

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ
І АУДИТ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ
ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

II Всеукраїнська науково-практична конференція

(м. Чернігів, 21 листопада 2014 р.)

Тези доповідей

Чернігів 2014

УДК 657.1/.6(063)
ББК 65.052.2я4
Б94

Друкується за рішенням вченої ради Чернігівського національного технологічного університету (протокол № 10 від 24 листопада 2014 р.).

Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : II Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 21 листопада 2014 р.) : тези доповідей. – Чернігів : Черніг. нац. технол. ун-т, 2014. – 159 с.

ISBN 978-966-7496-59-3

Організаційний комітет:

Голова:

Шкарлет С.М., д-р екон. наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, ректор Чернігівського національного технологічного університету.

Заступник голови:

Лень В.С., канд. екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування.

Члени організаційного комітету:

Акименко О.Ю., канд. екон. наук., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування;

Гливенко В.В., канд. екон. наук, доцент, завідувач кафедри економічного аналізу і аудиту;

Гоголь Т.А., канд. екон. наук., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування;

Іванова Л.Б., канд. екон. наук., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування;

Нехай В.А., канд. екон. наук., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування;

Онищенко В.П., канд. екон. наук., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування;

Петраков Я.В., канд. екон. наук., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування;

Рядська В.В., канд. екон. наук., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування;

Сидоренко О.О., канд. екон. наук., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування;

Скосир Ю.М., канд. екон. наук., доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування.

УДК 657.1/.6(063)
ББК 65.052.2я4

ISBN 978-966-7496-59-3

© Колектив авторів, 2014
© Чернігівський національний технологічний університет, 2014

ЗМІСТ

СЕКЦІЯ 1

Національний та міжнародний досвід і напрями розвитку бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності

Лень В.С. До питання економічної оцінки екологічних і соціальних наслідків використання мікробіологічних препаратів у тваринництві	6
Сажинець С.Й. Облік непрямих витрат діяльності підприємства з капітального інвестування.....	7
Сторожук Т.М. Деякі питання організації екологічного обліку.....	9
Акименко О.Ю., Лисенко Ю.О. Формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні підприємством	11
Боярко І.М. Ідентифікація економічного змісту поняття «стратегічний облік».....	13
Бруханський Р.Ф. Проблеми імплементації стратегічного управлінського обліку.....	15
Височан О.С., Кіш І.Р. Економічні наслідки розривів у часі при виникненні касових та фактичних видатків бюджетних установ.....	17
Волот О.І. Методичні підходи щодо моделювання облікового процесу	19
Гоголь Т.А. Основні напрями реформування бухгалтерського обліку підприємств малого бізнесу у сучасних умовах господарювання	21
Єрмак О.І. Зміни у реєстрах спрощеної форми обліку для підприємств малого бізнесу	23
Іванова Н.А., Славгородська А.А., Білявська Л.В. Проблеми обліку дебіторської заборгованості.....	25
Карлова І.О. Електронна звітність: переваги та недоліки в умовах глобалізаційних змін.....	27
Нехай В.А. Щодо категорії «податковий ризик».....	29
Онищенко В.П. Напрями удосконалення нарахування забезпечення виплат відпусток	30
Ющенко Н.Л. Про доцільність викладання навчальної дисципліни «Статистика» випускаючою кафедрою напряму підготовки (спеціальності) «Облік і аудит» при відсутності у вузі профільної кафедри	32
Антоненко Н.В. Бухгалтерський облік людського капіталу	34
Поддубна Н.М. Товарні запаси та право власності на них: проблеми визнання та обліку	36
Альошин С.Ю. Особливості бухгалтерського обліку запасів за національними та міжнародними стандартами	38
Шапка О.І. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві	39
Аврамишина В.К. Військовий збір: особливості оподаткування та відображення в обліку	41
Ананченко О.В. Трансформація інформаційного суспільства у суспільство знань.....	43
Андрусенко Ю.В. Організація обліку податку на додану вартість, його проблеми та шляхи удосконалення.....	44
Гришечкін В.Г. Роль інформаційних систем і технологій у підвищенні конкурентоспроможності підприємства.....	46
Дерій О.Ю. Аналіз та моделювання людського розвитку регіону в сучасних умовах.....	47
Кувалдіна О.О. Проблеми обліку та аудиту екологічних зобов'язань в Україні	50
Логін О.І. Облік діяльності компресорної дільниці енергетичного цеху машинобудівного підприємства	51
Макієнко А.В., Стовпова А.С. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів з обліку основних засобів	53
Митько А.П. Аутсорсинг бухгалтерського обліку: сучасний стан, сутність та класифікація.....	55
Піралова О.Ю., Буряк Д.В. Порівняння обліку ліквідаційної вартості за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку	57
Позднякова А.М. Проблеми визнання та обліку доходів у компаніях ІТ-сфери.....	59
Середенко І.Л. Облік витрат на інновації у стартап-компаніях	63
Тишківська Р.В. Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та шляхи її вдосконалення	65
Труба В.М. Адаптація фінансової звітності до норм міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).....	67

Хухаркін С.П. Реалізація податку на розкіш в Україні	69
Янченко В.М. Порівняльна характеристика національного та міжнародного досвіду обліку виробничих запасів.....	71

СЕКЦІЯ 2

Обліково-аналітичне забезпечення звітності підприємств як основи для прийняття управлінських рішень на мікро- та макrorівнях

Панченко І.А. Оцінювання ризиків як базова засада формування обліково-аналітичного забезпечення для цілей управління прибутком	74
Герасимович І.А. Необхідність удосконалення діючої методики і практики обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.....	76
Клименко О.М., Пономаренко Т.В. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками: пропозиції стосовно його вдосконалення	77
Перетятко Ю.М. Документальне забезпечення операцій фінансового лізингу	78
Пліско І.М. Проблеми застосування електронних грошей в Україні та особливості їх відображення в обліку.....	80
Сидоренко О.О. Поняття та порядок визнання звітних сегментів у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі.....	82
Скосир Ю.М. Особливості розрахунку податкової та бухгалтерської собівартості продукції в картоплярстві	84
Гнедіна К.В. Тимчасові податкові різниці: обліковий аспект.....	85
Биховець С.О. Проблеми вибору оцінювання незавершеного виробництва і готової продукції та шляхи їх вирішення	89
Ніпорко Н.І. Проблеми впровадження управлінського обліку на малих підприємствах	90
Ніколенко Н.В. Формування управлінської звітності для розкриття інформації за орендними операціями.....	92
Майстер Л.А., Вуєць Н.С., Лівінська Т.С. Шляхи розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі	94
Максименко Ю.В. Фіксований сільськогосподарський податок як альтернативна система оподаткування.....	96
Єсипенко Л.С. Продаж необоротних активів: облік та проблеми визначення бази оподаткування ПДВ	97
Карпович М.О. Проблемні питання ефективності використання програмного забезпечення при поданні електронної податкової звітності	99
Ковтун О.О. Проблеми обліку доходів від розміщення технічних резервів у страхових компаніях.....	101
Назарова С.О. Облік гарантійних зобов'язань.....	103
Ненастьєва А.В. Окремі аспекти обліку відходів виробництва	105
Никипорець В.Ф. Облік непродуктивних витрат	107
Парминська В.С. Відсутність товарно-транспортної накладної у покупця: вплив на податкові витрати та податковий кредит.....	109
Рудник А.Л. Оцінювання для цілей обліку сільськогосподарської продукції	111
Тищенко К.О. Облік сільськогосподарської продукції щодо якої існує обтяжливий контракт	113

СЕКЦІЯ 3

Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку

Гонта О.І., Пілевич Д.С. Рейтинговий підхід до аналізу інвестиційного клімату України.....	116
Крутова А.С., Бігдан І.А. Проблемні питання оцінювання грошових потоків	118
Белова І.М. Історичні аспекти розвитку оперативного економічного аналізу.....	119
Іванова Л.Б., Батицька А.В., Гордієнко А.М. Визначення методу фінансового аналізу з урахуванням галузевих особливостей.....	121
Клименко О.М., Гриб Н.І. Аналіз дебіторської заборгованості в бюджетних установах, причини виникнення та шляхи її зменшення	123

Литвин З.Б. Необхідність економічного аналізу в системі управління підприємством	125
Філіппова Н.В. Критерії проведення аналізу використання персоналу будівельних організацій	127
Унгурян О.З., Малецька В.М. Тенденції розвитку економічного аналізу підприємства	128

СЕКЦІЯ 4

Міжнародний та національний досвід організації, функціонування та розвитку аудиту

Лебедевич С.І., Хомик Х.Р. Аудит екологічних витрат: міжнародна практика	130
Барановська В.Г. Проблеми організації внутрішнього аудиту в державному секторі економіки	131
Петраков Я.В. Спадщина Жана Тіроля в контексті трансформації систем регулювання ринків аудиторських послуг	133
Рядська В.В. Вплив професіонального забезпечення на розвиток ринку аудиторських послуг в Україні	134
Сизоненко О.О. Патентний аудит	136
Бойко Н.В., Наконечна С.А. Проблеми розвитку аудиту в Україні	137
Нападовська І.В. Дохідна концепція оцінювання вартості підприємства: проблеми адаптації на Україні	139
Шкіренко В.В. Внутрішній аудит інвестицій: сутність, мета та основні завдання	140
Княшко С.І., Теплякова А.С. Зарубіжний досвід регулювання аудиторської діяльності	142
Сопільняк А.В. Аудит фінансової звітності: проблеми та перспективи розвитку в Україні	144

СЕКЦІЯ 5

Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства

Боримська К.П. Рациональна організація управління економічною безпекою суб'єкта господарювання: напрямки побудови	147
Бабич Л.М., Чух Г.А. Облік формування та використання прибутку у спільних підприємствах	148
Бондаренко О.В. Фактори надійності інформаційних систем обліку	150
Криштопа І.І. Моделювання стратегічного обліку грошових потоків промислового підприємства	151
Мельниченко І.В., Даруга А.О. Амортизація довгострокових біологічних активів в контексті економічної безпеки підприємств АПК	153
Копчикова І.В. Проблеми ідентифікації товарних втрат торговельних мереж	154
Дріга О.П. Особливості обліку операцій сек'юритизації активів	156
Денисюк І.В., Жильчук О.П. Формування системи економічної безпеки підприємства під впливом зовнішніх та внутрішніх загроз	158

СЕКЦІЯ 1

Національний та міжнародний досвід і напрями розвитку бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності

УДК 338.27:574: 579:619

В.С. Лень, канд. економ. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ДО ПИТАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ОЦІНКИ ЕКОЛОГІЧНИХ І СОЦІАЛЬНИХ НАСЛІДКІВ ВИКОРИСТАННЯ МІКРОБІОЛОГІЧНИХ ПРЕПАРАТІВ У ТВАРИННИЦТВІ

Ключові слова: соціальна оцінка, екологічна оцінка, вакцини, тваринництво, хвороби тварин, хвороби людей.

У тваринництві використовується значна кількість мікробіологічних препаратів, а саме: вакцини на основі вірусів і бактерій, діагностичні препарати, препарати для лікування тварин і годівлі. Всі ці препарати створюються на основі живих або вбитих культур бактерій і вірусів. Живі культури можуть здійснювати активний як позитивний, так і негативний вплив на навколишнє середовище, тварин і людину.

При застосуванні мікробіологічних препаратів на основі живих культур варто враховувати закон Г.Ф. Гаузе, а також закони екології. Так, згідно з законом Г.Ф. Гаузе “два види не можуть стійко існувати в обмеженому просторі, якщо вони конкурують за ресурс, обмеженість якого є безпосереднім і єдиним фактором, що лімітує обидві видові популяції. Іноді закон Гаузе формулюється у термінах екологічної ніші: два види не можуть співіснувати, якщо вони займають одну екологічну нішу” [1].

Важливість обліку екологічної й соціальної післядії освоєних досягнень мікробіології особливо підкреслена Н. Реймерсом [2]. Він відзначав, що поява вірусу імунодефіциту людини була передбачена наприкінці 60-х на початку 70-х років, коли були досягнуті значні успіхи в боротьбі з грипом людини. Формулювання було наступним: “...в 80-х роках з’явиться подібне до грипу захворювання з високою летальністю”. Прогноз обґрунтовувався наступними екологічними правилами: 1) екологічна ніша не може пустувати; 2) порожню екологічну нішу заповнить, найімовірніше, дрібний за розмірами, дуже мінливий і еволюційно більш примітивний організм. Прогноз збувся.

Робота з тваринами, використання мікробіологічних препаратів у тваринництві (особливо профілактичних і лікувальних) може негативно впливати на організм людини. Так, ряд захворювань (зоонози) є загальними для людини й тварин. Захищаючи від зоонозів тварин, тим самим попереджається й захворювання цими хворобами людей. З викладеного випливає, що необхідно порівняння бактерій і вірусів, які викликають хвороби у тварин, із вірусами, що викликають аналогічні захворювання у людей, по антигенності, патогенності й ін. Це дозволило б точно прогнозувати соціальні наслідки застосування вакцин.

У Концепції республіканської цільової програми “Про заходи по боротьбі з бруцельозом людей і сільськогосподарських тварин в Республіці Дагестан на 2012-2016 роки” наведені окремі дані, що відображають зв’язок захворюваності бруцельозом від тварин до людей. Зокрема, з людей, які захворіли на бруцельоз, 92-96 % складають сільські жителі [3].

Є свідчення, що на рівень захворюваності тваринників впливає і мікрофлора, яка не належить до зоонозів. Так, В.І. Мальцев та інші [4] наводять відомості про те, що хронічними бронхітами хворіють 7-9,8 % дорослого населення, а серед тваринників цей рівень досягає 18 %. На жаль, у роботі немає показників захворюваності цими хворобами тварин. У шахтарів, які працюють у не кращих у порівнянні з тваринниками умовах температури та вологості, захворюваність хронічними бронхітами становить 11,4 % [5].

У липні 1991 р. із секрету бронхів 27-літнього чоловіка, який обслуговує тварин, виділений вірус грипу А/Мэрилэнд/12/91(А/м). Хворий був госпіталізований із двосторонньою пневмонією й помер через 13 днів. Виявили антиген Н1, родинний гемаглютиніну вірусу грипу (ВГ) свиней,

але такий, що відрізняється від інших вірусів грипу А(H1N1), що циркулюють серед свиней. Вважають, що віруси H1N1 свиней можуть заражати людей [6]. Тому взаємозв'язок рівнів захворюваності людей і тварин потрібно вивчати не тільки за відомими зоонозами, але й за ентеровірусними пневмоніями і гастроентеритами свиней.

На основі викладеного вважаємо, що основним критерієм для соціальної оцінки мікробіологічних препаратів для захисту тварин може служити їхній вплив на людину під час виробництва й застосування. Базою порівняння для розрахунків їх соціальної ефективності має слугувати рівень захворюваності людей відповідними зоонозами в благополучному та неблагополучному регіонах або осіб, які не контактують чи контактують з тваринами й продуктами їхньої життєдіяльності. У грошовому вираженні соціальний ефект розраховується як економія витрат, пов'язаних із попередженням захворювання людей (оплата днів непрацездатності, вартість лікування тощо).

Захворювання тварини розглядають як наслідок порушення стійкого стану середовища її перебування. Це порушення може відбуватися в результаті андрогенних і спонтанних природних зрушень.

Попередження періодичного порушення стійкого стану навколишнього середовища також можна розглядати як її поліпшення.

Якщо розглядати динаміку виникнення інфекційних захворювань у просторі й часі, то можна помітити, що вони мають певну, відносно стійку ймовірність появи. Цілеспрямоване зниження рівня цієї ймовірності можна розглядати і як цілеспрямоване поліпшення середовища перебування. Профілактична вакцинація – це приклад свідомого зменшення ймовірності зниження захворювань.

На основі розрахунків імовірності виникнення хвороби можна розрахувати економічну доцільність використання профілактичного препарату в благополучному на певну хворобу господарстві, зіставляючи можливий збиток від виникнення захворювання і витрати на його застосування. Різниця у попередженому збитку й витратами на його попередження може розглядатися як екологічний ефект у грошовому вираженні.

Список використаних джерел: 1. Галл Я. М. От борьбы за существование к антибиотикам, синтез экологии и теории эволюции / Я. М. Галл, Г. Ф. Гаузе // Создатели современного эволюционного синтеза / отв. ред. Э. И. Колчинский. – СПб. : Нестор-История, 2012. – С. 639–640. 2. Реймерс Н. От благих пожеланий к строгим законам / Н. Реймерс // Наука и жизнь. – 1991. – № 2. – С. 56–61. 3. Концепция республиканской целевой программы “О мерах по борьбе с бруцеллезом людей и сельскохозяйственных животных в Республике Дагестан на 2012-2016 годы”, одобренная распоряжением Правительства Республики Дагестан от 3 февраля 2012 г. № 15-р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.dagvetkom.ru/index.php/sample-levels/121-kontseptsiya-respublikanskoj-tselevoj-programmy-o-merakh-po-borbe-s-brutsellezom-lyudej-i-selskokhozjaystvennykh-zhivotnykh-v-respublike-dagestan-na-2012-2016-gody>. 4. Распространенность некоторых заболеваний внутренних органов среди населения Житомирской области / В. И. Мальцев, М. Ю. Колпаков, В. И. Шадило, В. П. Головкин, В. С. Дидык, А. В. Яковчук // Врачебное дело. – 1991. – № 6. – С. 109–111. 5. Певфтиев И. Ф. Распространенность сердечно-сосудистых заболеваний среди горнорабочих глубоких угольных шахт / И. Ф. Певфтиев, А. И. Кива, С. И. Коновалова // Врачебное дело. – 1991. – № 6. – С. 37–38. 6. Wentworth David E. Thompson Betsy L.; Xu Xiyang; Regnery Helen L.; Cooley A. James; McGregor Martha W.; Cox Nancy J.; Hinshaw "Virginia S. / An influenza A(H1N1) virus, closely related to swine influenza virus, responsible for a fatal case of human influenza: J. Virol: 68. – P. 2051-2058.

УДК 657

С.Й. Сажинець, канд. екон. наук, професор, професор кафедри обліку та аналізу Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

ОБЛІК НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА З КАПІТАЛЬНОГО ІНВЕСТИВАННЯ

Ключові слова: бухгалтерський облік, непрямі витрати, капітальні інвестиції, інвестування, витрати, адміністративні витрати, загальнопромислові витрати.

Основною метою діяльності з капітального інвестування на підприємстві є підтримання досягнутого ним рівня виробничо-господарської діяльності та забезпечення подальшого

розвитку внаслідок заміни зношеного, модернізації та придбання нового устаткування, реконструкції діючих та будівництво нових виробничих будівель, споруд тощо. У цих процесах безпосередньо задіяні управлінські, технічні та виробничі підрозділи підприємства, а також сторонні підрядні і субпідрядні організації. Їхню діяльність необхідно належним чином організувати та координувати. З цією метою на підприємствах утворюють спеціалізовані підрозділи (бюро, відділи, управління, департаменти з капітального будівництва або капітального інвестування). У процесі безпосереднього виконання інвестиційних робіт беруть участь не тільки підрядні та субпідрядні організації, але й спеціальні виробничі підрозділи підприємства (ремонтно-будівельні та будівельні дільниці і цехи, підрозділи з виготовлення нестандартного устаткування тощо), у штатному розписі яких є працівники, які виконують управлінські та господарські функції. Очевидно, що витрати підприємства, пов'язані з виконанням вказаних операцій, належать до непрямих (накладних) витрат з капітального інвестування і їх необхідно обліковувати відокремлено від непрямих витрат (адміністративних, загальногосподарських) операційної діяльності.

Зважаючи на те, що діяльність підприємства з капітального інвестування є самостійною складовою інвестиційної діяльності, то й усі непрямі витрати, пов'язані з її функціонуванням, необхідно включати до фактичної собівартості виконаних інвестиційних робіт. Тому залежно від рівня формування непрямих інвестиційних витрат (підприємство або цех чи дільниця) їхній облік доцільно здійснювати, відповідно, на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 91 «Загальногосподарські витрати».

Непрямі інвестиційні витрати, які утворюються на рівні підприємства, доцільно нагромаджувати за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати», використовуючи окремий субрахунок, наприклад, 922 «Загальногосподарські інвестиційні витрати» за такими статтями аналітичного обліку: заробітна плата; відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; видатки на відрядження; видатки на зв'язок; амортизація необоротних активів; канцелярські видатки та інші. Тобто, на підставі зведених даних первинних документів (відомостей нарахування зарплати, авансових звітів, відомостей нарахування амортизації, актів тощо) у бухгалтерському обліку формування загальногосподарських інвестиційних витрат відображатимуть проведеннями за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати», субрахунок 922 «Загальногосподарські інвестиційні витрати» і кредитом різних рахунків, а саме: 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (субрахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою»); 65 «Розрахунки зі страхування» (субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»); 37 «Розрахунки з різними дебіторами» (субрахунки 372 «Розрахунки з підзвітними особами» та 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»), 68 «Розрахунки за іншими операціями» (субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами») та інші.

Після закінчення кожного місяця нагромаджені суми загальногосподарських інвестиційних витрат слід розподіляти за об'єктами інвестування та списувати. При цьому об'єктами інвестування можуть бути як транспортно-заготівельні витрати з придбання матеріальних цінностей (матеріалів для виконання будівельно-монтажних робіт, машин, виробничого устаткування, інвентарю тощо), так і інвестиційні об'єкти. Як базу розподілу, яку необхідно спеціально зафіксувати у наказі підприємства про його облікову політику, можна використовувати фактичну собівартість придбаних активів та виконаних робіт підрядним і господарським способами. Розрахунок розподілу загальногосподарських інвестиційних витрат необхідно оформити окремим документом, відповідно до якого в обліку відображатимуть проведення за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» (відповідні субрахунки) у кореспонденції з кредитом рахунку 92 «Адміністративні витрати», субрахунок 922 «Загальногосподарські інвестиційні витрати». Необхідно зазначити, що такого порядку обліку не передбачено чинною Інструкцією з бухгалтерського обліку [1] і тому до неї доцільно внести відповідні зміни.

