навчальної та міжнародної співпраці!

Кафедра здійснює підготовку фахівців спеціальності **«ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»** за освітніми програмами **«ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ»** (освітні ступені бакалавр та магістр) та **«МІЖНАРОДНИЙ ОБЛІК»** (англомовна магістерська програма). Навчання здійснюється на денній, заочній та заочно-дистанційній формах. На даний час на кафедрі працює 3 доктори економічних наук та 7 кандидатів економічних наук.

Програми підготовки бакалавра та магістра акредитовані Привілейованим Інститутом Управлінських бухгалтерів Великобританії **CIMA (CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS).** Представником CIMA є завідувач кафедри обліку в державному секторі економіки та сфері послуг, д.е.н., професор, сертифікований аудитор **МИХАЙЛО РОМАНОВИЧ ЛУЧКО.**

Освітня програма
«МІЖНАРОДНИЙ ОБЛІК»

Враховуючи сучасні закономірності розвитку обліку, потребу у фахівцях міжнародного рівня, вимоги європейського та світового ринку освітніх послуг на кафедрі обліку та контролю в сфері публічного управління відкрито нову англомовну магістерську програму **«Міжнародний облік»**. Керівником магістерської програми є д.е.н., професор, сертифікований аудитор Лучко Михайло Романович.

Метою магістерської програми **«Міжнародний облік»** є підготовка фахівців з базовими й професійними компетентностями в сфері бухгалтерського обліку, звітності, аудиту, контролю та аналізу, а також з глибокими знаннями міжнародних норм, правил і стандартів.

Програма призначена для навчання як українських, так і іноземних студентів з викладанням дисциплін англійською мовою та застосуванням міжнародного досвіду, індивідуальної контактної форми навчання.

Випускники програми отримають фахові знання, які відповідають вимогам та стандартам міжнародних компаній, вмітимуть формувати консолідовану фінансову звітність, знатимуть особливості міжнародного обліку, аналізу та контролю.

Сфера діяльності майбутніх фахівців – це забезпечення обліку, контролю та аналізу в міжнародних компаніях, спільних підприємствах, представництвах, філіях іноземних компаній в Україні та за кордоном, обліково-аналітичне забезпечення міжнародних операцій, спільних проектів із зарубіжними партнерами.

Освітня програма
«ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ»

Освітня програма **«Інформаційні технології обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки»** (освітні ступені БАКАЛАВР та МАГІСТР) спрямована на підготовку висококваліфікованих фахівців з обліку, оподаткування та контролю в державному секторі економіки. Випускники програми успішно працюють на посадах головного бухгалтера, ревізора, контролера, фінансиста, фахівця з оподаткування, економіста:

- на підприємствах та установах державного сектору економіки;
- Міністерстві фінансів України та місцевих фінансових органах, органах Пенсійного фонду та Державної фіскальної служби України, Державній казначейській службі України та її територіальних підрозділах, органах державної влади та місцевого самоврядування, маючи статус державного службовця;
- закладах науки, освіти, охорони здоров'я, адміністративних органах, аудиторських та страхових компаніях, на підприємствах та організаціях усіх форм власності тощо.

Сайт Університету: http://www.tneu.edu.ua/
Сайт кафедри: http://odsesp.tneu.edu.ua/uk/holovna/
Сторінка Facebook https://www.facebook.com/kafedraods

Кафедра учета и контроля в сфере публичного управления
Тернопольского национального экономического университета
приглашает к научному, учебному и международному сотрудничеству!

Кафедра осуществляет подготовку специалистов по специальности «**УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**» по образовательным программам **«ИНФОРМАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УЧЕТА, НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И КОНТРОЛЯ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ»** (бакалавр и магистр) и **«МЕЖДУНАРОДНЫЙ УЧЕТ»** (англоязычная магистерская программа). Обучение осуществляется на дневной, заочной и заочно-дистанционной формах. В настоящее время на кафедре работает 3 доктора экономических наук и 7 кандидатов экономических наук.

Программы подготовки бакалавра и магистра аккредитованы Привилегированным Институтом Управленческих бухгалтеров Великобритании **CIMA (CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS)**.

Представителем CIMA является заведующий кафедрой учета в государственном секторе экономики и сфере услуг, д.э.н., профессор, сертифицированный аудитор **МИХАИЛ РОМАНОВИЧ ЛУЧКО**.

Department of Accounting and Control in the Field of Public Administration
Ternopil National Economic University
invites you to the scientific, educational and international cooperation!

The Department provides training in the specialty **«ACCOUNTING AND TAXATION»** for full-time and part-time students at the following education levels: Education program **«INFORMATION TECHNOLOGIES OF ACCOUNTING, TAXATION AND CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR»** (Bachelor and Master), Master program **«INTERNATIONAL ACCOUNTING»** (English language program). Currently Department consists of 13 members, among them: 3 Doctors of Economic Sciences and 7 Candidates of Economic Sciences (PhD).

Bachelor's and Master's programs are accredited by the Chartered Institute of Chartered Accountants (CIMA) of the United Kingdom **(CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS)**. The representative of CIMA is the head of the Department of Accounting in the Public Sector of Economy and Service Sector, Doctor of Economics, Professor, Certified Auditor **MYKHAILO R. LUCHKO.**