На підприємствах, де роботи з капітального інвестування виконують господарським способом, тобто силами спеціалізованих дільниць та цехів, до загальної величини витрат діяльності з капітального інвестування, які обліковують на рахунку 15 «Капітальні

інвестиції», необхідно включати і загальновиробничі витрати цих підрозділів. Їх формування доцільно здійснювати на окремому субрахунку, наприклад, 912 «Загальновиробничі інвестиційні витрати» рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Аналітичний облік цих витрат слід здійснювати за окремими статтями, відповідно до пункту 15 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [2], а саме: витрати на управління виробництвом; амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону довкілля та ін. Конкретний перелік статей загальновиробничих інвестиційних витрат необхідно зафіксувати у наказі по підприємству про його облікову політику.

У бухгалтерському обліку загальновиробничі інвестиційні витрати кожного місяця належить нагромаджувати за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок 912 «Загальновиробничі інвестиційні витрати» у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків обліку матеріальних цінностей, амортизації, розрахунків тощо. Списання загальної величини загальновиробничих інвестиційних витрат у бухгалтерському обліку слід відображати за дебетом відповідних субрахунків (залежно від об'єктів інвестування) рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і кредитом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок 912 «Загальновиробничі інвестиційні витрати». Одночасно необхідно здійснити розподіл цих витрат за об'єктами інвестування. При цьому в якості бази розподілу найкраще використовувати прямі інвестиційні витрати, нагромаджені протягом місяця на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Розрахунок розподілу загальновиробничих інвестиційних витрат має мати статус первинного документа, який слугуватиме бухгалтерії підставою для включення цих витрат до складу загальної собівартості об'єктів інвестування.

Таким чином, непрямі витрати діяльності підприємства з капітального інвестування є важливою складовою частиною його капітальних інвестицій, які належить включати до інвентарної (первісної) вартості створюваних об'єктів необоротних активів. При цьому до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку доцільно внести доповнення та передбачити, що рахунок 15 «Капітальні інвестиції» за дебетом може кореспондувати також з рахунками 91 «Загальновиробничі витрати» та 92 «Адміністративні витрати».

Список використаних джерел: 1. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. 2. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

УДК 657

Т.М. Сторожук, канд. екон. наук, доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку
Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: екологічний облік, природні ресурси, природоохоронна діяльність.

Людина і природа перебувають у постійній взаємодії та зв'язку. Раціональна взаємодія природи і суспільства є нагальною проблемою сьогодення та завтрашнього майбутнього. Це проблема не тільки конкретного підприємства, держави чи регіону, а міжнародна і стосується всієї планети. Крім того, це проблема не тимчасова, а постійна, й її значення з кожним днем посилюється. З однієї сторони спостерігається тенденція до зменшення рівня залежності людини від природи, з іншої – посилення залежності природи від діяльності людей. Взаємодія діяльності людського суспільства та природнього середовища передбачає використання, охорону та відновлення природних ресурсів і захист навколишнього середовища від забруднення. Тому проведені теоретичні дослідження свідчать про потребу відображати у системі бухгалтерського обліку господарські операції, що безпосередньо

характеризують: використання природних ресурсів та екологічно чистих сировини і матеріалів; виробництво екологічно чистої готової продукції; витрати на здійснення природоохоронної діяльності; оприбуткування та використання відходів; кількісне відображення викидів у атмосферу; одержання доходів від використання відходів як вторинних матеріальних ресурсів та доходів від здійснення природоохоронної діяльності; виникнення дебіторської заборгованості та зобов'язань щодо екологічної діяльності підприємства; інвестиційну діяльність підприємства природоохоронного призначення; екологічне оподаткування тощо. З даного переліку зрозуміло, що організація екологічного обліку має передбачати відображення:

- використання природних ресурсів (використання природи);
- здійснення підприємством природоохоронної діяльності (збереження та відновлення природних ресурсів);
- впливу наслідків діяльності підприємства на природу (негативний вплив на природу через відходи та викиди).

Наше бачення підтверджено науковими працями ряду дослідників. Для вирішення цієї проблеми необхідно на підприємствах України налагодити адекватну систему екологічного обліку. Святохо Н.В. [1, с. 46] вважає, що екологічний облік має бути організований таким чином, щоб дозволяв виділяти окремі природоохоронні рахунки та контролювати плановий кошторис витрат, а також акумулювати дані про загальну суму витрат на природоохоронну діяльність та доходів від неї з подальшим відображенням її у звітності. На нашу думку, екологічний облік має бути організований у системі бухгалтерського обліку з обов'язковим виділенням необхідної інформації у системі звітності. Облік господарських операцій, що відображають екологічну діяльність підприємства, необхідно здійснювати на підставі загальних принципів (безперервності, повного висвітлення, суттєвості, послідовності, превалювання економічної сутності над юридичною формою, нарахування й відповідності доходів та витрат, історичної собівартості, періодичності тощо) та якісних характеристик (порівняння, зрозумілості, достовірності, доречності, доступності тощо) для забезпечення адекватного тлумачення інформації користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації. При цьому інформація має бути корисною та різноманітною, щоб забезпечити вимоги та потреби всіх користувачів. Основними завданнями екологічного обліку є:

- формування повної достовірної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування й охорони навколишнього середовища;
- забезпечення необхідною інформацією всіх внутрішніх та зовнішніх користувачів (керівництво підприємства, систему екологічного менеджменту, акціонерів, інвесторів тощо);
- запобігання негативному впливу підприємства на навколишнє середовище та навколишнього середовища на господарську діяльність підприємства [2, с. 15];
- моніторинг змін обсягу наявних природних ресурсів для забезпечення безперервного довготривалого використання у діяльності підприємства та суспільства в цілому;
- контроль та аналіз використання відходів та викидів як вторинних матеріальних ресурсів.

У зв'язку з цим сьогодні актуальним є питання формування оперативної інформації для прийняття управлінських рішень та узагальненої інформації про минулі події з метою визначення впливу природного середовища на господарську діяльність підприємства з однієї сторони та наслідків діяльності підприємства на природу – з іншої. Крім того, враховуючи, що природні ресурси є вичерпні та невідтворювані, а відходи і викиди – шкідливі та небезпечні, виникає необхідність формування стратегічної інформації для забезпечення діяльності підприємства, життя людей та існування планети на необмежену перспективу. Причому актуальною залишається проблема підвищення якості екологічної інформації, переходу від подання описових матеріалів і часткових даних до систематизованої, цифрової, порівняної (за підприємствами, галузями, країнами тощо) та достовірної (підтвердженої) інформації.

У питаннях виміру природних ресурсів та відходів і викидів на перший план виходять не вартісні вимірники, а кількісні та якісні, що дозволяють більш повно та достовірно відобразити стан справ. Вимірювання відходів і викидів у натуральних вимірниках та їх облік (навіть якщо їх не можна оцінити у вартісних одиницях) дозволяє змусити підприємства позбуватися їх законним шляхом та нести відповідальність перед суспільством через сплату екологічних податків, зборів та платежів.

Виходячи з важливості екологічного обліку, доцільним є його відокремлене відображення. Так у групі активів підприємства варто окремо виділяти прибори та устаткування й інші основні засоби природоохоронного призначення, у складі запасів виділяти екологічно чисті сировину, матеріали та готову продукцію. Серед витрат підприємства важливо виділяти витрати на природоохоронну діяльність. Оскільки такі витрати пов'язані з різними компонентами географічної оболонки Землі (атмосферою, гідросферою, біосферою і літосферою), тому при плануванні та обліку заходів на оздоровлення оточуючого середовища доцільно групувати їх за названими напрямками. Усередині кожного напрямку варто конкретизувати у розрізі кожного із заходів: утилізація твердих відходів на спеціальному полігоні, спорудження пиловловлюваної установки, спорудження цеху з переробки відходів тощо [3, с. 171]. Крім того, при організації обліку природоохоронних витрат варто врахувати їх поділ на одноразові, які є капітальними інвестиціями і поточні, які є витратами експлуатаційної діяльності. Відображаючи зобов'язання, інвестиційну діяльність, доходи та результати діяльності підприємства, слід здійснювати також відокремлене відображення екологічної діяльності на рахунках різного порядку (аналітичних, субрахунках), а реєстрацію вести у відокремлених первинних документах та аналітичних регістрах. Така організація обліку повинна діяти як цілісна система та повною мірою відображати взаємодію економічної діяльності підприємства та безпеки навколишнього середовища.

Список використаних джерел: 1. Святохо Н. В. Особливості обліку витрат на природоохоронну діяльність промислових підприємств в Україні / Н. В. Святохо // Экономика и управление. – 2010. – № 5. – С. 45–51. 2. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Бутинець Ф. Ф., Герасимович А. М., Кірейцев Г. Г. й ін.] ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 5-е вид., доповн. і переробл. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с. 3. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

УДК 657.31:334.71

О.Ю. Акименко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Ю.О. Лисенко, магістр

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ФОРМУВАННЯ ЦІЛІСНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

Ключові слова: система, внутрішній контроль, внутрішній аудит, бухгалтерський облік, функція.

У сучасних умовах учені і практики все більше уваги приділяють проблемам упровадження та розвитку системи внутрішнього контролю. Пов'язано це здебільшого з тим, що при здійсненні ефективного контролю забезпечується стабільне та ефективне функціонування підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження майна та раціональне використання ресурсів, надання управлінському персоналу фінансової інформації. Внутрішній контроль на підприємствах набуває обов'язкового характеру, оскільки доцільний на всіх рівнях управління. Вагомий внесок у дослідження теоретичних та практичних сторін зазначеної проблеми зробили наступні вчені: Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, М.Т. Білуха, В.Д. Белік, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, П.І. Гайдуцький, А.Г. Загородній, Г.І. Кіндрацька, М.Д. Корінько, В.С. Лень, Р.О. Костирко, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, В.В. Рядська та інші. У науковому доробку цих вчених закладено вагоме теоретико-

методологічне підґрунтя, однак складність та суперечливість зазначеної проблеми вимагають поглибленого вивчення ролі внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту у системі управління підприємством та розмежування зазначених категорій.

Акцентуючи увагу на контрольній функції бухгалтерського обліку, стверджуємо, що внутрішній контроль як система заходів, визначених управлінським персоналом задля найбільш ефективного використання працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій, наявний на кожному підприємстві. Прийняття рішення про створення системи внутрішнього контролю можливо тільки з урахуванням правової форми підприємства, видів і масштабів діяльності підприємства, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності й усвідомлення керівництвом важливості і переваг від її впровадження.

Проте, компетентність внутрішнього контролю забезпечується не завжди. Невеликі підприємства найчастіше не мають достатнього штату, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінського персоналу для організації необхідної системи внутрішнього контролю. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою базою, можуть бути погано керовані, і як наслідок, досить великі засоби, витрачені на організацію контролю, не дадуть бажаних результатів.

Основним джерелом інформаційного забезпечення для внутрішнього контролю слугує бухгалтерський облік. Використовуючи дані системи бухгалтерського обліку, внутрішній контроль дозволяє своєчасно виявити та усунути ті умови і фактори, які не забезпечують ефективного ведення виробництва, досягнення поставлених цілей стратегічного напрямку.

За результатами внутрішнього контролю підприємство може прийняти рішення про реорганізацію чи припинення окремих видів діяльності, розширення прибуткового і ефективного виробництва, припинення діяльності підприємства при виявленні неможливості подальшого функціонування. Крім того, як стверджують Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. та Партин Г.О., “внутрішній контроль – це здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть привести до банкрутства цього підприємства. Його здійснюють підрозділи внутрішнього контролю та фінансової служби підприємства” [5]. Це підтверджує нашу думку про те, що внутрішній контроль являє собою цілісну систему взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур у діяльності управлінського персоналу з метою ефективного проведення бізнесу.

Враховуючи різноаспектність у трактуванні [1-8], тобто відсутність єдності серед науковців щодо визначення сутності внутрішнього контролю (внутрішній контроль розглядається як: система, спостереження, функція, діяльність, процес, форма зв'язку, вид контролю, контроль діяльності управлінського персоналу), доцільно використовувати наступну уніфіковану послідовність організації служби внутрішнього контролю: дослідження діяльності підприємства; підготовка необхідного висококваліфікованого персоналу та пошук матеріального забезпечення; безпосередня організація служби внутрішнього контролю; здійснення контрольної діяльності; складання внутрішніх звітів про проведення перевірки.

Серед методів підвищення ефективності системи внутрішнього контролю найбільш дієвими є методи розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротація кадрів, здійснення контролю за окремими напрямками підприємницької діяльності, удосконалення контролю при плануванні продажу, формування справи-досьє на покупців і замовників, діагностика і прогнозування проблем. Підвищення ефективності контролю повинно полягати не лише у своєчасності, повноті операцій і процесів та розробці внутрішніх стандартів контролю, а і в декларуванні категоріального визначення на рівні Закону України «Про систему внутрішнього контролю». Це дозволить розмежувати поняття внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Система внутрішнього контролю може мати у своєму складі різні елементи, однак її призначення полягає у здійсненні контрольної, координаційної, аналітичної, інформаційної,

консультаційної та захисної функцій. Враховуючи, що зазначені функції виконує і внутрішній аудит, останній пропонується розглядати як складову здійснення внутрішньогосподарського контролю, і розуміти під ним організовану на підприємстві, діючи в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентовану внутрішніми нормативними актами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання надійності функціонування системи внутрішнього контролю [3]. Тобто, це компетентна оцінка фінансово-господарської та управлінської діяльності підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку. До того ж, слід мати на увазі, що організація системи внутрішнього аудиту приводить до виникнення додаткових витрат, що розподіляються між видами продукції (робіт, послуг). Ці витрати можуть бути дуже відчутними, оскільки у системі внутрішнього аудиту повинен працювати висококваліфікований штатний персонал, який має у своєму розпорядженні відповідне технічне і програмне забезпечення.

У результаті проведених досліджень приходимо до висновку про необхідність розмежування понять внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль – це система взаємопов'язаних способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур у діяльності управлінського персоналу з метою ефективного проведення бізнесу, а внутрішній аудит – це оцінка фінансово-господарської та управлінської діяльності підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку.

Список використаних джерел: 1. *Белік В. Д.* Підходи до організації системи внутрішнього контролю / В. Д. Белік // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 3 (15). – С. 84–100. 2. *Бутинець Ф. Ф.* Аудит : [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – 2-е вид., переробл. та доповн. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 672 с. 3. *Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства* : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / за ред. М. Д. Корінька. – Фастів : Поліфаст, 2006. – 440 с. 4. *Загородній А. Г.* Облік і аудит : термінолог. словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Львів : Центр Європи, 2002. – 671 с. 5. *Єгарміна В.* Внутрішній контроль: сучасність та перспективи / В. Єгарміна // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 21. – С. 62–65. 6. *Каменська Т. О.* Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія / Т. О. Каменська. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – 499 с. 7. *Островецька Р. Е.* Теоретичні засади організації внутрішнього контролю на підприємстві / Р. Е. Островецька // Науковий вісник нац. ун-ту ДПС України. – 2010. – С. 115–120. 8. *Яценко В. М.* Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В. М. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 34–35.

УДК 657.005.1

І.М. Боярко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри банківської справи

Інститут магістерської та післядипломної підготовки Університету банківської справи Національного банку України, м. Київ, Україна

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОГО ЗМІСТУ ПОНЯТТЯ «СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК»

Ключові слова: *стратегічний облік, стратегічний аналіз, стратегічне управління.*

У сучасних умовах розвитку національної та світової економіки, які визначаються поширенням глобалізаційних процесів, ускладненням системи чинників та характеру впливу зовнішнього бізнес-середовища провадження господарської діяльності підприємств на результати їх функціонування, важливим фактором довгострокової життєздатності, ділового успіху та стійкої конкурентної позиції суб'єкта господарювання є створення дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття та реалізації стратегічних управлінських рішень. Проблеми розвитку стратегічного обліку, теоретичному обґрунтуванню його змісту, завдань та інструментарію присвячені наукові праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених і практиків, як Р. Бруханський, С. Кузнецова, Д. Максименко, І. Плікус, Б. Райан, К. Сіммондз, М. Скорєв, В. Семанюк, В. Терехова, В. Ходзицька, К. Уорд та ін. При існуючій чисельності праць вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків з відповідних питань відсутня системність та комплексність їх розгляду, що свідчить про недостатній рівень спрацьованості проблеми та доцільність її подальшого наукового вивчення. Певною мірою це пов'язано з

відносною новизною науково-прикладного напрямку стратегічного управління підприємствами та пов'язаних з ним питань теоретичної концептуалізації, методологічного визначення та належної організації базових функцій управління в контексті забезпечення підтримки прийняття та реалізації стратегічних рішень. Зокрема, поняття «стратегічний облік» залишається дискусійним, хоча застосовується в обліковій науці та практиці вже понад 30 років.

Аналіз визначень відповідного поняття в літературних джерелах дозволяє виділити такі підходи щодо тлумачення його економічного змісту: 1) ідеологічно-концептуальний (Б.Райан, А. Міхальчук, А. Шайкан) – підхід до розгляду стратегічного обліку як однієї з засад управління підприємством у сучасних умовах. Представники цього підходу розкривають зміст його сутнісних елементів, завдань та функцій «як елементу ідеології управління підприємством» [0]; 2) управлінсько-обліковий (О. Алексеєва, С. Голов, К. Уорд та ін.), що розглядає стратегічний облік у контексті трансформації управлінського обліку у процесі його розвитку. Це підхід є найбільш розповсюдженим та визнаним, оскільки на його засадах побудовані рекомендації, що розробляються та впроваджуються в практику Інститутом привілейованих управлінських бухгалтерів. У термінології останнього стратегічний управлінський облік визначений як «форма управлінського обліку, в якій основний акцент зроблено на інформації, пов'язаній із зовнішніми факторами, що впливають на фірму (але разом із тим належна увага приділяється і внутрішній інформації, зокрема, нефінансовій) [0]; 3) обліково-інтеграційний (Б. Райан, В. Терехова, Д. Максименко та ін.), що трактує стратегічний облік як модель поєднання фінансового та управлінського обліку. Так, на думку І. Плікус [0], стратегічний облік може бути визначений як «...інформаційна модель, що поєднує в рамках єдиної системи фінансовий і управлінський облік і забезпечує фахівців підприємства виробничою інформацією для прийняття ефективних рішень, а також забезпечує інформацією для оцінки діяльності підприємства». У працях М. Скорєва, Т. Графовой, А.Селивановой [0] стратегічний управлінський облік розглядається як «модель інформаційної технології, що включає в себе системи фінансового та управлінського обліку, продуктом якої є інформація, необхідна користувачам для прийняття рішення»; 4) аналітично-інструментальний (К. Сіммондз, Р. Бруханський, М. Безруков, В. Ходзицька, О. Карпенко та ін.), у межах якого стратегічний облік розглядається як інструмент фінансового аналізу. Так, у дослідженнях Б.Райана [0] зазначено, що стратегічний аналіз «... належить до фінансового аналізу проблем, що пов'язані з чотирма факторами: зобов'язаннями, контролем, готівкою (витратами) та потенціалом». Ця теза набула поширення у роботах його послідовників і, зокрема, трансформувалася у трактування відповідного поняття як «інструменту інформаційного забезпечення управління вартістю підприємства, що дозволяє ідентифікувати фактори її створення та руйнування і забезпечити надання інформації про них для прийняття управлінських рішень», або «способу аналізу даних управлінського обліку про бізнес конкурентів для моніторингу і розвитку стратегії підприємства» [0]; 5) стратегічно-орієнтований (реалізований у дослідженнях К. Друрі, О. Казори, В. Керімова, В. Шевчука та ін.), який вивчає стратегічний облік як систему інформаційного забезпечення стратегічних управлінських рішень. Так, зокрема, типовою для такого підходу є позиція В. Маняєвої [0], яка і у широкому, і вузькому визначеннях поняття «стратегічний управлінський облік» акцентує увагу на його спрямуванні досягнення стратегічних цілей. На її думку, у вузькому розумінні стратегічний управлінський облік – це «процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, підготовки, інтерпретації та представлення фінансової і нефінансової інформації для аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища організації, а також для контролю за виконанням, на основі якої вищим керівництвом підприємства приймаються рішення для досягнення стратегічних цілей та в кінцевому випадку місії організації, а інвестори здійснюють оцінку діяльності організації з точки зору доходності капіталу», а у широкому – «покликаний забезпечувати формування фінансової та нефінансової інформації про певний об'єкт управління для здійснення повного циклу основних функцій стратегічного управління: аналізу, планування, контролю, організації і регулювання»; 6) системно-інформаційний (І. Богатая, С. Кузнецова, В. Ткач та ін.) – підхід

до розгляду стратегічного обліку, який забезпечує комплексне поєднання інших підходів у контексті інформаційно-аналітичної підтримки управлінських процесів. Так, за визначенням С. Кузнецової [0], стратегічний (прогнозний) облік слід трактувати як «напрямок розвитку системи бухгалтерського обліку в аспекті поглиблення аналітичного обліку об'єктів бухгалтерського обліку та трансформації бухгалтерської звітності, що надається користувачам для фінансового аналізу проблем, пов'язаних із зобов'язаннями, контролем, готівкою та потенціалом, і прийняття прогнозних (стратегічних) управлінських рішень».

На нашу думку, з огляду на загальну системну інтеграцію управлінських функцій у сучасних умовах, саме системно-інформаційний підхід доцільно використовувати при розгляді такого складного і багатоаспектного явища, як стратегічний облік. При цьому важливо враховувати зміщення акцентів орієнтації менеджменту з показників поточних результатів діяльності на комплексні характеристики стану та перспектив розвитку, виражені через вартісні показники цінності підприємства. Відтак, проблему подальшого розвитку теорії і методології обліку, аналізу та контролю слід розглядати з позиції інформаційно-аналітичної підтримки фінансової стратегії підприємства, у першу чергу – ціннісно-орієнтованого управління. Відповідно стратегічний облік може бути визначений як система елементів, основною метою якої є інформаційно-аналітична підтримка ціннісно-орієнтованого фінансового стратегічного управління підприємством у конкурентному середовищі шляхом забезпечення вимірювання, накопичення, аналізу даних щодо стану, динаміки та впливу чинників внутрішнього і зовнішнього середовища на фінансово-економічні результати діяльності, підготовки, інтерпретації та надання обґрунтованих рекомендацій щодо формування управлінських рішень у частині розробки та реалізації стратегії розвитку підприємства.

Список використаних джерел: 1. Бруханський Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку / Р. Ф. Бруханський // БізнесІнформ. – 2014. – № 7. – С. 220–225. 2. Кузнецова С. А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість / С. А. Кузнецова // Європейський вектор економічного розвитку. – 2014. – № 1 (16). – С. 73–83. 3. Маняева В. А. Развитие теории управленческого учета в России / Вера Маняева // Проблемы теории та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць. – Житомир, 2011. – Вип. 3 (21), ч. 1. – С. 240–249. – Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». 4. Плікус І. Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І. Й. Плікус // Вісник УАБС. – 2002. – № 12. – С. 94–95. 5. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан ; пер. з англ. под ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с. 6. Скорев М. М. Стратегия развития предприятия в контексте динамики его собственности [Электронный ресурс] / М. М. Скорев, Т. О. Графова, А. Г. Селиванова // Инженерный вестник Дона. – 2012. – № 2. – Часть 2. – Режим доступа : <http://www.ivdon.ru/ru/magazine/archive/n4p2y2012/1353>. 7. CIMA Official Terminology. 2005 Edition [Електронний ресурс] / The Chartered Institute of Management Accountants. – Режим доступу : <http://cwaankur.files.wordpress.com/2011/10/cima-office-terminology.pdf>. 8. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік з метою стратегічного управління як інструмент інтеграції вітчизняних підприємств у світове господарство [Електронний ресурс] / А. В. Шайкан. – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/1900/1/42.pdf>.

УДК 657:005.921

Р.Ф. Бруханський, канд. екон. наук, доцент, завідувач кафедри обліку і правового забезпечення агропромислового виробництва
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

ПРОБЛЕМИ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: стратегічний управлінський облік, стратегічний менеджмент.

Сучасна стадія розвитку облікової думки в Україні констатує відсутність серед науковців єдності щодо визначення сутності, місця і ролі стратегічного управлінського обліку у системі бухгалтерських теоретичних знань і облікової методології. Полярними є погляди науковців і на доцільність його використання у практичній діяльності вітчизняного бізнесу. Наслідком є гальмування ідентифікації концептуальних параметрів стратегічного управлінського обліку.

Нормативне тлумачення терміну “стратегічний управлінський облік” в Україні відсутнє, однак існує його визначення професійними організаціями. Зокрема, Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів (СІМА) трактує стратегічний управлінський облік як “форму управлінського обліку, в якій акцент робиться на інформації, що відноситься до зовнішніх факторів по відношенню до підприємства, а також на нефінансову та внутрішньостворену інформацію” [1, с. 54]. Таке трактування є досить узагальнюючим, оскільки визначає лише параметри облікової інформації, що формується інструментами стратегічного управлінського обліку на виході, не вказуючи при цьому види цих інструментів і не розкриваючи загальної технології обробки і представлення інформації стратегічного характеру. Представниками СІМА сформульовано й основний акцент функціонування стратегічного управлінського обліку – інформація про зовнішнє середовище підприємства та нефінансова інформація про внутрішнє середовище. Після офіційного оприлюднення цього визначення у 2005р. більшість науковців використовує його в якості основи і доповнює власними додатковими елементами.

Моніторинг тлумачень дефініції “стратегічний управлінський облік”, сформульованих вітчизняними та зарубіжними науковцями, які займаються вивченням проблем обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту, довів, що існуючі підходи дослідників висвітлюють різні аспекти стратегічного управлінського обліку як засобу інформаційного супроводу розробки та реалізації стратегій підприємства і системи інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень. Спектр поглядів дослідників можна об’єднати у три основні групи: 1) стратегічний управлінський облік є системою: обліку (Р.П. Підлипна, Ю.В. Підлипний); управлінського обліку (С.Ф. Голов); інформаційною (Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, Н.В. Хоменко); інформаційно-обчислювальною (Л.В. Бакулєвська); обґрунтування управлінських рішень (К. Уорд); збору та обробки стратегічної інформації (В.Ф. Несветайлов); забезпечення та аналізу даних управлінського обліку про підприємство (О.М. Кудла, Є.В. Мних, А.О. Семенець); збору та узагальнення фінансової та нефінансової інформації (А.Ю. Соколов); збору, реєстрації, обробки, узагальнення та надання даних (Н.С. Таранова); забезпечення та аналізу даних обліку (Н.В. Хоменко); обліку, планування, контролю, аналізу і розрахунку відхилень даних (Б.Г. Маслов, Є.Н. Токмакова); обліково-аналітичною (Н.І. Чупахіна); обліково-аналітичною системою інформаційного забезпечення процесу стратегічного управління (В.В. Лесняк); збору, перетворення, групування і представлення фінансової і нефінансової інформації (І.З. Якупов); оцінки стратегічних викликів зовнішнього середовища і внутрішнього потенціалу підприємства (І.В. Яркова); 2) стратегічний управлінський облік є елементом системи вищого порядку: однією зі складових стратегічного обліку (З.В. Удалова); складовою обліково-аналітичної системи (А.В. Лазарева); підсистемою управлінського обліку (Р.В. Гришин); частиною обліково-аналітичного поля та єдиної системи управління підприємства (Д.І. Монашева, С.П. Суворова); напрямом управлінського обліку (С.І. Крилов, І.В. Панюкова, Н.Н. Хахонова); методом створення змін в управлінських схемах на основі облікових технологій (А. Цуджі); 3) стратегічний управлінський облік забезпечує досягнення певних цілей: інформаційна підтримка прийняття, реалізації й оцінки оперативних і стратегічних рішень (О.І. Аверіна, Н.В. Безруков); інформаційна підтримка управління, що полягає в забезпеченні менеджерів підприємства всією інформацією (В.Р. Шевчук); спрямування на представлення вищому керівництву оціночної інформації про зовнішнє середовище (А.В. Глущенко, Е.Н. Самедова); спрямування на прийняття стратегічних управлінських рішень (С.Ф. Голов); бути інструментарієм, призначеним для фіксування інтенсивного використання інформаційних ресурсів (І.Е. Гурр).

Виділені групи підходів дослідників свідчать про тлумачення сутності стратегічного управлінського обліку з трьох позицій: 1) розглядаючи стратегічний управлінський облік в якості певної системи, дослідженню підлягає, передусім, його змістовне наповнення. Основна увага вчених при цьому акцентується на дослідженні найбільш ефективної архітектоніки побудови системи стратегічного управлінського обліку, диференціації етапів і методів обробки інформації; 2) виділення стратегічного управлінського обліку у складі

інформаційної системи вищого порядку вказує на мету визначення його місця у структурі існуючої системи управління підприємством, встановлення взаємозв'язку із системами економічного аналізу і контролю, виявлення загальної ролі у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень. Однак серед учених відсутня єдність у визначенні стратегічного управлінського обліку як виду, напряму чи методу управлінського обліку, що породжує проблему відсутності теоретичного обґрунтування методу стратегічного управлінського обліку; 3) трактування сутності стратегічного управлінського обліку через призму цілей його побудови та функціонального призначення свідчить про використання біхевіористського підходу дослідження явищ шляхом вивчення поведінки користувачів облікової інформації (цілей, дій, стимулів), що надається системою стратегічного управлінського обліку.

Моніторинг різних підходів до трактування сутності стратегічного управлінського обліку встановив, що не всі дослідники розуміють під останнім безпосередньо облікову систему з притаманними їй класичними ознаками, яка забезпечує вимірювання, моделювання та узагальнення облікової інформації. Окрема група науковців імплементує в цей термін зміст, аналогічний англійській дефініції “management accounting”, розуміючи повноцінну систему підтримки прийняття управлінських рішень (облік, аналіз і контроль). Надмірна багатовекторність у трактуванні сутності стратегічного управлінського обліку порушує базові параметри терміну “облік” і в результаті створення нових метафізичних конструкцій перешкоджає розвитку теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку в цілому.

Стратегічний управлінський облік доцільно вважати складовою системи управлінського обліку та важливою проміжною ланкою між обліковою системою підприємства і системою стратегічного менеджменту, що формалізує інформаційні запити стратегічного характеру у систему показників стратегічної управлінської звітності для прийняття відповідних рішень. До складу предмета стратегічного управлінського обліку необхідно відносити як внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства. Стратегічний управлінський облік повинен використовувати власний методологічний інструментарій для формування і представлення інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Результатом практичної реалізації стратегічного управлінського обліку доцільно визнати генерування інформаційного продукту у вигляді стратегічної управлінської звітності, що є сукупністю способів отримання підсумкових відомостей, які надаються менеджерам для забезпечення функцій стратегічного управління. Підтримка місії “сканування” середовища, формулювання, впровадження, моніторингу, оцінювання та контролю стратегії бізнесу є визначальною рисою, яка відрізняє стратегічний управлінський облік від усіх інших елементів управлінської інформаційної системи.

Список використаних джерел: 1. CIMA. Official terminology. 2005 Edition. – London : CIMA Publishing, 2005. – 114 p.

УДК 657

О.С. Височан, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку та аналізу

І.Р. Кіш, магістрант

Національний університет “Львівська політехніка”, м. Львів, Україна

ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ РОЗРИВІВ У ЧАСІ ПРИ ВИНИКНЕННІ КАСОВИХ ТА ФАКТИЧНИХ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Ключові слова: *касові видатки, фактичні видатки, касовий метод, метод нарахувань.*

Рационалізація процесу організації діяльності бюджетної установи багато у чому залежить від правильності ведення обліку видатків, ефективного й цільового здійснення яких відіграє важливу роль у забезпеченні стабільності функціонування бюджетної установи та, водночас, є однією із найважливіших функціональних ланок її облікових робіт.

Коректне, повне та чітке відображення видатків в обліку бюджетних установ дозволяє контролювати витрачання коштів національного бюджету та досягати більш ефективного їх використання. Саме тому правильність обліку видатків бюджетних установ, особливо за

сучасних нестабільних умов, є досить важливим, потребує удосконалення розробки та опрацювання [1]. Видатки бюджетних установ є складною обліково-економічною категорією, що включає в себе видатки, які здійснюються за рахунок загального і спеціального фондів бюджету, виробничі та ін. (у т.ч. і за фінансовими інвестиціями) витрати.

Касові видатки – це усі суми коштів, перераховані органом казначейства або установою банку з реєстраційних, спеціальних реєстраційних, поточних рахунків як готівкою, так і шляхом безготівкової оплати рахунків за всіма операціями [2]. Фактичні видатки – це дійсні видатки установи, проведені для виконання кошторису, що підтверджено відповідними первинними документами, однак, на відміну від касових, не оплачені з тих чи інших причин (зокрема, через відсутність грошових коштів).

У бюджетній практиці касові та фактичні видатки збігаються у часі досить рідко й, у такому випадку, мають назву “прямих”. Йдеться про отримання коштів та витрачання їх за прямим призначенням відповідно до кошторису, зокрема, це можуть бути видатки, пов’язані з оплатою рахунків за електроенергію, газ, воду, телефон та інші послуги. Також касові видатки збігаються з фактичними у часі при купівлі основних засобів, адже при придбанні останніх, їх первісна вартість відразу списується на фактичні видатки (табл.).

Таблиця

Принципова модель зміни касових і фактичних видатків при операціях установи з матеріальними цінностями

Операція	Чинники впливу на величину касових та фактичних видатків установи				
	Дебіторська заборгованість (362, 364)	Грошові кошти (30, 31, 32)	Запаси (20, 21, 23)	Кредиторська заборгованість (675)	Видатки (80, 81)
Передоплата	↑	↓	↔	↔	↔
Оприбуткування запасів	↓	↔	↑	↓	↔
Післяоплата	↔	↓	↔	↑	↔
Списання запасів	↔	↔	↓	↔	↑
Збільшення величини чинників					
Касові	збільшення	–	–	–	–
Фактичні	–	–	–	–	збільшення
Зменшення величини чинників					
Касові	–	збільшення	–	збільшення	збільшення
Фактичні	–	–	збільшення	–	–

Таким чином, на збільшення величини фактичних видатків впливає лише зростання величини списаних запасів, у той час як обсяги касових видатків регулюються змінами величин фінансових активів: зростання дебіторської заборгованості збільшує такі видатки, так само як зменшення кредиторської й грошових коштів. Існує також прямий вплив фактичних видатків на касові при відшкодуванні останніх.

Однією з основних відмінностей та проблем при обліковому відображенні касових і фактичних видатків є їхній розрив у часі, що тягне за собою використання різних методів визнання видатків. Касовий метод, що використовується при визнанні касових видатків, передбачає здійснення облікових записів щодо доходів і видатків у момент одержання чи витрачання грошових коштів, незалежно від періоду, до якого такі доходи (видатки) належать. У той же час для фактичних видатків застосовується метод нарахувань, згідно якого запис господарської операції здійснюється в момент визнання (нарахування) видатків, а не в момент фактичного витрачання коштів.

У сучасних умовах фактичні видатки часто перевищують касові, оскільки фінансування бюджетної установи згідно плану асигнувань відбувається з певною затримкою у часі [3, с. 67]. Зокрема, нарахування зарплати, стипендії та єдиного соціального внеску здійснюється раніше, ніж перерахування платежів з рахунку у фінансовій установі й отримання грошових коштів до каси для виплати.

Порівняння касових і фактичних видатків із сумами одержаного фінансування за відповідними кодами економічної класифікації видатків забезпечує контроль з боку держави (в особі відповідних розпорядників коштів, фінансових органів та органів Державної казначейської служби) за станом виконання кошторису доходів і видатків, розрахунків з підрядниками, постачальниками, різними кредиторами, за доцільністю використання виділених коштів згідно з їхнім цільовим призначенням [4, с. 12].

Розриви у часі при виникненні касових та фактичних спричиняють певні економічні наслідки, зокрема:

– перевищення фактичних видатків над касовими свідчить про погашення дебіторської заборгованості, яка існувала на початок звітного періоду, або виникнення кредиторської заборгованості на кінець звітного періоду, зокрема, через отримання матеріальних цінностей, робіт, послуг, ще не оплачених;

– перевищення касових видатків над фактичними свідчить про погашення кредиторської заборгованості, яка існувала на початок звітного періоду, або формування дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду через проведення установою передоплати.

При цьому слід пам'ятати, що законодавством України суттєво обмежується можливість використання механізму передоплати при здійсненні операцій із закупівлі товарів, робіт і послуг за бюджетні кошти.

Для виявлення причин відхилень проводиться детальний аналіз шляхом порівняння касових видатків із сумою бюджетного фінансування, яка надійшла, а фактичних – із сумою бюджетних асигнувань загалом за уточненим кошторисом та за окремими кодами економічної класифікації. Крім того, касові та фактичні видатки порівнюють між собою.

Виникнення будь-якого роду заборгованості при розриві у часі між фактичними і касовими видатками спричиняє створення ризиків, що мають фінансову природу. З метою успішного ведення діяльності і мінімізації таких ризиків необхідно мати повну, об'єктивну і всебічну інформацію, яку можливо отримати лише за допомогою облікових даних.

Список використаних джерел: 1. Яковишина Н. А. Актуальні аспекти обліку видатків бюджетних установ [Електронний ресурс] / Н. А. Яковишина, Н. М. Ковальчук. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/10_DN_2014/Economics/7_164575.doc.htm. 2. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014 № 372. 3. Коваленко В. Облік касових та фактичних видатків бюджетної установи / В. Коваленко, Н. Яковишина // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (Кам'янець-Подільський, 21-22 листопада 2013 р.). – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 66–69. 4. Циганова Н. Плануємо показники до кошторису / Н. Циганова // Баланс-бюджет. – 2009. – № 9 (160). – С. 11–13.

УДК 330.341.1

О.І. Волот, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

Ключові слова: моделювання, обліковий процес, методичні підходи.

У бухгалтерському обліку моделі застосовувалися давно, але моделювання не було його специфічним методом. З розвитком таких наук, як загальна теорія систем і кібернетика, моделювання відродилося і відкрило перед наукою в цілому, у тому числі й перед бухгалтерським обліком, нові можливості.

Моделювання варто розглядати як засіб опису й удосконалення методики бухгалтерського обліку. У даний час необхідність моделювання впливає з: вимог однозначного вирішення однакових проблем усіма галузями народного господарства; потреб осіб, які навчаються, тому що наявність загальної системи дозволяє уникнути у процесі навчання непотрібної спеціалізації; умов математичного програмування, які створюють можливості для ефективного застосування сучасних засобів обчислювальної техніки.

При побудові моделей варто враховувати такі основні задачі та умови [2]:

1. Контроль виконання планових завдань - найважливіша мета бухгалтерського обліку. Тому моделювання обліку може бути успішно здійснене тільки у тому випадку, коли встановлюється зв'язок між плановими (перспективними) і обліковими (ретроспективними) моделями.

2. Аналітичне розкладання економічної інформації, яка міститься в бухгалтерському обліку, складає основний зміст останнього. Мета моделювання на цій ділянці бухгалтерського обліку – показати можливі канали інформаційних потоків та шляхи досягнення цілей обліку.

3. Синтетичне узагальнення (складання) економічної інформації дозволяє дати загальну оцінку господарської діяльності підприємства. Синтетичне складання виступає як зворотний процес відносно аналітичного розкладання і навпаки. Тому перед моделюванням постає задача: виділити проміжні рівні у процесах додавання і розкладання.

4. Інформаційні технології виступають як обов'язкова умова реалізації моделі. Широке поширення ПЕОМ дозволяють проаналізувати умови практичної реалізації моделей аналітичного і синтетичного обліку.

Моделювання повинно показати рух засобів підприємства у часі. Тому система обліку має, крім натурального і вартісного вимірників, включати часовий, тобто облік повинен не тільки допускати натуральне і вартісне вираження запасів сировини і матеріалів, їхнього руху, але й відбивати запаси в днях і враховувати їхню оборотність.

Можна виокремити такі етапи бухгалтерського моделювання:

1. Бухгалтерський облік як модель господарської діяльності (рис.) являє собою систему первинної документації (повідомлень) і облікових реєстрів (вихідна інформація), що виступає як *перший етап* бухгалтерського моделювання. Однак на рівні цього етапу вирішальне значення для бухгалтерського обліку, його практичної реалізації і наукового розвитку мають не первинні документи і реєстри, а моделі вхідної і вихідної інформації.

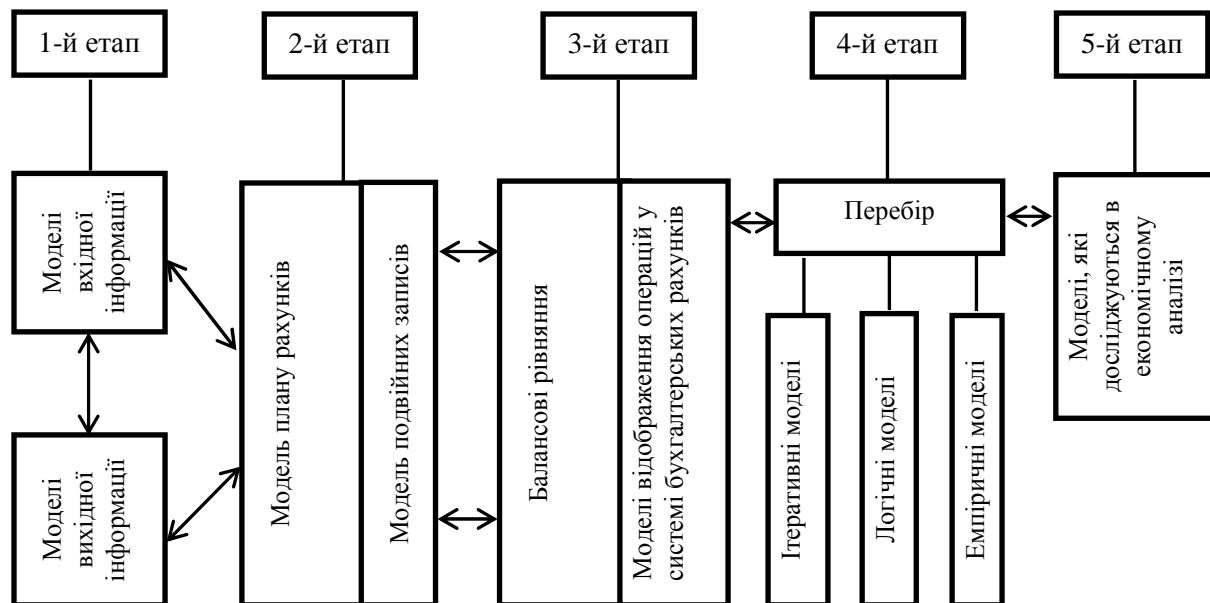


Рис. Етапи бухгалтерського моделювання

2. Другий етап представлений планом рахунків, подвійний запис виконує роль інформаційних зв'язків між ними. Побудова плану рахунків дозволяє вибрати найбільш вдалу за цілями управління модель досліджуваного об'єкта.

Перший і другий етапи між собою тісно пов'язані, адже система рахунків задає логіку і зміст бухгалтерським реєстрам.

3. Третій етап включає дві групи дидактичних моделей: балансові рівняння і моделі відображення господарських операцій у системі бухгалтерських рахунків.

4. Четвертий етап передбачає перелік моделей, що дозволяють знаходити принципово нові методологічні рішення. Тут повною мірою здійснюється системний підхід, особливо той його етап, що одержав назву перебір. На цьому етапі всі моделі можуть бути класифіковані на:

–ітеративні, що дозволяють розкрити всі можливі варіанти послідовності реєстрації облікової інформації;

–логічні, призначені для опису всіх можливих варіантів організації інформаційних потоків;

–емпіричні, які описують тільки системи, що склалися на практиці.

5. П'ятий етап складається з моделей, досліджуваних в економічному аналізі. Тільки через економічний аналіз облік через зворотний зв'язок впливає на господарську діяльність.

Моделювання не можна розглядати як новий елемент методу бухгалтерського обліку. Його слід трактувати як новий етап у розвитку науки про бухгалтерський облік, новий ступінь узагальнення, який дозволяє глибше і краще осмислити вже відомі в обліку методи, а також одержати можливість для розкриття невідомих раніше закономірностей для визначення нових шляхів його розвитку.

Моделювання дозволяє відтворити постановку бухгалтерського обліку на підприємстві в цілому і на окремих його ділянках, проаналізувати вплив окремих факторів і розглянути стан обліку в динаміці, перебудувати його відповідно до нових умов управління.

Список використаних джерел: 1. Брага В. В. Компьютеризация бухгалтерского учета / В. В. Брага. – М. : Финстатинформ, 1996. – 214 с. 2. Загородний В. П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита / В. П. Загородний. – К. : А.С.К., 1998. – 768 с. 3. Інформаційні системи і технології обліку : навчальний посібник / В. І. Голіков, О. Ю. Єганов, М. Ф. Фатєєв, В. Д. Чайка. – Миколаїв : УДМТУ, 2002. – 156 с. 4. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.

УДК 657:334.012.61-022.51

Т.А. Гоголь, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСНОВНІ НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ключові слова: бухгалтерський облік, реформування бухгалтерського обліку, МСФЗ, концепція розвитку бухгалтерського обліку, малий бізнес.

В Україні з 1998 року триває процес реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних вимог. Це здійснюється шляхом розробки та затвердження нових нормативних документів та внесення змін у діюче нормативне поле.

Першим поштовхом до реформування бухгалтерського обліку в Україні згідно міжнародних вимог стала затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [1]. Основним завданням її є трансформація національної системи бухгалтерського обліку з метою прискорення процесу її приведення у відповідність до вимог ринкової економіки та МСФЗ, надання суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку, удосконалення методики бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва.

З метою прискорення переходу України на МСФЗ розроблена Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [2] для трансформації українського законодавства з бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. Основна мета Стратегії – удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів – з кожним роком досягається завдяки систематичним змінам та удосконаленням в нормативно-правовій базі.

Однак, варто зазначити, що подальший розвиток бухгалтерського обліку з метою пристосування національної облікової системи до вимог міжнародних стандартів не враховує особливості економічного розвитку малого бізнесу в Україні (нерозвиненість ринкової інфраструктури, недостатність державної підтримки даного сектора економіки, фінансові та матеріальні обмеження національних малих підприємств) та невідповідність розвитку

теоретико-методологічних основ бухгалтерського обліку з методикою й організацією облікового процесу на малих підприємствах.

Копіювання міжнародного досвіду розвитку бухгалтерського обліку в Україні не відповідає сучасним вимогам та нівелює вплив довголітніх напрацювань вітчизняної облікової школи. Хоча доробки радянської наукової облікової школи дещо відрізняються від сучасних вимог до бухгалтерського обліку, однак, за останні 20 років, коли Україна отримала незалежність, вже вибудовується власний шлях розвитку бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням національного економічного потенціалу та особливостей національного розвитку країни.

Враховуючи темпи реформування бухгалтерського обліку в Україні та неузгодженість різних рівнів нормативного поля на даному етапі розвитку національної облікової системи вкрай важливо здійснити розробку концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні для малого бізнесу, що надасть можливість проведення більш системних та цілеспрямованих заходів удосконалення системи бухгалтерського обліку окремого сектора економіки – підприємств малого бізнесу.

Розробка основних напрямів концепції розвитку бухгалтерського обліку безпосередньо повинна бути узгоджена з основними завданнями Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Одним із завдань Стратегії є удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва, що повинно стати відправною точкою для процесу реформування бухгалтерського обліку малих підприємств в Україні. З метою вирішення даного завдання у Стратегії пропонуються такі кроки:

- максимальне спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності;

- надання права застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису;

- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу шляхом затвердження відповідних національних П(С)БО зі спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів.

Вважаю, що на основі запропонованих напрямів реформування облікової системи та удосконалення методологічних засад бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу в Україні необхідно здійснити розробку основних положень концепції з можливістю їх практичного впровадження у розрізі таких кроків.

1. Визначення мети та основних проблем розвитку бухгалтерського обліку в умовах адаптації методології і методики бухгалтерського обліку до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів.

2. Розробка основних завдань концепції з метою визначення заходів щодо покращення якості та корисності фінансової інформації для задоволення інформаційних вимог зовнішніх і внутрішніх користувачів з позиції ресурсного обмеження малого підприємства.

3. Удосконалення теоретико-методологічного інструментарію бухгалтерського обліку малих підприємств з урахуванням організаційних та функціональних особливостей їх діяльності з метою можливості його практичного використання (застосування) в організації облікового процесу малих та мікропідприємств різних галузей та сфер діяльності.

4. Розробка та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу зі спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів.

5. Удосконалення організації бухгалтерського обліку на малих підприємствах з урахуванням інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів та функціонально-цільових параметрів системи бухгалтерського обліку щодо можливості обробки, аналізу й оцінки масивів економічної інформації у рамках спрощеної системи управління.

6. Формування інфраструктури розвитку системи бухгалтерського обліку у частині підготовки та підвищення кваліфікації облікових кадрів в умовах постійного удосконалення бухгалтерського обліку малих підприємств, а також надання достатніх кваліфікованих знань

з бухгалтерського обліку власникам і керівникам малих підприємств, які самостійно ведуть бухгалтерський облік на підприємстві.

7. Розробка напрямів нормативного узгодження теоретико-методологічної бази бухгалтерського обліку та методики й організації бухгалтерського обліку з метою покращення розкриття фінансової інформації та підвищення її якості і корисності в умовах ресурсного обмеження малих підприємств та розширення інформаційних потреб суб'єктів фінансової інформації.

8. Розробка плану та визначення основних етапів практичної реалізації заходів концепції.

Список використаних джерел: 1. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706. 2. Державна стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні від 24 жовтня 2007 р. № 911-р.

УДК 657.2

О.І. Єрмак, канд. екон. наук, доцент кафедри економічного аналізу і аудиту
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЗМІНИ У РЕГІСТРАХ СПРОЩЕНОЇ ФОРМИ ОБЛІКУ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Ключові слова: облік, мале підприємство, форма, реєстри, рахунки.

У попередні десятиріччя в Україні з кожним роком збільшувалась кількість учасників малого бізнесу, зростали обсяги його виробництва, розширювалась сфера діяльності. Нині малі підприємства виробляють третю частину продукції.

На малих підприємствах складно застосовувати традиційну систему організації бухгалтерського обліку у зв'язку з її трудомісткістю та громіздкістю. Спрощення обліку на таких підприємствах можливе при виконанні інформаційної та контрольної функцій.

Питання обліку та оподаткування підприємств малого бізнесу розглядаються Президентом України, Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Державною податковою адміністрацією України та іншими державними органами.

Широку підтримку розвитку малого бізнесу в країні забезпечує держава через прийняття відповідних законів, інструкцій, інших нормативних документів, спрямованих на створення умов та сприятливого середовища з метою функціонування суб'єктів малого підприємництва.

Для підтримки діяльності малих підприємств затверджено відповідні нормативно-правові акти з питань регулювання їх підприємницької діяльності [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7].

На виконання програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів в Україні затверджено схвалений Методологічною радою з бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва" (далі – План рахунків) [4].

З метою подальшого вдосконалення Плану рахунків до нього внесено зміни наказами № 664 від 31.05.2011 р., № 1204 від 26.09.2011 р., № 627 від 27.06.2013 р. та № 48 від 08.02.2014 р.

Наказом № 664 від 31.05.2011 року із Плану рахунків виключили рахунки 84 "Витрати операційної діяльності", 85 "Інші витрати" [8]. Також цим наказом доповнений План рахунків такими рахунками:

48 "Цільове фінансування та цільові надходження";

74 "Інші доходи";

90 "Собівартість реалізації";

96 "Інші витрати".

Для ведення обліку на підприємствах малого бізнесу Методичними рекомендаціями №422 розроблені реєстри бухгалтерського обліку, якими передбачено узагальнення даних про господарські операції у реєстрах: “Відомості 1М – 5М, Оборотно-сальдова відомість”.

У зв'язку з внесенням змін до скороченого Плану рахунків необхідно внести зміни до реєстрів бухгалтерського обліку за спрощеною формою бухгалтерського обліку, а саме:

–у відомості I – М Розділ I. “Облік готівки і грошових документів” (рахунок 30) у стовпчику 20 слова “84 Витрати операційної діяльності” замінити словами “96 Інші витрати”;

–у стовпчику 21 слова “85 Інші затрати” видалити;

–у Розділі II. “Облік грошових коштів та їх еквівалентів” (рахунок 31) стовпчик 20 слова “84 Витрати операційної діяльності” замінити словами “96 Інші витрати”;

–у стовпчику 21 слова “85 Інші затрати” видалити;

–у відомості II – М, враховуючи внесені зміни до Плану рахунків, у стовпчику 14 слова “84 Витрати операційної діяльності” замінити словами “96 Інші витрати” над стовпчиками 15, 16, 17, 18, цифри 85 видалити;

–у відомості III – М Розділ I. “Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками і платежами, облік довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів” у стовпчику 15 слова “84 Витрати операційної діяльності” замінити словами “96 Інші витрати”;

–над стовпчиками 16, 17, 18, 19 замість коду рахунку 85 записати код рахунку 23;

–у відомості 3 – М Розділ II. “Облік розрахунків з оплати праці” (рахунок 66) у стовпчику 6 слова “84 Витрати операційної діяльності”, замінити словами “96 Інші витрати”;

–у стовпчику 7 слова “85 Інші затрати” видалити;

–у відомості 4 – М Розділ I. “Облік необоротних активів і зносу” (рахунки 10 і 13) у стовпчику 15 слова “85 Інші затрати” замінити словами “96 Інші витрати”;

–над стовпчиками 20, 21, 22, 23 коди рахунків 84, 85 замінити кодами рахунків 23, 96;

–розділ II. “Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів” у стовпчику 13 слова “85 Інші затрати” видалити;

–у відомості 5 – М Розділ I. “Облік витрат” рахунки 84, 85 видалити.

–розділ II. “Облік витрат на виробництво” (рахунок 23), призначений для обліку витрат за видами продукції (наданих робіт, виконаних послуг), що виробляються (надаються) підприємством виникає необхідність розширити і вести в ньому облік на рахунках: 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 96 “Інші витрати”. Облік витрат на виробництво деталізувати, додавши до дебету рахунку 23 елементи витрат:

А) матеріальні витрати;

Б) витрати на оплату праці;

В) відрахування на соціальні заходи;

Г) амортизація;

Д) інші витрати;

–у Розділі II. “Облік витрат на виробництво” (рахунок 23) слова “В дебет рахунку 23 з кредиту рахунків” замінити словами “В дебет рахунків 23, 90, 91, 96 з кредиту рахунків”; слова “З кредиту рахунку 23 у дебет рахунків” замінити словами “З кредиту рахунків 23, 90, 91, 96 в дебет рахунків”. У стовпчику 6 слова “84 Витрати операційної діяльності” замінити на “90 Собівартість реалізації”. Крім того, над стовпчиками 10, 11, 12 виключити згадування про рахунок 85, додавши код рахунку 90;

–збільшити кількість рядків для обліку витрат, упорядкувати їх таким чином:

1. Витрати виробництва та усього за рахунком 23 “Виробництво”.

2. Собівартість реалізації та усього за рахунком 90 “Собівартість реалізації”.

3. Загальновиробничі витрати та усього за рахунком 91 “Загально виробничі витрати”;

4. Інші витрати та усього за рахунком 96 “Інші витрати”;

–розділ II. “Облік витрат на виробництво” (рахунок 23) доцільно найменувати Розділ I. “Облік витрат виробництва, собівартості реалізованих робіт та послуг” (рахунки 23, 90, 91, 96);

–розділ III. “Облік доходів і фінансових результатів” (рахунки 44, 70, 79) записати у такій редакції Розділ II “Облік доходів і фінансових результатів” (рахунки 44, 70, 74, 79). У таблиці слова “З кредиту рахунків 44, 70, 79 у дебет рахунків” замінити словами “З кредиту рахунків 44, 70, 74, 79 у дебет рахунків”. Над стовпчиками 11, 12, 13, 14, 15 додати код рахунку 74. Рядок 5 розділу записати у редакції “Усього за рахунками: “70 “Доходи”, 74 “Інші доходи”;

–у розділі IV. “Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів” додати рахунок 48 “Цільове фінансування та цільові надходження”. У таблиці коди рахунків 84 та 85 видалити, додати код рахунку 48, розділ викласти в такій редакції “Розділ III. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів, цільового фінансування та цільових надходжень” (за рахунками 39, 40, 47, 48);

–в оборотно-сальдовій відомості у відповідних рядках та стовпчиках необхідно виключити коди рахунків 84 та 85 і доповнити кодами рахунків 48, 74, 90, 96.

Висновки. Запроваджене вдосконалення надає можливість зменшити обсяги регістрів для ведення обліку на малих підприємствах (відомість 5 М після змін складається з трьох розділів замість чотирьох у попередньому варіанті), також зміст регістрів обліку відповідає спрощеному Плану рахунків після внесення до нього змін.

Список використаних джерел: 1. *Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва* : указ Президента від 31 липня 1998 року № 727 (зі змінами від 28 червня 1999 року № 746). 2. *Про державну підтримку малого підприємництва* : Закон України від 19 жовтня 2000 року № 2063. 3. *Положення про спрощену форму обліку суб’єктів малого підприємництва* : затверджене Міністерством фінансів України 30 вересня 1998 року № 186 (зі змінами від 7 грудня 2000 року № 315). 4. *План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталів, зобов’язань та господарських операцій суб’єктів малого підприємництва* : затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року № 186. 5. *Порядок ведення книги обліку доходів, витрат* : затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 року № 1269. 6. *Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами* : затверджені наказом Міністерства фінансів України 25 червня 2003 року № 422. 7. *Розрахунок сплати єдиного податку суб’єктами малого підприємництва – юридичною особою і порядок його складання* : затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 року № 553 (в редакції наказу від 27 червня 2003 року № 318). 8. *Наказ Міністерства фінансів України № 664 від 31.05.2011 року*. 9. *Сук Л. К.* Облік на підприємствах малого бізнесу : навч. посібник / Л. К. Сук, П. Л. Сук, О. В. Данилочкіна. – К. : Каравела, 2012. – 352 с.

УДК 657

Н.А. Іванова, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту

А.А. Славгородська, викладач кафедри обліку і аудиту

Л.В. Білявська, методист навчального відділу

Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

Ключові слова: облік, покупці, замовники, суб’єкти господарювання, розрахунки, дебіторська заборгованість

У ході господарської діяльності підприємство постійно має потребу у проведенні розрахунків зі своїми контрагентами. Дієва та чітка організація системи розрахунків з покупцями й замовниками є необхідною умовою оптимізації грошового обороту будь-якого суб’єкта господарювання, а також його стабільного та ефективного функціонування. Актуальність розвитку бухгалтерського обліку таких розрахунків полягає у тому, що вони пов’язані з виконанням договірних зобов’язань підприємства.

Відсутність або неповнота інформації про розрахунки з покупцями та замовниками у звітності підприємства може призвести до некоректних аналітичних розрахунків і висновків щодо динаміки оборотності активів й інших показників ділової активності підприємства, його платоспроможності, ліквідності балансу в короткостроковій і довгостроковій

перспективі. Тільки ефективно організований облік операцій за розрахунками з покупцями й замовниками може забезпечити формування достовірної інформації щодо розрахунково-платіжних операцій підприємства, регулювання порядку їх здійснення з найменшими втратами та прийняття своєчасних управлінських рішень.

У процесі діяльності підприємство не завжди здійснює розрахунки з іншими підприємствами або фізичними особами одночасно з передачею майна, виконанням робіт, наданням послуг, що призводить до виникнення дебіторської заборгованості.

Дослідженнями особливостей ведення обліку розрахунків з покупцями та замовниками встановлено, що кожне підприємство чи організація може обрати свою облікову політику дебіторської заборгованості, що досить суттєво впливає на величину показників фінансового стану та результати діяльності підприємства[1].

На думку Ж.В. Кудрицької, суб'єкти господарювання на перший план висувають вирішення проблем збільшення обсягів продажу та виробництва і натомість зовсім не приділяють увагу питанням організації обліку, незважаючи на те, що саме вона є відправним базисом налагодженої діяльності підприємства як цілісного механізму. Звісно, таке відношення зумовлене постійною зміною та доповненням діючих, а також прийняттям нових законодавчих і нормативних актів, що несуть інколи суперечливий характер, акумулюючи увагу суб'єктів розрахунково-платіжних відносин далеко не на принципах організації обліку та відносин з контрагентами[3].

Сучасні умови господарювання потребують від керівництва українських підприємств вирішення багатьох невирішених облікових проблем. Г.О. Москалюк виділяє такі: пошук ефективних шляхів управління заборгованістю; вдосконалення теоретичних і методичних аспектів класифікації та відображення заборгованості в обліку й звітності; невизначеність обліку протермінованої і безнадійної заборгованості та її рефінансування; впровадження ефективної системи внутрішнього контролю заборгованості; узгодженість українського обліку з положеннями МСФЗ; питання гармонізації обліку дебіторської заборгованості за П(С)БО10 «Дебіторська заборгованість» та податковим законодавством тощо[4].

Упродовж певного часу в економіці України відбуваються надзвичайно складні процеси реформування системи бухгалтерського обліку, зумовлені зміною загального економічного середовища, побудовою інформаційного суспільства та інтеграцією країни до Європейського Союзу. Трансформація даних вітчизняного обліку в міжнародний формат – складна справа, одним із проблемних питань якої є узгодженість положень МСФЗ та П(С)БО.

Бесарабов В.О. стверджує, що нині правова система України суттєво обмежує можливості застосування міжнародних стандартів та виділяє наступні проблемні аспекти, пов'язані саме з різноманіттям відображення об'єктів бухгалтерського обліку:

–збереження впливу податкових норм і правил на організацію бухгалтерського обліку та впливу урядових органів на процеси розробки й прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

–впровадження МСФЗ носить формальний характер і, поки що, не сприйнято широкою бізнес-спільнотою як вказівку до методів оцінки та відображення об'єктів бухгалтерського обліку;

–зміни в нормативній базі носять суперечливий характер, зокрема, введення в дію МСФЗ, з одного боку, і внесення коригувань в П(С)БО, з іншого, які ще повною мірою не узгоджені між собою;

–неповна узгодженість Податкового кодексу України з нормами стандартів бухгалтерського обліку (вітчизняних і міжнародних), що перешкоджає гармонійній трансформації вітчизняного обліку в міжнародний формат, навіть на національному рівні;

–відсутність постійного та послідовного взаємозв'язку між відображенням об'єктів бухгалтерського обліку за міжнародними й українськими стандартами обліку – застосовування на макрорівні ще соціалістичних концепцій господарювання, а на мікрорівні вже концептуальних основ МСФЗ.

Таким чином, незважаючи на постійно зростаючу необхідність застосування МСФЗ у процес ведення бухгалтерського обліку в Україні, механічне перенесення та застосування

облікових стандартів без врахування національних правових особливостей є досить неефективним і недоречним. Саме тому тільки всебічна державна підтримка гармонізації бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів може вирішити це питання на користь користувачів бухгалтерської інформації [2].

Отже, правильно організований, своєчасний і юридично обґрунтований облік розрахунків з покупцями та замовниками, зокрема, у частині виникнення дебіторської заборгованості – запорука успішного розвитку, стабільності й фінансової стійкості окремих суб'єктів господарювання та економіки України в цілому.

Список використаних джерел: 1. *Бабій В. О.* Особливості ведення розрахунків з покупцями та замовниками на підприємствах України / В. О. Бабій, О. М. Ромашко // Перспективи економічного зростання та інноваційного розвитку країн : збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 18-19 квітня 2014 р.) / ГО «Центр економічних досліджень та розвитку» : у 3 частинах. – Одеса : ЦЕДР, 2014. – Ч. 2. – С. 109–111. 2. *Бесарабов В. О.* Деякі аспекти трансформації вітчизняного обліку в міжнародний формат [Електронний ресурс] / В. О. Бесарабов, О. М. Головащенко. – Режим доступу : http://donduet.edu.ua/attachments/article/2013/T1_28_11_13.pdf#page=27. 3. *Кудрицька Ж. В.* Методологічні підходи до вирішення проблем організації обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами [Електронний ресурс] / Ж. В. Кудрицька, О. В. Апарова. – Режим доступу : <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/341/330>. 4. *Москалюк Г. О.* Облік та контроль дебіторської заборгованості: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення [Електронний ресурс] / Г. О. Москалюк. – Режим доступу : http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12736/1/31_167-179_Vis721menegment.pdf.

УДК 657

І.О. Карлова, канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

ЕЛЕКТРОННА ЗВІТНІСТЬ: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ЗМІН

Ключові слова: облік, електронна звітність, цифровий підпис, порядок подання звітності.

Сучасний світ нині знаходиться на етапі глобалізаційних перетворень. Це явище носить системний характер і зачіпає кожну країну і кожного громадянина. Наслідками його є міжнародний поділ праці, міграція капіталу в масштабах усієї планети, людських та виробничих ресурсів, уніфікація законодавства, економічних та технічних процесів, а також з'єднання культур різних країн. Тобто, можна стверджувати про уніфікацію всіх сфер життя суспільства. Світ стає більш зв'язаним і залежним від усіх його суб'єктів, кількість яких зростає, їх потреби збільшуються, а ось ресурсів для цього, у тому числі і фінансових, на жаль, навпаки, стає менше. У цих умовах спрацьовує закон виживання – залишаються найрозумніші та сильніші, а слабкі відходять. Відносини загострюються не тільки серед господарюючих суб'єктів, а й між державними інститутами. Кожен намагається втриматися “на плаву”. У такому глобально-конфліктному середовищі вирішальною перевагою у прийнятті оптимальних економічних рішень стає інформація. Її отримання і час обробки стають першими питаннями для вирішення у списку керівників підприємств і державних органів влади. Розвиток інформаційно-комунікаційних технологій дає можливість зараз використовувати нові технології збирання, обробки, зберігання та передачі інформації в автоматизованому режимі. Наприклад, у бухгалтерському обліку широко використовують технології електронних таблиць, технологію «клієнт-сервер», системи управління базами даних та інші. Це дозволяє швидше готувати фінансову, податкову та статистичну звітність та ще й в електронному вигляді. Державні інституції повинні її отримати, зафіксувати, зберегти та обробити для ефективного використання на макrorівні. Така потреба змушує державні органи впроваджувати технологію електронного урядування. У США, наприклад, у діяльності ООН склалося три основні форми такого урядування: E-Government (міжорганізаційні зв'язки), E-Administration (внутрішньо-організаційні зв'язки) та E-Governance (взаємодія між громадянами, урядовими організаціями, чиновниками та політиками) [2]. Отже, подання електронної звітності – це пріоритетний напрям у розвитку партнерських стосунків між центральними органами виконавчої влади та суб'єктами господарювання.

Для більш широкого використання електронного (найбільш прогресивного на сьогодні) способу подання звітності на вітчизняних теренах зараз створене певне законодавчо-нормативне підґрунтя: Податковий кодекс України, Закони України «Про інформацію», «Про телекомунікації», «Про обов'язковий примірник документів», «Про Національний архівний фонд та архівні установи», «Про електронний цифровий підпис», «Про електронний документ та електронний документообіг».

Згідно цих документів суб'єкт господарювання, перш ніж розпочати подання електронної звітності, повинен укласти з територіальними органами, наприклад, Державною фіскальною службою Договір «Про визнання електронних документів». Це можна зробити в електронній формі на офіційному сайті Державної фіскальної служби [3]. Договір слід підписати, використовуючи електронний цифровий підпис. Його отримують в Акредитованому центрі сертифікації ключів інформаційно-довідкового департаменту Державної фіскальної служби України. Далі на офіційному веб-порталі державного контролюючого органу необхідно отримати спеціалізоване програмне забезпечення. Перш ніж розпочати роботу зі встановлення та користування програмним забезпеченням, слід уважно ознайомитися з Інструкцією із встановлення програмного забезпечення та Порядком роботи з ним. За допомогою цього програмного забезпечення створюється документ в законодавчо-визначеному форматі. Наприклад, формат (стандарт) податкового електронного документа діє на основі специфікації eXtensible Markup Language (XML). Порядок подання електронної звітності регламентує Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку подання фінансової звітності». Після всіх цих підготовчих процесів суб'єкт господарювання може приступати до формування електронної звітності, що буде підписана електронним цифровим підписом (тобто надасть статус оригінала документа) і відправлена в законодавчо обумовлені терміни за допомогою автоматизованої системи «Єдине вікно подання електронної звітності» у режимі онлайн до державних контролюючих органів. Сьогодні серед вітчизняних громадян все більшої популярності отримує саме цей спосіб подання звітності [1], оскільки він:

1) економить робочий час суб'єктів господарювання, а також їхні кошти на придбання бланків звітних документів (немає необхідності відвідувати територіальні органи влади, купувати бланки звітності);

2) звільняє від дублювання на паперових носіях та зберігання паперових копій звітності, надісланої до контролюючих органів електронною поштою через мережу Інтернет із застосуванням посиленних сертифікатів ключів електронного цифрового підпису;

3) уникає витрачання часу у чергах до інспектора або вікна приймання звітності при її поданні, оскільки достатньо її лише сформував в електронному вигляді, наприклад, у власній квартирі за допомогою спеціальних програм та передати через мережу Інтернет на електронну скриньку контролюючого органу. Звітність може надсилатись як у робочі часи, так і після 18-ї години, у вихідні та святкові дні;

4) гарантує автоматичну перевірку підготовлених документів на наявність арифметичних помилок та опісок;

5) суттєво скорочує термін проведення перевірки щодо правомірності заявлених до відшкодування сум ПДВ та забезпечення своєчасного їх відшкодування платнику податку;

6) надає можливість оперативного оновлення форматів подання документів в електронному вигляді телекомунікаційними каналами зв'язку (у разі зміни форм декларацій, інших документів, які є підставою для нарахування і сплати податків та зборів, або при введенні нових форм декларацій суб'єкт господарювання автоматично отримує можливість оновлення версій форматів);

7) підтверджує доставку звітності (контролюючий орган надсилає квитанцію про отримання звітності каналами телекомунікаційного зв'язку);

8) гарантує конфіденційність інформації;

9) оперативно обробляє отриману інформацію в контролюючих органах.

Дійсно, з огляду на вищесказане електронна форма подання звітності дуже зручна, проте необхідно враховувати й проблеми, які можуть виникнути під час їх відправлення та очевидні їх фінансові наслідки. З метою їх усунення на законодавчому рівні вже прийняті: Закони України «Про захист інформації в автоматизованих системах», «Про захист персональних

даних», «Про державну таємницю», «Про основи національної безпеки України», «Про внесення змін до деяких законів України щодо захисту населення та інформаційного простору від негативного впливу» та інші. Проте, незважаючи на цю базу, проблема залишається повністю ще не вирішеною, а тому потребує подальших досліджень і міркувань.

Список використаних джерел: 1. *Влашук М.* Уся влада – в одному «вікні» / М. Влашук // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2013. – № 33. – С. 44–46. 2. *Клімушин П. С.* Електронне урядування в інформаційному суспільстві : монографія / П. С. Клімушин, А. О. Серенок. – Х., Магістр, 2010 – 311 с. 3. *Плисенко А.* Подання звітності в електронному вигляді / А. Плисенко // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2013. – № 36. – С. 42–43.

УДК 336.221

В.А. Нехай, канд. екон. наук, доцент, кафедра бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ЩОДО КАТЕГОРІЇ «ПОДАТКОВИЙ РИЗИК»

Немає нічого осудливого в тому, що бізнес ведеться таким чином, щоб можна було платити податків так мало, як це тільки можливо. Так роблять всі – і бідні, і багаті. І всі вони праві, оскільки ніхто не зобов'язаний платити суспільству більше, ніж тебе зобов'язує закон.

Лернед Хенд (Learned Hand) федеральний суддя США[1]

Ключові слова: податковий ризик, податкова сфера, податкова політика.

Економічні процеси характеризуються великою швидкістю змін, складністю та тісним взаємозв'язком між явищами, що призводить до певної невизначеності у реалізації оперативних, а тим більше стратегічних планів підприємства. Основними складовими невизначеності, на наш погляд, є конфліктність і альтернативність прийняття управлінських рішень, що, у свою чергу, обумовлює неоднозначність рішення, його ймовірнісний характер. Саме кількісна та якісна характеристики невизначеності, трансформовані у розподіл різноманітних варіантів рішень дають можливість виявити ризик, оцінити та управляти ним.

Ефективність управління будь-яким процесом, у тому числі й економічними ризиками, пов'язана з чіткою класифікацією об'єкта управління. Відсутність однозначного тлумачення поняття ризику та окремих його категорій пояснюється багатоаспектністю цього явища.

Аналіз тлумачень поняття «ризик» [2-9] дозволив виділити спільні характеристики цього явища: небезпека, загроза, ймовірність втрат чи недоотримання прибутку. Можна погодитися з авторами [6,7], що ризик – це діяльність, пов'язана з подоланням невизначеності у ситуації неминучого вибору, у процесі якої є можливість кількісно та якісно оцінити ймовірність досягнення передбачуваного результату, невдачі й відхилення від мети.

Незважаючи на суттєві практичні та наукові доробки в галузі дослідження ризиків, сфера аналізу податкових ризиків залишається недостатньо вивченою.

У Податковому кодексі [10] ризик визначається як ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань, невиконання законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. У Методичних рекомендаціях щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об'єднань та великих платників податків [11] визначено, що податковий ризик – це можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок вірогідного або встановленого порушення податкового та валютного законодавства.

Дані визначення передбачають трьох учасників податкових правовідносин: держава, органи Державної фіскальної служби, платники податків. При цьому суб'єкти, що схильні до реалізації ризиків – держава та платники податків. Органи ДФС слід розглядати як механізм зниження податкових ризиків на державному рівні. Тому в даному випадку доцільно говорити про адміністрування податкових ризиків як систему заходів щодо виявлення відхилень у процесі адміністрування податків, аналіз умов і причин виникнення та проведення превентивних заходів щодо недоотримання податкових надходжень.

Інтереси платників податків формалізуються у податкову політику підприємства. При цьому мінімізація податкових платежів не повинна бути першочерговим завданням податкової політики, вона повинна корелювати зі стратегічним управлінням підприємством.

При формуванні податкової політики підприємства, а відповідно і механізму захисту від податкових ризиків, слід враховувати наступні моменти:

– дослідження стану фінансово-господарської діяльності підприємства та вибір відповідної системи оподаткування;

– розробку альтернативних варіантів сплати податків з подальшим складанням податкового календаря, оцінку можливостей застосування податкових пільг;

– організацію контролю за виконанням податкової дисципліни – контроль за правильністю і своєчасністю нарахування та сплатою податків у визначений термін;

– моніторинг нормативних актів, що виносяться на обговорення та готуються до прийняття.

Отже, сутність категорії “податковий ризик” для суб’єктів господарювання можна визначити як імовірність втрат, спричинену невизначеністю і конфліктністю податкової сфери та можливістю виникнення негативних наслідків у процесі прийняття управлінських рішень щодо реалізації податкової політики підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Gregory V. Helvering U.S. Supreme Court Transcript of Record with Supporting Pleadings / Gale, U.S. Supreme Court Records (October 26, 2011).* – 270 р. 2. *Балабанов И. Т. Риск-менеджмент / И. Т. Балабанов.* – М. : Финансы и статистика, 1996. – 192 с. 3. *Буянов В. П. Управление рисками (рискология) / В. П. Буянов, К. А. Кирсанов, Л. А. Михайлов.* – М. : Экзамен, 2002. – 384 с. 4. *Вітлінський В. В. Аналіз, моделювання та управління економічним ризиком / В. В. Вітлінський, П. І. Верченко.* – К. : КНЕУ, 2000. – 292 с. 5. *Грабовой П. Г. Риски в современном би знесе / П. Г. Грабовой, С. Н. Петрова, С. И. Полтавцев.* – М. : Аланс, 1994. – 234 с. 6. *Гранатуров В. М. Риски підприємницької діяльності: проблеми аналізу / В. М. Гранатуров, О. Б. Шевчук.* – К. : Зв’язок, 2000. – 152 с. 6. *Інвестиційний менеджмент / В. М. Гриньова, В. О. Коюда, Т. І. Лепейко, О. П. Коюда, Ю. М. Великий.* – 2-е вид., допрац. і доповн. – Х. : ВД “Інжек”, 2005. – 664 с. 7. *Кочетков В. Н. Экономический риск и методы его измерения / В. Н. Кочетков, Н. А. Шипова.* – К. : Изд-во Европейского ун-та финансово-информационных систем менеджмента и бизнеса, 2000. – 66 с. 8. *Лапуста М. Г. Риски в предпринимательской деятельности / М. Г. Лапуста, Л. Г. Шаршукова.* – М. : Инфра-М, 1998. – 224 с. 9. *Податковий кодекс України [Електронний ресурс].* – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 10. *Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації проведення перевірок підприємств, які входять до складу фінансово-промислових груп, інших об’єднань та великих платників податків : наказ ДПА України від 06.07.2007 № 432.*

УДК 657.1

В.П. Онищенко, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ НАРАХУВАННЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИПЛАТ ВІДПУСТОК

Ключові слова: *забезпечення, методика, податковий облік, відпустка.*

Досить часто виникає така ситуація, коли працівник не йде у щорічну відпустку протягом декількох років. Проте, колись настає момент, коли він все ж таки бере відпустку. Працівник може вимагати компенсацію за невикористану відпустку або взяти відпустку одразу за всі попередні роки, коли він не відпочивав. У будь-якому разі підприємство повинно виплатити всю суму відпускних або компенсацію за невикористану відпустку до того, як вона почнеться. Це є додатковими витратами для підприємства і вони можуть бути дуже істотними у період, коли багато працівників беруть відпустки.

Питання доцільності нарахування забезпечення (резерву) відпускних цікавить бухгалтерів-практиків. Дану проблему досліджували Г. Бикова, Г. Васильєв, М. Тарасова, І. Старастенко і т.д. [1–4]. Актуальність теми посилює можливість появи податкових різниць,

пов'язаних з нарахуванням такого забезпечення. На практиці обліковці намагаються уникати розбіжностей між бухгалтерським і так званим податковим обліком.

ПСБО 11 “Зобов'язання” містить вимогу нараховувати забезпечення оплати відпусток (у літературі його також називають резервом). На жаль, детальної методики розрахунку забезпечення оплати відпусток стандарт не містить, хоча п. 14 ПСБО 11 “Зобов'язання” містить певні вказівки, як створювати резерв відпусток. Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Єдиний документ, у якому можна знайти таку інформацію, – це 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 р. № 291. У ній міститься інформація про субрахунок 471, на якому відображається забезпечення оплати відпусток. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Аналізуючи консультації у фахових виданнях щодо методики нарахування резерву оплати відпусток, узагальнено запропонований підхід у вигляді прикладу, наведеного нижче.

Вихідні дані: річний плановий фонд оплати праці – 3 000 000 грн; середня тривалість відпустки – 26 календарних днів; ставка ЄСВ – 37 %. Заробітна плата адміністративного персоналу – 40000 грн. Розрахунок резерву оплати відпусток:

1) визначаємо планову суму відпускних $26 \cdot (3\,000\,000 : 355 \text{ днів}) = 219\,718$ грн;

2) визначаємо частку очікуваних відпускних у фонді оплати праці забезпечення: $219\,718 / 3\,000\,000 = 0,073$. З урахуванням ЄСВ цей показник буде дорівнювати: $1,37 \cdot 0,073 = 0,10001$. Отже, середній відсоток нарахування забезпечення оплати відпусток буде: $0,10001 \cdot 100 \% = 10,00 \%$;

3) визначаємо резерв щодо адмінперсоналу: $40\,000 \cdot 10,00 \% = 4000,00$ грн.

4) проведемо операцію нарахування забезпечення (резерву) оплати відпусток у бухгалтерському обліку: Дт 92 Кт 471 4000,00.

У разі виходу людини у відпустку в бухгалтерському обліку у разі суми відпускних 3000 грн будуть здійснені, зокрема, такі записи:

1) нарахування відпускних: Дт 471 Кт 661 3000 грн;

2) нарахування єдиного соціального внеску: Дт 471 Кт 651 1110 грн ($=3000 \cdot 0,37$)

У кінці року (за консультацією Г. Васильєва) пропонується проводити більш точний розрахунок [2]. При цьому рекомендується користуватися Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69. Згідно з пп. “а” п. 11.10 згаданої Інструкції залишок забезпечення на оплату відпусток, включаючи відрахування на державне соціальне страхування з цих сум, станом на кінець звітного року визначається за розрахунком, який базується на кількості днів невикористаної працівниками підприємства щорічної відпустки та середньоденної оплати праці працівників. Тобто на кінець року проводиться своєрідна інвентаризація і визначається, скільки днів невикористаної відпустки належить кожному працівникові. За результатами такої інвентаризації робляться в обліку коригуючі записи.

Аналізуючи описану методику розрахунку забезпечення (резерву) оплати відпусток, можна дійти таких висновків:

1) розрахунок забезпечення ґрунтується на планових показниках, таких, як планова сума оплати відпусток та плановий фонд оплати праці. Їх визначення залежить від багатьох чинників, у тому числі й сфери діяльності підприємства, а тому в дечому є суб'єктивним, а для певних підприємств – вкрай складним (наприклад, сфера послуг, ІТ-сектор, робота над

проектами). У ситуації, коли зарплата залежить від результатів діяльності працівника, також виникають складнощі у прогнозуванні;

2) суб'єктивність розрахунку відсотка забезпечення відпусток призводить до складнощів його обґрунтування у ході податкової перевірки. Податковий об'єкт не може бути побудований на суб'єктивних судженнях. Тому хоча Податковий кодекс і не містить прямої заборони щодо віднесення нарахування резерву на витрати, але його у податковому обліку через це на практиці не визнають. Не додає впевненості й коригування даного резерву в кінці року, так як теж містить ряд невизначеностей.

Отже, під відпускні відповідно до діючих стандартів слід створювати забезпечення, що обумовлено вимогами П(С)БО. Для цього використовують субрахунок 471 "Забезпечення виплат відпусток". Суми створених забезпечень визнаються витратами (п. 13 П(С)БО 11) з відображенням їх за дебетом рахунків обліку витрат на оплату праці (23, 91–94). При цьому фактично немає вибору, створювати резерв відпусток чи не створювати. Така ситуація через складнощі її обґрунтування у податковому обліку викликає труднощі. До того ж не всі підприємства відправляють працівників у відпустку в той самий період, розподіляючи відпустки рівномірно протягом року, що практично усуває доцільність нарахування забезпечення. Тому пропонуємо більш детально дослідити це питання та переглянути обов'язковість нарахуванням забезпечення відпускних хоча б для тих підприємств, які складають фінансову звітність за національними стандартами, та за певних обставин дозволити його не нараховувати.

Список використаних джерел: 1. Бикова Г. Щорічні відпустки: відповіді на запитання / Г. Бикова // Дебет-Кредит. – 2013. – № 11. – С. 5–9. 2. Васильєв Г. Резерв відпусток: від створення до інвентаризації [Електронний ресурс] / Г. Васильєв // Інтерактивна бухгалтерія. – 2013. – № 17(26). – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onebuhbook/585>. 3. Старастенко І. Відображення в обліку резерву відпусток / І. Старастенко // Школа бухгалтера. – 2008. – № 9. – С. 18–23. 4. Тарасова М. Резерв відпусток / М. Тарасова // Школа бухгалтера. – 2006. – № 13. – С. 15–19.

УДК 311

Н.Л. Ющенко, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРО ДОЦІЛЬНІСТЬ ВИКЛАДАННЯ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ „СТАТИСТИКА” ВИПУСКАЮЧОЮ КАФЕДРОЮ НАПРЯМУ ПІДГОТОВКИ (СПЕЦІАЛЬНОСТІ) „ОБЛІК І АУДИТ” ПРИ ВІДСУТНОСТІ У ВУЗІ ПРОФІЛЬНОЇ КАФЕДРИ

Ключові слова: статистика, наука, облік, інформація, дані, масові явища і процеси.

Якісна та своєчасна статистична інформація про економічне, соціальне, екологічне становище України та її регіонів необхідна для подальшого вдосконалення державного управління і прийняття виважених, обґрунтованих рішень щодо забезпечення сталого розвитку національної економіки та соціальної сфери, залучення широких верств населення до обговорення актуальних питань і завдань подальшого розвитку країни. У зв'язку з цим забезпечення доступності ключових статистичних даних для широкого загалу та прозорості статистичної методології є необхідною умовою для формування громадянського суспільства та подальшої міжнародної інтеграції нашої держави [2].

Цілком логічно, що з часу заснування у 1993 р. кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівського національного технологічного університету, що є випускаючою для напряму підготовки (спеціальності) „Облік і аудит”, нормативна для галузей знань 0305 „Економіка і підприємництво”, 0306 „Менеджмент і адміністрування” навчальна дисципліна „Статистика” циклу професійної та практичної підготовки викладалась на ній, адже:

1) статистика – це узагальнюючий облік. “Статистические цифры всегда дают обобщенную характеристику каким либо совокупностям фактов, выражая их численность, объем, соотношения частей или среднего уровня присущих им признаков. Поскольку

статистика определяет с помощью своих показателей меру развития массовых общественных явлений, она **является одним из видов учета**, а именно учетом обобщающим, имеющим дело с характеристикой совокупностей, а не единичных фактов” [5, с. 13];

2) статистика – элемент господарського обліку. У бухгалтерському, податковому й оперативному обліку предметом вивчення є кожна конкретна операція, кожний одиничний факт, у центрі їхньої уваги перебуває робота кожного підприємства й організації. Статистика ж, маючи своїм завданням встановлення та вимірювання закономірностей і співвідношень, розглядає поодинокі факти як необхідні елементи досліджуваної сукупності [4];

3) „первинною формою статистики був господарський облік, поява якого ... пов’язана з появою держав” [6, с. 6];

4) „розвиток бухгалтерського обліку та первинної реєстрації фактів, нагромадження масових даних і необхідність їх узагальнення, підвищення попиту на інформацію – чинники, що сприяли формуванню статистики як науки” [7, с. 3], [6, с. 7];

5) бухгалтерський облік – головна інформаційна база статистики [8, с. 20];

б) відповідно до статті 18 Закону України „Про державну статистику” [1] „Респонденти зобов’язані безкоштовно, у повному обсязі, за формою, передбаченою звітної–статистичною документацією, у визначені терміни подавати органам державної статистики достовірну статистичну інформацію, у тому числі з обмеженим доступом, і дані бухгалтерського обліку”, а відповідно до статті 13 органи державної статистики мають право „вивчати стан первинного обліку і статистичної звітності, перевіряти достовірність первинних і статистичних даних, поданих респондентами. Застосовувати при цьому ... метод безпосереднього відвідування виробничих, службових та інших приміщень, ділянок тощо юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, що перебувають на території України, а також фізичних осіб – підприємців; вимагати від респондентів унесення виправлень до первинних даних форм державної статистичної звітності, інших статистичних формулярів у разі виявлення їх перекручень, а при невиконанні цієї вимоги у визначені строки самостійно вносити виправлення в статистичні дані з наступним повідомленням про це респондентів; подавати правоохоронним органам пропозиції щодо притягнення винних у порушенні вимог Закону України „Про державну статистику” посадових осіб та фізичних осіб–підприємців до відповідальності, передбаченої законами”.

Таких аргументів з історії розвитку і сучасного розуміння статистики як науки можна навести безліч.

У разі відсутності у вищих навчальних закладах профільної кафедри навчальна дисципліна „Статистика” студентам галузей знань 0305 „Економіка і підприємництво”, 0306 „Менеджмент і адміністрування” переважно викладається кафедрою вищої математики. Однак, наприклад, визнаючи значення математики для обґрунтування статистичної теорії, відомий російський економіст і статистик О.А. Кауфман „вкрай стримано ставиться до посягань так званої математичної статистики, що вимагає застосування методів вищої математики у сфері статистичного дослідження; на його думку, математична школа зовсім не довела законності своїх зазіхань на панування у цій галузі і що перед так званою „загальною статистикою” у всякому разі залишається ще безмежно широкий простір” [3]. Маючи базову вищу математичну освіту, науковий ступінь кандидата економічних наук за спеціальністю „Економіко–математичне моделювання” та двадцятирічний досвід викладання навчальної дисципліни „Статистика”, також вважаю, що у плані формулювання, вироблення критеріїв перевірки і доведення статистичних гіпотез для різних типів даних, що, власне, є одним з етапів застосування методу наукового дослідження у будь-якій сфері, внесок вищої математики неоціненний. Але її відношення до міжнародних статистичних стандартів; концепцій, принципів побудови та класифікації системи національних рахунків, основних категорій та правил обліку операцій у системі національних рахунків; обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємств; загальної методології проведення вибіркового обстеження, методичних положень формування вибірки та способів добору одиниць сукупності для обстеження, вибору економічно ефективних способів розміщення вибірки і визначення мінімально необхідного

обсягу вибіркової сукупності та впровадження вибірових методів статистичних опитувань замість суцільних спостережень як одного зі шляхів розбудови цілісної ефективної національної системи офіційної статистики для приведення її у відповідність зі стандартами ЄС у сфері статистики, що передбачено Стратегією [2]); процедури забезпечення верифікації результатів дослідження та багато іншого, є питаннями дискусійними.

На користь того, що статистика – це облік, говорять і назви Національної академії статистики, обліку та аудиту Державної служби статистики України, а також відповідні назви кафедр ряду національних вузів України, наприклад, кафедра обліку, аудиту і статистики, що є випускаючою з фаху „Облік і аудит” Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі (УДУФМТ), яку очолює д-р екон. наук, проф. Р.М. Моторин, і відповідна кафедра Одеського інституту фінансів УДУФМТ або кафедра обліку, аудиту і статистики Національної академії управління (зав. кафедри д-р екон. наук, проф. С.С. Герасименко).

Завданнями статистики на сучасному етапі є приведення обсягу інформації до потреб системи управління в умовах глобалізації; всебічне дослідження глибоких перетворень економічних і соціальних процесів, що виникають у суспільстві, на основі науково обґрунтованих показників; узагальнення та прогнозування тенденцій розвитку держав; виявлення резервів підвищення ефективності суспільного виробництва; удосконалення статистичної інформації та методології розрахунку статистичних показників, у зв'язку з чим якісна підготовка користувачів статистичної інформації є вельми актуальною, особливо в Україні.

Список використаних джерел: 1. *Про державну статистику* [Електронний ресурс] : Закон України від 17.09.1992 р. № 2614–XII (у редакції Закону від 13.07.2000 р. № 1922–III зі змінами). – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2614-12. 2. *Стратегія розвитку державної статистики на період до 2017 року* [Електронний ресурс] : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 20.03.2013 р. № 145–р. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/145-2013-%D1%80/page>. 3. *Электронная версия бюллетеня „Население и общество”* [Электронный ресурс] / Центр демографии и экологии человека Института народнохозяйственного прогнозирования РАН. – 2004. – № 179–180. – 22 ноября–5 декабря. – Режим доступа : <http://demoscope.ru/weekly/2004/0179/nauka02.php>. 4. *Остроумов С. С. Советская судебная статистика* / С. С. Остроумов. – М., 1976. – С. 21. 5. *Рязов Н. Н. Общая теория статистики* : учебник для студ. экон. спец. вузов / Н. Н. Рязов. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 343 с. 6. *Статистика* : підручник / за ред. А. В. Головача, А. М. Єріної, О. В. Козирева. – К. : Вища школа, 1993. – 623 с. 7. *Статистика* : підручник / за ред. С. С. Герасименка. – К. : КНЕУ, 2000. – 487 с. 8. *Статистичне забезпечення управління економікою: прикладна статистика* : навч. посіб. / А. В. Головач, В. Б. Захожай, Н. А. Головач. – К. : КНЕУ, 2005. – 333 с.

УДК 657.01

Н.В. Антоненко, старш. викладач кафедри фінансів, обліку і аудиту
Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ

Ключові слова: людський капітал, облік, позабалансові рахунки, людські активи.

Необхідність бухгалтерського відображення людського капіталу зумовлена недостатністю теоретичних і практичних напрацювань з обліку і контролю людського капіталу через розгляд людини з позиції затратного підходу, а не з позицій інвестування.

Потреба відображення в обліку людського капіталу зумовлена наступними причинами [1]:

- необхідністю врахування людського капіталу як складової частини національного багатства;
- необхідністю прийняття управлінських рішень з урахуванням людського капіталу підприємства;
- розробкою внутрішньої звітності, що відображає стан обліку людського капіталу та його зв'язок із традиційними фінансовими показниками.

Впровадження систем обліку людського капіталу на підприємстві забезпечує [2]:

- можливість визначення вартості людського капіталу працівників та підготовка на цій основі ефективних управлінських рішень;
- оптимальний з погляду ефективності розподілу людських ресурсів з урахуванням різних конкуруючих альтернатив;
- можливість визначення впливу плинності працівників на господарські витрати підприємства;
- створення системи внутрішньої звітності, що відображає стан обліку людського капіталу, який впливає на показники прибутковості підприємства;
- розрахунок необхідних інвестиційних вкладень у розвиток підприємства для забезпечення людського капіталу, який готовий освоїти нову технологію;
- підвищення ефективності управління у процесі підвищення кваліфікації персоналу підприємства й оцінка витрат на найм працівників тощо.

У цілому наведені вище підходи до відображення в обліку людського капіталу характерні для закордонних підприємств. На думку прибічників теорії людського капіталу, людські ресурси є аналогічними, з одного боку, природним ресурсам, а з іншого – ресурсам, що мають матеріальну форму. Як і природні ресурси, людина набуває рис капіталу лише після певної процедури її обробки [3].

В основу розробки сучасної стратегічної політики підприємства має бути покладене розуміння того, що вкладення в людину є інвестуванням, у результаті якого витрачені кошти перетворюються на капітал, здатний приносити дохід [4]. Керівництво підприємств, як правило, не зацікавлене витратити кошти на навчання та підвищення професійних здібностей своїх працівників, мотивуючи це тим, що працівник може будь-коли звільнитися і вкладені в нього кошти обернуться відповідними втратами для підприємства. Таке бачення обмежує можливості підприємства в одержанні додаткового прибутку, що генерується інтелектом і компетенцією персоналу. Водночас, маючи передбачені контрактом гарантії відпрацювання вкладених інвестицій або можливість повернення грошей у випадку невиконання працівником своїх зобов'язань, підприємство без будь-яких побоювань може вкладати інвестиції у розвиток персоналу [5; 6].

Сьогодні на державному рівні практично відсутня регламентація бухгалтерського обліку людського капіталу. Впровадження деяких форм регулювання можна зустріти в міжнародних стандартах фінансової звітності, а саме у МСФЗ 19 “Виплати працівникам” [7, 8].

Ми вважаємо доцільним здійснювати розрахунок вартості людського капіталу за таким алгоритмом на підприємствах. За результатами проведених розрахунків встановити можливі межі коливань людського капіталу від найменш можливого до максимального. На підставі таких обмежень приймати управлінські рішення, зокрема, при зарахуванні чи звільненні працівника, його підвищенні чи пониженні тощо. Обумовити всі необхідні показники (коефіцієнт навчання, межі людського капіталу) пропонуємо у Положенні про облікову політику підприємства.

На нашу думку, необхідно ввести до системи рахунків бухгалтерського обліку нову групу позабалансових рахунків – “людські активи” – для відображення інформації про людський капітал підприємства, а також кожного окремого працівника.

Рахунки запропонованої групи будуть призначені для обліку вартості творчих та наукових здібностей людини, які напряму не належать господарюючому суб'єкту, проте забезпечують одержання ним теперішнього та майбутнього доходу. З цією метою до Плану рахунків бухгалтерського обліку у групу позабалансових рахунків ми пропонуємо додати синтетичний рахунок з кодом 010 “Людський капітал”, який буде у подальшому деталізуватись на відповідних субрахунках.

Список використаних джерел: 1. Блер М. М. Собственность и контроль: переосмысление корпоративного управления в XXI веке / М. М. Блер ; пер. с англ. А. П. Гулай. – М. : Вильямс, 2010. – 310 с. 2. Єсінова Н. І. Економіка праці та соціально-трудові відносини : навч. посіб. / Н. І. Єсінова. – К. : Кондор, 2004. – 432 с. 3. Грішнова О. А. Людський капітал: формування в системі освіти і професійної підготовки / О. А. Грішнова. – К. : Знання, КОО, 2001. – 254 с. 4. Єсінова Н. І. Мотивація праці як

важливий чинник забезпечення ефективної роботи підприємства / Н. І. Єсінова, Ю. І. Лосінець // Зб. наук. пр. –Чернівці : БДФЕУ, 2012. – С. 3–10. **5.** *Задорожнюк І. Е.* Поняття “человеческий фактор”, “человеческий капитал” и “человеческий потенциал” [Электронный ресурс] / И. Е. Задорожнюк, Г. Х. Шингаров. – Режим доступа : www.conf.muh.ru/010305/doc/zadorozhnyuk.doc. **6.** *Легенчук С. Ф.* Поняття капіталу та інтелектуального капіталу в бухгалтерському обліку / С. Ф. Легенчук // Економіка: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. Випуск 203 : в 4 т. Том II. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. – С. 25–29. **7.** *Капелюшников Р. И.* Теория человеческого капитала [Электронный ресурс] / Р. И. Капелюшников. – Режим доступа : www.ndiiv.org.ua. **8.** *Добия М.* Капитал как основная категория счетов и экономики / М. Добия // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 2 (28). – С. 64–83.

УДК 658.783+657.1:339.144

Н.М. Поддубна, аспірант кафедри аудиту
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

ТОВАРНІ ЗАПАСИ ТА ПРАВО ВЛАСНОСТІ НА НИХ: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІКУ

Ключові слова: товарні запаси; бухгалтерський облік; позабалансовий облік; принципи обліку; право власності.

Товарні запаси є одним із головних об'єктів обліку та займають особливе місце в структурі активів у роздрібних торговельних підприємствах. У процесі здійснення своєї господарської діяльності ці суб'єкти господарювання стикаються із певними проблемами при їх обліку, у тому числі й юридичного характеру. Тому правильне визнання та відображення товарних запасів на рахунках бухгалтерського обліку набуває особливої актуальності.

Проблемі обліку товарних запасів завжди приділяли значну увагу науковці, серед яких Верига Ю.А., Карпенко О.В., Крутова А.С., Нестеренко О.О., Озеран Н.М., Полянська О.А., Фірсова Н.В. та ін. Проте питання переходу та набуття права власності на товарні запаси, а отже, і правильне їх відображення в обліку потребують подальшого вивчення.

Як добре відомо, роздрібні торговельні підприємства здійснюють облік, керуючись вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де згідно з принципом нарахування та відповідності доходів аби визначити фінансовий результат звітного періоду, необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів [1]. Але для того, щоб визнати дохід та відобразити його на рахунках, необхідно, щоб він відповідав вимогам п.8 П(С)БО 15 «Дохід», а саме виконувалися такі вимоги: «...покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)...» [2]. Ця проблема є досить складною та привертає увагу не тільки науковців із бухгалтерського обліку, а й юристів-практиків, оскільки цивільно-правове регулювання обігу майнових прав, що займають окреме місце у системі об'єктів цивільних прав, є достатньо складним у практичній реалізації. Серед науковців сьогодні існують дві діаметрально-протилежні позиції, згідно з якими одна категорія вважає, що відокремлене від об'єкта майнове право не може стати предметом чужого інтересу, а тому і не є об'єктом правовідносин взагалі, інші науковці стверджують, що виключно лише майнові права (у тому числі і право власності), а не речі є об'єктом відчуження в усіх випадках. А це значить, що якщо притримуватися другої точки зору, то факт передавання товару у відносинах купівлі–продажу займає другорядне місце, у той час коли головним є передавання саме права.

Для кращого розуміння цієї проблеми необхідно проаналізувати, власне, способи обов'язку передачі товару. Отже, якщо під товаром будемо розуміти річ, то її передача закріплена законом, а тому сам акт купівлі–продажу без фактичної передачі речі, незважаючи на те, чи це відбудеться до чи після укладення договору, є неможливим. Проте, якщо об'єктом відчуження будемо вважати право власності, то у такому разі договором повинна передбачатися передача як права, так і речі. Це є досить парадоксальним та позбавленим здорового глузду і сенсу, оскільки у такому разі з'являється реальна можливість подачі позову

до продавця, аргументуючи тим, що річ передана, а право на неї – ні. Таке «передання» взагалі видається сумнівним, так як воно відбувається само по собі, тобто, продавець, реалізуючи своє право розпорядження, автоматично припиняє існування свого права власності, а тому право на цей самий об'єкт виникає у покупця як нового його власника.

Варто акцентувати увагу на тому факті, що законодавець у ст. 334 Цивільного Кодексу України [3] визначає та розглядає саме «момент набуття» та «момент виникнення» права власності у набувача за договором, а не «перехід права власності». Тому стає зрозумілим, що наслідком укладення договору купівлі-продажу є виникнення зобов'язання з передачі речі у власність, а право власності на неї виникає внаслідок виконання цього зобов'язання.

Слід наголосити на тому, що враховуючи специфіку діяльності роздрібних торговельних підприємств, у тому числі тих, які діють у системі споживчої кооперації, вони не є прямими користувачами придбаних товарних запасів, а купляють їх із метою подальшого продажу, а тому даних суб'єктів господарювання цікавить виключно правомочність розпорядження придбаним активом. Остання, зазвичай, здійснюється символічно, тобто шляхом передачі товаросупровідних документів, тим самим замінюючи традицію майна й символізуючи перенесення на набувача права власності на товарні запаси, що для деяких науковців та практиків дає підстави вважати, що оплата, яка здійснена покупцем, протистоїть наданню товаросупровідних документів, а тому предметом відчуження є не товар, а права на нього, що, на наш погляд, не є правильним.

Як добре відомо, для того, аби товарні запаси відобразити в обліку, необхідно, щоб вони відповідали критеріям визнання активів, які наведені в п.5 П(С)БО 9 та п.2.1. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, ключовою вимогою яких є повне господарське розпорядження та перехід права власності на даний актив. А тому, доки всі спірні моменти та формальності не будуть виконані, пропонуємо дані товарні запаси відносити на позабалансовий облік. Ураховуючи той факт, що сьогодні в позабалансовому обліку вже існує дев'ять рахунків, підприємству доцільно відкрити рахунок 010 «Невизнані товарні запаси». Даний рахунок за структурою – активний; за призначенням – позабалансовий; по дебету рахунка відображаються невизнані товарні запаси, за якими не передано право власності на них, відсутні товаросупровідні документи, або здійснено оплату підприємством за товар, проте на складах фактично їх немає, знаходяться у процесі підготовки або доставки; по кредиту відображається списання сум із дебету рахунка за умови виконання усіх умов договору як зі сторони постачальника, так і зі сторони покупця. Сальдо – сума невизнаних товарних запасів на кінець звітної періоду. Цей позабалансовий рахунок, як і інші рахунки позабалансового обліку, не кореспондують ні між собою, ні з іншими рахунками бухгалтерського обліку, а тому закриваються в односторонньому порядку. Облік таких товарних запасів ведеться за цінами, які передбачені у договорах поставки, або за іншими товаросупровідними документами. Інвентаризація усіх матеріальних цінностей, які обліковуються на цьому рахунку, здійснюється у порядку і строки, передбачені для власних цінностей, згідно з розпорядженням про облікову політику та планом проведення інвентаризації. Аналітичний облік невизнаних товарних запасів ведеться за видами товарів, контрагентами та центрами відповідальності.

Отже, використання запропонованого рахунку дозволить підприємствам слідувати основним законодавчо-визначеним принципам бухгалтерського обліку та вимогам чинної нормативно-правової бази, що допоможе об'єктивно відображати всі факти і наслідки господарських операцій, тим самим сприяючи реальній оцінці справ підприємства та прийняттю на її основі управлінських рішень.

Список використаних джерел: 1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 2. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»* [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (із змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. 3. *Цивільний Кодекс України* від 16.01.2003 № 435-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Ключові слова: облік, запаси, визнання, оцінка, міжнародні стандарти.

Вибір європейського шляху розвитку, першими етапами якого стали вступ України до Світової організації торгівлі та підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом, чітко окреслив необхідність реформування всіх галузей економіки країни та вдосконалення бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Незважаючи на те, що практично всі національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) значною мірою ґрунтуються саме на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вони не є тотожними, між ними існують значні розбіжності. Саме тому на сучасному етапі доволі актуальним є вирішення проблеми уніфікації української системи П(С) БО з міжнародною системою стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Питання гармонізації національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку досліджувалося багатьма вітчизняними науковцями, а саме: Ф. Бутинцем [1], І. Жолнером [3], В. Костюченко [2], О. Петруком [5] та іншими. Однак це питання потребує подальшого вивчення, зокрема, через виявлення наявних суперечностей з метою їх подальшої ліквідації. Це стосується усіх аспектів бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємствах, у тому числі й обліку запасів.

В Україні порядок визнання, оцінки та документального оформлення руху запасів регламентує П(С)БО №9 «Запаси» [6]. Міжнародним аналогом до цього стандарту є МСБО №2 «Запаси» [4], який визначає запаси як активи, що: 1) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі чи при наданні послуг. Необхідно визнати: наведене визначення є майже ідентичним тому, що наведено в П(С)БО №9. Єдина відмінність – національний стандарт окрім споживання у виробничому процесі або при наданні послуг допускає використання запасів і при управлінні підприємством, що, на думку автора, є цілком доречним. Крім цього, міжнародний стандарт не застосовується до незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг; фінансових інструментів; біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю. Аналогічні норми містяться й у вітчизняному П(С)БУ.

Іншим важливим аспектом обліку запасів є визначення їх вартості. Відповідно до МСБО №2 «Запаси» оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації. Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, переробку та ін., витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Чиста вартість реалізації – це попередньо оцінена ціна продажу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та витрати, необхідні для здійснення продажу. Для порівняння: національний стандарт бухгалтерського обліку №9 «Запаси» встановлює, що запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Під чистою вартістю реалізації в П(С)БУ розуміється очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію, під первісною вартістю – собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються

підприємству; транспортно-заготівельні витрати та інші. Тобто можна стверджувати, що підходи до оцінки запасів на дату балансу у національного та міжнародного стандартів бухгалтерського обліку є майже ідентичними.

Порівняння інших аспектів обліку запасів за П(С)БО №9 та МСБО 2 представлено в табл.

Таблиця

Порівняння методологічних основ обліку запасів за П(С)БО №9 та МСБО 2

Ознака	П(С)БО №9	МСБО 2
Оцінка вибуття	Методи нормативних затрат, ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, ФІФО, ціни продажу	Методи стандартних витрат та роздрібних цін (для визначення собівартості), метод ідентифікації індивідуальної собівартості (для запасів, що не є взаємозамінними), методи ФІФО, середньозваженої собівартості
Облік МШП	Розглядається як особливий різновид запасів зі своїм відповідним обліком	Спеціальних правил обліку немає
Облік будівельних матеріалів	При будівництві основних засобів можуть відображатися у складі запасів до моменту монтажу чи використання	Якщо мета будівництва – спорудження основних засобів, такі активи не можуть відображатися по статті запасів.
Уцінка запасів	Пряме списання сум уцінок на витрати	Списання уцінки на витрати може проводитися за допомогою прямого списання на витрати, або за допомогою створення резерву уцінки

Таким чином, наведений порівняльний аналіз дозволяє зробити висновок, що облік запасів за національним та міжнародним стандартами вже є доволі уніфікованим. Подальше усунення існуючих розбіжностей має проходити тільки на підставі відповідного аналізу з врахуванням особливостей національної економіки.

Список використаних джерел: 1. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горецька. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 544 с. 2. *Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2004. – 890 с. 3. *Жолнер І. В.* Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навчальний посібник / І. В. Жолнер. – К. : НУХТ, 2012. – 335 с. 4. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021. 5. *Петрук О. М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.06.04 / О. М. Петрук. – К., 2006. – 32 с. 6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.

УДК 657

О.І. Шапка, магістр

Науковий керівник: **О.Ю. Акименко**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Ключові слова: система, внутрішній контроль, організація, бухгалтерський облік.

Актуальним напрямком дослідження й об'єктом наукових дискусій є вивчення особливостей організації, функціонування та оцінювання системи внутрішнього контролю, визначення її ролі у правильності постановки завдань управління та відповідності головній меті функціонування підприємства. Так, М.Т. Білуха, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, Є.В. Калюга, М.Д. Корінко, М.В. Кужельний, М.Л. Маренков, М.В. Мельник, В.П. Пантелеєв, Н.І. Рубан, В.В. Сопко, Л.В. Сотнікова, І.Б. Стефанюк, В.О. Шевчук присвятили свої праці дослідженню внутрішнього контролю як одного з найважливіших аспектів ефективного управління та довели, що саме внутрішній контроль дозволяє

оптимізувати процеси фінансово-господарської діяльності, попередити та усунути відхилення в інформації, що подається зацікавленим особам. Однак, незважаючи на достатню кількість напрацювань з цього напрямку, залишаються невирішеними питання щодо визначення методичних підходів до організації системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль слід розглядати як інструмент, який використовує керівництво для забезпечення цілковитої впевненості в тому, що його діяльність є законною, чесною, а ресурси належно захищені від втрат і використовуються ефективно та економно, а інформація про результати діяльності – достовірна [3].

Внутрішній контроль, як засіб поліпшення показників діяльності підприємства, його подальшого розвитку та розширення, виконує такі функції: попередження та виявлення відхилень, що можуть виникнути у процесі фінансово-господарської діяльності; виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити; усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системи бухгалтерського обліку, які були виявлені.

Організація внутрішнього контролю передбачає встановлення мети контролю, вибір головних параметрів, що актуальні для діяльності підприємства, створення підрозділу з внутрішнього контролю, призначення працівників-контролерів або покладання обов'язків з контролю та співробітників; регламентацію функцій служб/осіб з контролю, розроблення внутрішніх документів, які регламентують проведення контролю, інформаційне забезпечення контролю, виконання контрольних заходів [1; 2].

Отже, метою організації системи внутрішнього контролю є: здійснення упорядкованої та ефективної діяльності підприємства; забезпечення дотримання політики керівництва кожним працівником; забезпечення збереження майна підприємства, виявлення провин та зловживань.

Організацію внутрішнього контролю можливо створювати різними способами, але найбільш вдалим вважаємо сукупність таких етапів:

1. Критичний аналіз і зіставлення намічених раніше програмних цілей функціонування організації з фактично досягнутими результатами.

2. Розроблення і документальне закріплення нової програми розвитку організації, а також комплексу планових заходів, здатних забезпечити її виконання.

3. Аналіз ефективності діючої структури управління організацією та її коректування. Тобто розробляється Положення про організаційну структуру, де описуються всі підрозділи, що забезпечують управління організацією з вказівкою адміністративної підлеглості кожного з них, основних напрямів діяльності, а також виконуваних функцій. Встановлюється регламент взаємин управлінських структур, їх права і відповідальність, показується розподіл між ними штатних і фінансових ресурсів, функцій управління.

4. Розроблення формальних типових процедур (методик) контролю конкретних фінансових і господарських операцій, активів і зобов'язань, що дозволяє регламентувати її взаємини з фахівцями структурних підрозділів з приводу проведення контрольних заходів.

5. Визначення і відображення у програмних документах можливих шляхів вдосконалення системи внутрішнього контролю з урахуванням подальшого розвитку організації.

6. Організація системи внутрішнього контролю або іншого спеціалізованого підрозділу, а також розроблення і затвердження положення про нього [4].

Використання запропонованої послідовності здійснення організації системи внутрішнього контролю дозволить сформулювати нову стратегію ефективної діяльності підприємства, дасть змогу виявити резерви та перспективні напрямки розвитку виробництва, посилять контроль за формуванням та розподілом прибутків.

Список використаних джерел: 1. *Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства* : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / за ред. М. Д. Корінька. – Фастів : Поліфаст, 2006. – 440 с. 2. *Пантелеєв В. П.* Відображення організації внутрішнього контролю у нормативних документах [Електронний ресурс] / В. П. Пантелеєв. – Режим доступу : <http://firearticles.com/bugalterskiy-oblik-audit>. 3. *Подольчук О. А.* Сутність внутрішнього контролю та проблеми його впровадження у сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] /

О. А. Подолянчук, А. В. Слободянюк. – Режим доступу : <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/701.pdf>.
4. Соколов Б. Н. Системи внутрішнього контролю (організація, методики, практика) / Б. Н. Соколов. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.

УДК 657

В.К. Аврамишина, студентка

Науковий керівник: **Т.М. Лаптії**, старш. викладач кафедри економічного аналізу і аудиту Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР: ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Ключові слова: військовий збір, оподаткування, відображення, проблеми.

3 серпня 2014 року набрав чинності Закон України від 31 липня 2014 року №1621-VII «Про внесення змін до Податкового Кодексу України та деяких інших законодавчих актів» (далі – Закон України №1621-VII), яким до 1 січня 2015 року встановлено військовий збір. Складна політико-економічна ситуація в країні стала передумовою внесення змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Отже, розглянемо військовий збір більш детально.

Платниками військового збору є фізичні особи-резиденти, які отримують доходи як із джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податкові агенти [1]. Слід зазначити, що фізичні особи, котрі не є громадянами України, але одержують заробітну плату на території нашої країни, також сплачують військовий збір.

Відповідно до п.п. 1.2 п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПКУ об'єктом оподаткування збором є доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри [2]. Вищезазначені об'єкти оподаткування вказані без вирахування сум податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, у випадках, передбачених чинним законодавством тощо. Варто звернути увагу, що ПКУ не передбачено зменшення бази обкладення військовим збором ані на суму ЄСВ, ані на суму ПСП і ПДФО.

Ставка військового збору становить 1,5 % від об'єкта оподаткування [2]. Варто зазначити, що диференціації за рівнем доходу для збору не передбачено.

Оскільки Закон України №1621-VII набрав чинності з 03.08.2014 р., то доходи фізичних осіб, нараховані до 03.08.2014 р., а виплачені після 03.08.2014 р., не підлягають оподаткуванню збором. Статтею 58 Конституції України визначено, що закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії у часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи. Тож банки не вправі вимагати платіжне доручення на перерахування військового збору під час оплати зарплатних виплат, які нараховані до 03.08.2014р., а виплачуються після цієї дати.

Утримувати й перераховувати до бюджету військовий збір буде (аналогічно до податку на доходи фізичних осіб) податковий агент за місцем реєстрації в момент виплати доходу.

Податкові агенти зобов'язані подавати у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку (далі – податковий розрахунок) до контролюючого органу за місцем свого розташування (п.п. «б» п. 176.2 ст. 176 ПКУ) [1].

Нині Державною фіскальною службою України розроблено проект форми податкового розрахунку, який передбачає відображення податковим агентом за звітний квартал загальної суми доходу, з якого утримано військовий збір, загальної суми утриманого збору без відображення персоналізованих даних фізичних осіб – платників військового збору.

За ненарахування, неутримання та/або несплату (неперерахування) військового збору податковим агентом передбачається фінансова відповідальність у вигляді штрафу згідно з п.127.1 ПКУ в розмірі 25% суми збору, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету. Ті самі дії, вчинені повторно протягом 1095 днів – штраф у розмірі 50%, втретє та більше – 75% суми збору, що підлягає нарахуванню та/або сплаті до бюджету [1]. Крім цього, застосовується пеня з розрахунку 120% річних облікової ставки НБУ, яка діяла на день виплати (нарахування) доходів на користь платників збору, а також адміністративний штраф щодо посадових осіб підприємств, установ та організацій, а також підприємців у розмірі від 2 до 3 НМДГ (від 34 грн до 51 грн).

У бухгалтерському обліку військовий збір слід відображати на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», оскільки окремого рахунка для цього збору в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291, не передбачено. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291, на субрахунку 642 ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства й облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки зі страхування».

Суми утриманого збору з виплат працівникам, що входять до фонду оплати праці, відображають кореспонденцією рахунків:

- Дебет 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- Кредит 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Якщо військовий збір сплачується із сум, які підприємство утримує (як податковий агент) під час виплат винагороди за цивільно-правовими договорами, то для відображення суми утриманого збору застосовують субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

- У такому випадку утримання військового збору відображають кореспонденцією рахунків:
- Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;
 - Кредит 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Перерахування військового збору до бюджету відображається кореспонденцією:

- Дебет 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»;
- Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

За результатами проведеного дослідження можна визначити ряд проблем, що потребують вирішення:

- військовий збір не знайшов свого відображення у переліку податків та зборів, що встановлений ПКУ;
- положення Закону України № 1621-VII не враховують специфіки оподаткування доходів, отриманих за цивільно-правовими договорами самозайнятими особами.

Закон України №1621-VII не дає точної відповіді на ряд питань, містить певні неузгодженості та прогалини, які потребують негайного вдосконалення. З урахуванням вищезазначеного, можна стверджувати, що законодавство у частині правового регулювання справляння військового збору має бути допрацьовано. Кожен період розвитку держави вимагає нових підходів щодо питань управління, у тому числі щодо оподаткування. Сподіваємося, що внесок кожного українця принесе значну користь і сприятиме розвитку держави.

Список використаних джерел: 1. Податковий кодекс України : прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 р. № 2755-VI : текст із змін. станом на 08.11.2014 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 2. Про внесення змін до Податкового Кодексу України та деяких інших законодавчих актів : Закон України № 1621-VII від 31.07.2014 року [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1621-18>.

ТРАНСФОРМАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО СУСПІЛЬСТВА У СУСПІЛЬСТВО ЗНАНЬ

Ключові слова: суспільство, суспільство знань, трансформація.

В умовах сьогодення процес інтелектуалізації основних факторів виробництва, перехід до нового укладу технологічного розвитку, в якому роль головного ресурсу виробництва починають відігравати знання та інформація – це визначальна ознака нового типу економічного зростання та господарчих відносин.

Відомий економіст минулого Ж.Б. Сей (1767-1832) визначив три основних фактори, які беруть участь у виробництві: земля, капітал, праця. Дж. Б. Кларк (1842-1924) додав до цього переліку четвертий фактор – підприємницькі здібності. У другій половині ХХ ст. в результаті значних трансформацій, що призвели до формування постіндустріального суспільства, усе більш відчутним ставала необхідність у використанні такого фактору, як інформація. Причому, йде мова про інформацію всіх видів: науково-технічну, економічну, фінансову, звітну, статистичну і т. ін. Економічні суб'єкти без попереднього ознайомлення із необхідними даними просто не могли приймати необхідні рішення. Жорстка конкуренція на ринку змушувала фірми все більше займатись інноваційною діяльністю. Остання передбачає, насамперед, отримання нових даних у певній галузі і вже на їх основі здійснювати певні технологічні та технічні розробки. В кінцевому випадку вигравав той, хто мав більше інформації і вмів правильно її використати. Проте, не можна забувати, що роль інформації в другій половині ХХ ст. була меншою, ніж у наш час, тому просте володіння нею ще нічого не означало (хоча в наш час інформація сама по собі, без можливості її корисного використання також не є найвищою цінністю, однак значення останньої неухильно зростає).

З ходом часу інформація як фактор виробництва все більше починає трансформуватись в знання. Це пояснюється тим, що у сучасному світі нагромаджена настільки значна кількість інформації, що людина фізично не здатна її обробити. Якщо фірми витратять на її освоєння надто багато часу, вони не зможуть реалізувати власні ідеї швидше за конкурентів. Тому й виникає необхідність у володінні саме знаннями (не дарма один із великих сказав, що незнання нами деяких фактів, компенсується знанням принципів). Останні, на відміну від хаотичної інформації, дають можливість швидше і на більш високому рівні здійснити поставлене завдання, адже той, хто володіє знаннями, мислить більш глобально і комплексно. Знаюча людина не механічно поєднує елементи, а прагне, щоб все зайняло призначене саме для нього місце.

Починаючи з другої половини ХХ ст. роль знань і заснованої на їх основі економіки зростає особливо швидкими темпами. Про це яскраво свідчить те, що вже наприкінці 70-х рр. минулого століття роль такого фактора виробництва як науково-технічний прогрес у зростанні економіки розвинутих країн досягла 70 %. Зрозуміло, що досягнення НТП не можуть здійснюватись без накопичення і ефективного використання знань. Тому можна бачити, що знання реально працюють і приносять дивіденди там, де їх прагнуть використовувати [1].

У сучасних умовах функціонування підприємств зростає значення ресурсів, особливо інтелектуальних. Ефективне використання нових технологій, заснованих на знаннях, дає змогу суттєво економити обмежені матеріальні ресурси. Люди є найціннішим ресурсом організації. Тільки дотримання цієї тези на різних рівнях управління людськими ресурсами забезпечує успіх ефективного функціонування суб'єктів господарювання: підприємства, визначеного регіону чи країни в цілому. Людські ресурси визначають рівень розвитку, успішність діяльності та формують його інтелектуальну базу. Інвестиції в нове обладнання не приводять до підвищення продуктивності праці, якщо не враховується «людський фактор», тобто якщо водночас не здійснюються великі вкладення капіталу у підготовку персоналу, впровадження нових принципів організації праці. Людський чинник визнаний головною продуктивною силою суспільства і становить основу концепцій управління в зарубіжному менеджменті. За

сучасних умов знання, уміння, трудові навички, ініціатива, заповзятливість персоналу стають не менш важливими стратегічними ресурсами, ніж фінансовий чи виробничий капітал [2].

Одним із важливих елементів державної політики розвитку людського потенціалу суспільства повинен бути високий рівень розвитку освіти. Витрати на освіту здатні принести мультиплікативний ефект в економіці. Так, Д. Норт стверджував, що «систематичні капіталовкладення у професійну підготовку та знання і їхнє застосування в економіці ведуть до її динамічної еволюції» [5, с. 104]. Рівень розвитку освіти, особливо вищої, є основою для забезпечення фахової підтримки промислового і науково-технічного потенціалу країни. В Україні падіння ВВП впродовж останніх років перебудови суспільних відносин призвело до безпрецедентного скорочення інвестицій в освіту майже в десять разів. Серед джерел інвестицій у розвиток сфери освіти слід відокремити: державне фінансування, самофінансування, кредитування, кошти спонсорів. Серед перелічених джерел бюджетні кошти займають провідне місце, водночас в умовах кризи їх обсяг скорочується поряд з іншими джерелами [6, с. 92].

У Законі України «Про освіту» встановлена межа загальної суми видатків на освіту – 10 % ВВП. Фактична ж їх величина коливається у межах від 5,6 % у 2003р. до 5,8 % у 2009р. У 2014 р. видатки на освіту будуть на рівні 2013 р. і не перевищать 6 % ВВП [7].

Таким чином, витрати на освіту за рахунок коштів бюджету не відповідають встановленому законодавчо рівню. Тому вихід на якісно новий рівень інноваційного розвитку потребує стимулювання процесів навчання та перепідготовки кадрів підприємств усіх галузей економіки. Актуальність досліджуваного питання підвищується в умовах фінансової та економічної нестабільності нашої країни, вихід із якої багато в чому залежить від професіоналізму, компетентності, умінні користуватися інформацією, знаннями та на основі їх приймати виважені та дієві управлінські рішення.

Список використаних джерел: 1. Чухно А. Науково-технологічний розвиток як об'єкт дослідження еволюційної теорії / А. Чухно // Економіка України. – 2008. – № 1. 2. Антоненко Н. В. Проблеми підготовки бухгалтерських кадрів в Україні / Н. В. Антоненко // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : всеукр. наук.-практ. конф. – Чернігів : ЧДТУ, 2013. – С.48–49. 3. Про Національну доктрину розвитку освіти [Електронний ресурс] : указ Президента України. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 4. Рекомендації щодо сприяння стимулюванню заінтересованості роботодавців у підвищенні професійного рівня працівників : затверджених наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 3 грудня 2008 р. № 564. 5. Норт Д. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Даглас Норт ; [пер.з англ. І. Дзюб]. – К. : Основи, 2000. – 198 с. 6. Качула С. В. Фінансове забезпечення розвитку людського потенціалу в Україні / С. В. Качула // Імперативи розвитку України в умовах глобалізації : міжн. наук.-практ. конф. – Чернігів : ЧДІЕУ, 2011. – 188 с. 7. Режим доступу : http://costua.com/.../budget_chronicle_18062014.pdf.

УДК 657:336.226.322

Ю.В. Андрусенко, студентка

Науковий керівник: **М.І. Кітченко**, старш. викладач кафедри бухгалтерського обліку
Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ, ЙОГО ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

Ключові слова: податок на додану вартість, податкові зобов'язання, податковий кредит, бухгалтерський облік.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, яка утворюється на кожному етапі виробництва або обігу; його сума входить до ціни продажу товарів (робіт, послуг) і сплачується кінцевим споживачем.

Ведення бухгалтерського обліку залежить, перш за все, від вдало вибраної форми обліку та організації роботи бухгалтерії підприємства. Проте, крім бухгалтерського обліку, підприємства повинні паралельно вести і податковий облік. Належним чином організований податковий облік є однією із найважливіших умов нормального функціонування будь-якого суб'єкта господарювання.

Нормативно-правовим актом, що визначає ведення бухгалтерського обліку безпосередньо за ПДВ, є Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом МФУ № 141 від 01.07.97 р. [1].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом МФУ № 291 від 30.11.99 р. [2], для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету передбачено синтетичний рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами». Рахунок 64 має субрахунок 641 «Розрахунки за податками». Аналітичний облік розрахунків за податками ведеться за їх видами. Зокрема, для обліку ПДВ до субрахунку 641 відкривається окремий аналітичний рахунок «Розрахунки за податком на додану вартість». Також для обліку ПДВ передбачено ще два субрахунки, а саме:

– 643 «Податкові зобов'язання», на якому ведеться облік суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (передоплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню);

– 644 «Податковий кредит», на якому ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання.

Основною проблемою, що впливає на достовірність обліку ПДВ, є поєднання системного бухгалтерського обліку з несистемним податковим обліком [3]; негативне сприйняття податку; правило першої події, яке використовується для визначення ПДВ, не збігається з моментом визнання доходів та витрат у бухгалтерському обліку.

Доцільно було б провести реформування податку на додану вартість, зокрема, за такими напрямками: удосконалення механізму відшкодування ПДВ, у тому числі за допомогою поліпшення автоматизованої обробки податкової звітності; застосування нульової ставки по експортних операціях не до всіх платників податку, а лише до тих, які відповідатимуть певним вимогам; покращити та скоординувати роботу контролюючих органів; запровадити мораторій щодо внесення змін до податкового законодавства, а також проводити роз'яснювальну роботу серед населення щодо ПДВ; здійснити вдосконалення оподаткування суб'єктів малого бізнесу з метою недопущення використання ними схем ухилення від сплати ПДВ; зменшення кількості пільг, що дасть змогу зменшити податковий тиск на платників та зумовить підвищення суми надходжень до бюджету [4].

Потрібно провести удосконалення системи адміністрування ПДВ. Повинні враховуватися як інтереси держави в особі податкових органів, так і платників податків та бути націленими на підвищення ефективності функціонування цього податку, на його фіскальній достатності та справедливості. Доцільно застосовувати під час реалізації деяких товарів вітчизняного виробництва. Потрібно послабити податковий тиск і тоді з'являться додаткові стимули для збільшення виробництва, встановити диференційовані ставки податку на додану вартість, обмежити перелік пільг, залишити тільки пільги, що стосуються предметів першої необхідності.

Список використаних джерел: 1. *Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість* [Електронний ресурс] : затверджена наказом Міністерства України від 01.07.1997 р. № 141 і зареєстрована в Міністерстві України 04.08.1997 р. за № 284/2088. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій* [Електронний ресурс] : затверджена наказом МФУ № 291 від 30.11.99 р. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. 3. *Очеретько Л. М.* Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку з ПДВ / Л. М. Очеретько, О. М. Підлужна // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 3. – С. 270–273. 4. *Пономарьова Т. В.* Автоматизація обліку розрахунків з ПДВ: підходи та практичні рішення [Електронний ресурс] / Т. В. Пономарьова // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Сер.: Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2013. – № 66. – С. 22–30. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua>.

РОЛЬ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ І ТЕХНОЛОГІЙ У ПІДВИЩЕННІ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: інформаційні системи, технології, конкурентоспроможність.

Сучасна концепція конкурентоспроможності як окремого підприємства чи виробничої системи, так і економіки країни взагалі, включає тезу про домінуючу роль знання, яке утворюється через пошук значення або надання змісту інформаційним даним. Важливу роль в успішності цього процесу відіграє ефективність використання сучасних інформаційних систем і технологій.

Інформаційні технології дозволяють здійснювати управління більш ефективно, оскільки надають актуальні для сьогодення методи перероблення й аналізу економічної інформації, що потрібна для прийняття найбільш оптимальних рішень задля підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Інтеграція інформаційних технологій у діяльність підприємства, незважаючи на високі витрати на початкових етапах, все ж таки приносить достатній прибуток у майбутньому. Витрати на інформаційні системи становлять до 4 % річного обороту компанії, при цьому прибуток від вкладення коштів в інформаційні технології не рідко сягає 80 % [4].

Вивченням питань ролі інформаційних систем у контексті підвищення конкурентоспроможності підприємства займалось багато вчених. Найбільший внесок у розвиток даного питання здійснили Дж. Пітерсон, І.З. Должанский, А. Томпсон, Т.Ф. Рябова, В.А. Таран та інші. Аналіз літератури та періодичних матеріалів дозволив зробити висновки, що питання використання інформаційних технологій в управлінні промисловими підприємствами за сучасних умов поглиблення конкуренції потребує додаткових досліджень.

Управління підприємством стає недостатньо керованим у разі недостатньої кількості наявної інформації. Це, у свою чергу, породжує певний рівень невизначеності. У цьому випадку потрібна комплексна система управління, що являє собою структуровану інформаційну службу, інтегровану в господарську діяльність підприємства. Ця система дає змогу об'єднуватися підрозділам господарюючого суб'єкта в єдине ціле для досягнення поставлених цілей більш оперативно й ефективно.

Найефективнішим використання інформації буде лише у разі впровадження в діяльність підприємства інформаційних систем і технологій, що дозволяє вирішити певний масив завдань, реалізація яких на основі застосування економіко-математичних методів і моделей, комплексу інформаційних технологій забезпечує автоматизацію виконання функцій господарюючого суб'єкта.

Різноманіття програмних продуктів та систем управління інформацією на ринку потребують цілісних методичних підходів до обґрунтування вибору найбільш ефективних рішень, які найбільшою мірою відповідають розміру підприємства, його галузевій приналежності, організаційній структурі тощо. Правильний вибір програмного забезпечення відіграє важливу роль в ефективному функціонуванні підприємства. До такого забезпечення можна віднести:

- пакети загального призначення;
- пакети фінансового аналізу;
- пакети програм статистичного та математичного аналізу;
- пошукові системи;
- системи штучного інтелекту;
- інші.

Основою інформаційних систем управління є бази даних, кожна з яких взаємопов'язана з відповідною функціональною підсистемою. База даних – це сукупність взаємозалежних даних, що зберігаються спільно в зовнішній пам'яті обчислювального комплексу й

використовуються, переважно, більш ніж однією програмою або користувачем [2]. Якісно організована інформаційна база, що залежить передусім від виду та розміру підприємства, забезпечує максимальну ефективність функціонування інформаційних технологій. На сьогодні інформаційні технології, що створюються для аналізу й обробки економічної інформації, орієнтовані на організацію баз і банків даних різного призначення, які працюють під управлінням системи управління базами даних.

Створення повноцінної інформаційної системи неможливе лише на основі баз даних, особливо для підприємств з територіально відокремленими підрозділами. У цьому випадку необхідно залучати різного роду програмне забезпечення, що може забезпечити реалізацію функцій господарюючого суб'єкта, а саме: зберігання, обробку, передачу даних. Підприємство, яке інтегрує інформаційні технології у свою діяльність, стає більш конкурентоспроможним через високу оперативність прийняття рішень і значно швидше пристосовується до змін зовнішнього конкурентного середовища.

Не менш важливим аспектом діяльності підприємства, а особливо того, що займається реалізацією своєї продукції безпосередньо споживачу, є реклама й підтримка зв'язку з потенційними і наявними клієнтами. У наш час, коли майже кожен щоденно використовує мережу Інтернет, підприємства мають застосовувати електронну пошту та сайти для більш швидкого зв'язку зі своїми споживачами, постачальниками або навіть самим отримувати інформацію, що дозволить зекономити час і, як наслідок, виконати більше запланованих завдань за плановий період. Питання здійснення ефективної рекламної політики не відноситься по завдань інформаційної системи, проте сам факт використання електронних ресурсів є частиною реалізації такої системи. Саме тому підприємства не повинні нехтувати цим у своїй діяльності.

Інформаційна система обліку й управління має бути цілісною за даними, програмно-технічними засобами, технологією та ідеологією системою, що дозволить приймати оперативні, адекватні, економічно вигідні для підприємства рішення, використовуючи обернений зв'язок з керованим об'єктом.

Сучасний досвід науки та практики управління економікою доводить необхідність активного впровадження інформаційних систем і технологій, особливо на фоні поглиблення процесів глобалізації та інтеграції, з метою забезпечення гармонійного економічного розвитку підприємств.

Список використаних джерел: 1. *Бельтюков Є. А.* Основні шляхи вдосконалення системи інформаційного забезпечення конкурентоспроможності промислового підприємства / Є. А. Бельтюков, Г. І. Задорожко // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 2 (7). – С. 228–234. 2. *Грицунов О. В.* Інформаційні системи та технології : навч. посіб. для студентів за напрямом підготовки «Транспортні технології» / О. В. Грицунов. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 222 с. 3. *Конкурентоспроможність підприємства: оцінка рівня та напрямки підвищення* : [монографія / за ред. О. Г. Янкового]. – Одеса : Атлант, 2013. – 470 с. 4. *Рева О. М.* Підвищення конкурентоспроможності підприємства на основі запровадження інформаційних систем та технологій [Електронний ресурс] / О. М. Рева, О. О. Смірнов. – Режим доступу : http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_18_1_ekon/stat_18_1/07.pdf. 5. *Терещенко Л. О.* Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.

УДК 330.43.332.1

О.Ю. Дерій, студентка

Науковий керівник: **О.І. Волот**, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АНАЛІЗ ТА МОДЕЛЮВАННЯ ЛЮДСЬКОГО РОЗВИТКУ РЕГІОНУ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Ключові слова: *аналіз, моделювання, регіон, людський розвиток.*

Практика показує, що на сучасному етапі економічних і суспільних реформ та оновлення задля покращення життя людей необхідне створення гнучкого управлінського механізму, досконалого і дієвого, який даватиме змогу оперативно вирішувати проблеми взаємодії центра та регіонів. На сьогодні моделювання є важливим засобом вирішення багатьох економічних завдань.

Багато робіт в Україні та за кордоном присвячена проблемам та методам прогнозування та моделювання соціально-економічних процесів регіонального рівня. Питаннями дослідження та моделювання людського розвитку присвячені праці багатьох вітчизняних та закордонних науковців, зокрема: Е. Лібанової (прогнозування людського розвитку, вибір результативних змінних при мікромоделюванні), Л. Лісогор, О. Макарова (аналіз та моделювання нерівності населення), В. Саріогло (проблема застосування непрямих методів моделювання демографічних процесів та людського розвитку), А. Сухорукова, Ю. Харазішвілі (моделювання соціально-економічного розвитку регіонів України), Л. Чернюк, В. Куценко (аналіз та роль соціальної інфраструктури у процесах регіонального людського розвитку) та інші. Однак відсутність дієвих моделей людського розвитку з урахуванням регіональних особливостей вимагають подальших досліджень.

Людський регіональний розвиток – це парадигма сучасного розвитку, що означає не тільки зростання або падіння доходів населення, але й зростання економічного добробуту. Тому виникає необхідність створити таке середовище, в якому люди можуть повністю реалізувати свій потенціал і вести продуктивне, творче життя відповідно до своїх потреб та інтересів у межах свого перебування – регіону. Охарактеризувати конкретний регіон з позиції людського розвитку можна за допомогою таких показників, як: чисельність населення у регіоні, статеві-віковий склад, середній вік населення, стаж працюючих, кон'юнктура ринку праці [1].

Регіональний індекс людського розвитку (ІЛР) може служити основою для визначення ключових проблем та пріоритетних напрямів розвитку для кожного регіону та розраховується як сума індексів по всіх шести блоках показників (блок відтворення населення, соціальне становище, комфортне життя, добробут, гідна праця та освіта):

$$I_r = \sum_{i=1}^6 I_{ir}.$$

Стислий огляд стану окремих компонентів регіонального людського розвитку України свідчить не тільки про існування значних можливостей його використання, але й про неефективність регіональної політики щодо реалізації та використання цих можливостей. Регіональний індекс людського розвитку (ІЛР) може служити основою для визначення ключових проблем та пріоритетних напрямів розвитку для кожного регіону.

У загальному вигляді модель функціонування та людського розвитку регіону можна представити у вигляді [12]:

$$Z = a_1x + a_2y + U, \quad (1)$$

де x – сукупність економічних факторів;

y – сукупність інституційних факторів.

Тобто в цій моделі враховується дві складові: економічна й інституціональна. Модель економічної складової представимо як

$$X_1 = f(x_i) + U_1; \quad (2)$$

чи

$$X_1 = a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + \dots + a_nx_n, \quad (3)$$

де $a_1 \dots a_n$ – лінійна комбінація коефіцієнтів;

$x = x_1 \dots x_n$ – сукупність факторів, які мають економічний зміст та універсальний грошовий вимірник;

x_1 – інвестиції у людський розвиток;

x_2 – ресурси матеріалів (засоби і предмети праці);

x_3 – людські ресурси.

Модель інституційної складової (для загального вирішення та правильності побудови моделі X_2 має також бути у грошовому еквіваленті):

$$Y = f(y_i) + U_2, \quad (4)$$

де y_1 – конкурентоспроможність регіону;

y_2 – система міжгосподарських зв'язків;

y_3 – норма ефективності господарської діяльності;

y_4 – раціональність систем управліннь;

y_5 – форми залучення ресурсів.

Вважаємо, що доцільно в модель у блок інституцій включити демографічну компоненту – тривалість життя, статеві-вікова структура, освіта, зайнятість тощо.

Параметри y_2 та y_5 взаємопов'язані, що пояснює наявність збурень U . У свою чергу, U_1 – це вплив факторів, непередбачених моделлю для y_1 , а U_2 – вплив факторів, непередбачених моделлю для y_2 . Причому для

$$Xa = \sum \beta_i y_i', \quad (5)$$

де β – якісні характеристики, а саме: схильність, ефективність, доцільність, рівень інтегрованості, повнота правового забезпечення.

Людський регіональний розвиток в Україні має стати стратегічним напрямом державного та регіонального управління, оскільки кінцевою метою економічного зростання для кожної країни сьогодні є створення умов для всебічного розвитку людини, забезпечення гідного та здорового життя, а запропонована модель дозволить позбавитись другорядних факторів під час розроблення заходів політики економічного зростання регіонів.

Список використаних джерел: 1. Дерій Ж. В. Регіональні особливості людського розвитку в Україні / Ж. В. Дерій // Вісник Хмельницького національного університету. – 2013. – № 4. – С. 68–73. 2. Красноносова О. М. Теоретичні аспекти формування просторової асиметрії розміщення трудових ресурсів в економіці регіону / О. М. Красноносова, О. О. Єрмоленко // Бізнес інформ. – 2013. – № 1. – С. 52–56. 3. Кухарская Н. А. Стратегические приоритеты трансформации экономики регионов Украины: тенденции, формы, механизмы : [монография] / Н. А. Кухарская. – Одесса : ИПРЭИ НАН Украины, 2010. – 519 с. 4. Куценко В. І. Суспільний вектор сталого розвитку (питання теорії та практики) : монографія / В. І. Куценко, В. П. Удовиченко, Я. В. Остафійчук. – Чернівці : Видавець Лозовий В. М., 2013. – 336 с. 5. Лавровский Б. Л. Территориальная дифференциация и подходы к ее ослаблению в Российской Федерации / Б. Л. Лавровский // Экономический журнал ВШЭ. – 2003. – № 4. – С. 524–537. 6. Людський розвиток в Україні: мінімізація соціальних ризиків / Е. М. Лібанова та ін. – К. : Інститут демографії та соціальних досліджень ім. М. В. Птухи НАН України, Держкомстат України, 2010. – 494 с. 7. Методика вимірювання регіонального людського розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.idss.org.ua/>. 8. Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2015 р. [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.07.2006 р. № 1001. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1001-2006-п>. 9. Про стимулювання розвитку регіонів [Електронний ресурс] : Закон України від 08.09.2005 р. № 2850-IV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/annot/2850-15/>. 10. Регіональний людський розвиток : статистичний збірник / Держкомстат України. – К., 2011. – 39 с. 11. Реутов В. Є. Регіональний вимір трансформаційних зрушень економіки України : [монографія] / В. Є. Реутов. – Сімферополь : ПП «Підприємство «Фенікс», 2010. – 432 с. 12. Сталій людський розвиток: забезпечення справедливості : Національна доповідь / кер. авт. колективу Е. М. Лібанова. – Умань : Візаві, 2012. – 412 с. 13. Сторонянська І. Оцінка асиметрії соціально-економічного розвитку регіонів України та обґрунтування пріоритетів державної регіональної політики / І. Сторонянська // Регіональна економіка. – 2006. – № 4. – С. 101–111.

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЕКОЛОГІЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ В УКРАЇНІ

Ключові слова: зобов'язання, екологічні зобов'язання, бухгалтерський облік, екологічний аудит.

В умовах глобалізаційних змін, зростання масштабності забруднення навколишнього середовища виникло поняття «екологічні зобов'язання», що є новим і для України. Дотепер на міжнародному і національному рівнях не затверджено окремого стандарту бухгалтерського обліку, у якому розкривалися б особливості обліку «екологічних зобов'язань».

Згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання», зобов'язання визнаються за умов достовірно визначеної їх оцінки та існування ймовірності зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення [5]. Проте поняття «екологічні зобов'язання» у стандарті не розкривається. Тому з метою уникнення розбіжностей трактування сутності, визнання та відображення екологічних зобов'язань в обліку, доцільним є внесення змін до П(С)БО 11 в частині зазначеного виду зобов'язань.

Дослідженню економічної сутності екологічних зобов'язань, теоретичних і практичних засад його обліку та аудиту присвячено праці відомих вітчизняних та зарубіжних науковців, серед яких: В. Базилевич, Д. Вальтер, О. Коблянська, Н. Дорош, І. Замула, Г. Купалова.

Під «екологічними зобов'язаннями» варто розуміти реальні зобов'язання, що можуть виникати стосовно: держави (суми сплати екологічного податку, штрафів щодо екологічної діяльності); інших установ (у вигляді розрахунків за надання екологічних послуг); третіх осіб (у вигляді умовних зобов'язань за негативний вплив на навколишнє природне середовище).

Екологічні зобов'язання можуть виникати в результаті [3]: здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів); недотримання норм екологічного законодавства з подальшою компенсацією завданої шкоди, виплату штрафів тощо; добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, виходячи з міркувань піклування про свою репутацію.

Виокремлюють два основних види екологічних зобов'язань:

– умовні – можуть виникнути у майбутньому через спричинений негативний вплив на навколишнє природне середовище, у вигляді проведення екологічних заходів з оздоровлення території, виплати компенсацій завданої шкоди здоров'ю населення і працівників;

– реальні – виникають на підставі договірних або законодавчих відносин, суму яких можна точно оцінити і які можуть бути зараховані до бухгалтерської звітності підприємства.

Вагомою складовою стимулювання екологічно збалансованого природокористування і запорукою гарантування екологічної безпеки на всіх рівнях господарювання є певна система бухгалтерського обліку, що забезпечує суспільство надійною, своєчасною і корисною інформацією про господарську діяльність суб'єктів господарювання, стан їхніх активів, зобов'язань і власного капіталу. Системою, що дозволяє отримати числову характеристику факторів і є джерелом інформації, а отже, і стимулом природоохоронних заходів, є бухгалтерський облік.

Якщо на підприємстві масштаби природоохоронної діяльності невеликі, така діяльність структурно не відособлена, тоді екологічні зобов'язання варто відображати у складі рахунків 5-го і 6-го класів Плану рахунків: «Довгострокові екологічні зобов'язання» і «Поточні екологічні зобов'язання» [1, с. 72]. На великих підприємствах екологічні зобов'язання доречно відображати відповідно до розрізів аналітики з виділенням відповідних субрахунків:

– субрахунок 1 – зобов'язання, які виникли внаслідок забруднення довкілля;

– субрахунок 2 – зобов'язання, які виникли через видобуток корисних копалин;

– субрахунок 3 – зобов'язання, які виникли внаслідок шкоди від техногенних катастроф

[4, с. 212].

При відображенні даних обліку варто враховувати, що джерелом погашення екологічних зобов'язань можуть бути:

1) якщо зобов'язання в межах установленого розміру – собівартість продукції (робіт, послуг);

2) якщо зобов'язання понад установлений розмір – фінансовий результат: Дебет «Витрати» або «Прибуток» і Кредит «Екологічні зобов'язання» [4, с. 213].

У фінансовій звітності екологічні зобов'язання відображаються в розділах «Довгострокові зобов'язання» або «Короткострокові зобов'язання» Пасиву Балансу. На вимогу інвесторів або власників підприємств було б доцільно складати баланс з уточненими статтями, що стосуються екологічних зобов'язань. Для розкриття інформації про екологічні зобов'язання пропонується підприємству, яке має заборгованість за екологічними платежами на кінець року, заповнювати додаткову таблицю, включаючи її до Приміток до річної фінансової звітності.

Проблема організації та методики обліку екологічних зобов'язань головним чином пов'язана з високим ступенем їх невизначеності. Ця невизначеність зумовлюється комплексом таких чинників, як технічна й організаційна складність природовідновних заходів та їх довгостроковий характер [1].

Ігнорування екологічних зобов'язань у бухгалтерському обліку і, як наслідок, відсутність їх у звітності є небезпечним з багатьох причин. По-перше, акціонери можуть наполягти на врахуванні оцінки зобов'язань у ціні акцій. По-друге, відсутність розробленої політики в частині екологічних зобов'язань може призвести до того, що управлінський персонал не буде своєчасно зосереджувати увагу вищої керівної ланки на екологічних проблемах. По-третє, за організацією може утвердитися репутація безвідповідального суб'єкта. І, нарешті, акціонери можуть спробувати порушити позови проти організації, яка не надає відповідної інформації.

Досить вагомою проблемою при проведенні аудиту є оцінювання екологічних зобов'язань та контроль повноти їх відображення у звітності. Це пов'язано з тим, що в одних випадках вони є безпосереднім побічним продуктом основної діяльності підприємства, а в інших – виникають у результаті недотримання норм екологічного законодавства, які тягнуть за собою компенсацію завданої шкоди, виплату юридичних витрат, штрафів тощо.

Таким чином, недостатня увага до екологічних зобов'язань істотно збільшує ризик помилкової оцінки фінансового стану підприємств загалом, а також відбивається на об'єктивності й ефективності прийняття управлінських рішень. Тому подальше вирішення вищезазначених проблем дозволить поліпшити організацію облікового процесу, якість і прозорість звітності, посилити контроль за дотриманням екологічного законодавства і збереженням довкілля.

Список використаних джерел: 1. *Вороновська О. В.* Сутність і розвиток екологічного обліку / О. В. Вороновська // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2(31). – С. 195–200. 2. *Глосарій* зеленого бізнесу: укр.-нім.-рос.-англ. / В. Базилевич [та ін.] ; наук. ред. : проф. В. Базилевич, проф. Д. Вальтер. – К. : Знання, 2010. – 518 с. 3. *Замула І. В.* Екологічні доходи та зобов'язання в системі бухгалтерського обліку / І. В. Замула // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – Вип. 1. – С. 52–54. 4. *Коблянська О. І.* Актуальні аспекти обліку екологічних зобов'язань / О. І. Коблянська // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – № 2. – С. 212–214. 5. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.01.2000 за № 20. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. 6. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

УДК 657

О.І. Логін, студентка

Науковий керівник: **С.Й. Сажинець**, канд. екон. наук, професор кафедри обліку та аналізу Національний університет «Львівська політехніка», м. Львів, Україна

ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ КОМПРЕСОРНОЇ ДІЛЬНИЦІ ЕНЕРГЕТИЧНОГО ЦЕХУ МАШИНОБУДІВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: виробництво, витрати, загальновиробничі витрати, облік, розподіл витрат, собівартість, списання витрат, стиснуте повітря.

На машинобудівних підприємствах у механічних, складальних, транспортних, ливарних, фарбувальних та інших підрозділах, з метою створення безпечних умов праці, замість електричних, використовують пневматичні інструменти, механізми та апарати. Як

енергоносії тут використовують стиснуте повітря, яке у виробничі підрозділи централізовано постачає енергетичний цех. З цією метою у його складі функціонує окремий підрозділ – компресорна дільниця.

Для виробництва та транспортування до споживачів стиснутого повітря використовують спеціальне компресорне устаткування, резервуари (ресивери), установки для охолодження та очищення повітря, мережу трубопроводів, вимірювальні прилади та інші комунікації.

Обсяги виробництва стиснутого повітря та його передачі споживачам вимірюють у тисячах кубометрів і обліковують за допомогою спеціальних лічильників. На підставі показників лічильників служба головного енергетика підприємства щомісячно визначає обсяги виробництва стиснутого повітря та його споживання цехами й оформляє та передає до бухгалтерії відповідні первинні документи (акти, відомості, розрахунки тощо). Ці документи використовують для розподілу та списання фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом стиснутого повітря. Тому бухгалтерії підприємства, насамперед, необхідно визначити їх величину за кожною зі статей та загальну собівартість.

Для синтетичного обліку витрат на виробництво стиснутого повітря доцільно використовувати окремий субрахунок, наприклад, 237 «Виробництво стиснутого повітря», який функціонуватиме у складі рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік, враховуючи, що виробництво стиснутого повітря належить до електро- та капіталомістких, можна здійснювати за такими статтями: електроенергія; амортизація; заробітна плата; відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування; поточне обслуговування та ремонт обладнання; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Вартість спожитої електроенергії бухгалтерія визначає як добуток її кількості та відповідного тарифу. Підставою слугує документ (довідка, розрахунок тощо), який подає до бухгалтерії служба головного енергетика. Цю операцію в бухгалтерському обліку треба відобразити проведенням за дебетом рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 237 «Виробництво стиснутого повітря» у кореспонденції з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Розміри амортизації машин, устаткування, інструментів та інших основних засобів, безпосередньо задіяних у системі виробництва та транспортування стиснутого повітря, визначають за встановленою на підприємстві методикою. Розрахунок амортизації основних засобів оформляють окремими відомостями, які використовують як первинний документ, який є підставою для складання проведення за дебетом рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 237 «Виробництво стиснутого повітря» і кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунок 131 «Знос основних засобів».

За статтями «Заробітна плата» та «Відрахування на загальнообов'язкове соціальне страхування» відображають витрати на утримання персоналу (машиніст, оператор тощо), безпосередньо задіяного у технологічному процесі виробництва стиснутого повітря. На підставі відомостей нарахування заробітної плати та розрахунку внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у бухгалтерському обліку ці операції відображають проведеннями за дебетом, у запропонованому варіанті, субрахунку 237 «Виробництво стиснутого повітря» і кредиту субрахунків, відповідно, 661 «Розрахунки за заробітною платою» та 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Видатки на поточне обслуговування та ремонт компресорного обладнання, яке здійснює персонал енергетичної дільниці (черговий слюсар, черговий електрик тощо), списують безпосередньо на дебет субрахунку 237 «Виробництво стиснутого повітря» з кредиту рахунків обліку матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, заробітної плати і ін. При виконанні ремонтних робіт силами спеціалізованих цехів підприємства або сторонніми організаціями витрати на виконання ремонтних робіт теж доцільно обліковувати як прямі витрати. У цьому випадку субрахунок 237 «Виробництво стиснутого повітря» кореспондуватиме з кредитом рахунків, відповідно, 23 «Виробництво» та 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

У складі витрат на виробництво стиснутого повітря окремою складовою виступають загальновиробничі витрати енергетичного цеху. Їх формування необхідно здійснювати відповідно до рекомендацій ПСБО 16 «Витрати» [1]. При цьому для включення до собівартості стиснутого повітря беруть до уваги тільки ті непрямі витрати енергетичного цеху, які мають відношення до діяльності енергетичної дільниці (витрати на управління цехом, утримання загальноцехових будівель, мереж тощо). У бухгалтерському обліку списання визначеної суми загальновиробничих витрат відображають за дебетом субрахунку 237 «Виробництво стиснутого повітря» і кредитом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Як обліковий реєстр для щомісячного формування інформації про витрати на виготовлення стиснутого повітря доцільно використовувати спеціальну шахову відомість. При цьому в її рядках необхідно вказувати усі статті прямих витрат, а в колонках – елементи витрат. Крім цього, в окремому рядку слід зафіксувати загальновиробничі витрати.

Після визначення загальної величини витрат на виробництво енергетичною дільницею стиснутого повітря, їх, враховуючи відсутність незавершеного виробництва, слід повністю розподілити за підрозділами-споживачами та списати. Як критерій розподілу найкраще використовувати фактичну собівартість калькуляційної одиниці (1000 м³) стиснутого повітря, яку визначають діленням загальної суми витрат на обсяг виробництва.

Обсяги стиснутого повітря, переданого енергетичною дільницею цехам-споживачам, служба головного енергетика визначає на підставі лічильників, оформляє спеціальний документ (довідку, відомість тощо) і передає його до бухгалтерії. За відсутності на підприємстві лічильників стиснутого повітря, його обсяги споживання визначають на підставі технічних розрахунків.

Використовуючи інформацію про передані конкретним споживачам обсягів стиснутого повітря та фактичну собівартість його калькуляційної одиниці, визначають (як добуток цих величин) загальну собівартість, яку належить включити до складу прямих або загальновиробничих витрат підрозділів-споживачів. Такий розрахунок оформляють як первинний документ, який використовують для списання витрат компресорної дільниці і включення їх до собівартості продукції цехів-споживачів. З цією метою при використанні стиснутого повітря безпосередньо у виробничому процесі (фарбування виробів, очищення литва тощо) складають проведення за дебетом рахунків 23 «Виробництво» і кредитом субрахунку 237 «Виробництво стиснутого повітря». В інших випадках дебетують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

Таким чином, такий порядок організації обліку є важливою передумовою для здійснення дієвого контролю формування собівартості продукції.

Список використаних джерел: 1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

УДК 657.1

А.В. Макієнко, А.С. Стовпова, студенти

Науковий керівник: **В.П. Онищенко**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ З ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Ключові слова: основні засоби, первинна оцінка, уцінка та дооцінка, амортизація.

Інтеграція України в європейське середовище вимагає відповідних змін і у бухгалтерській практиці, тому на сьогодні постає необхідність адаптації національної системи обліку до вимог ЄС. Як відомо, головними в нормативному регулюванні бухгалтерського обліку в Україні є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) [1]. Країни ЄС використовують Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для іноземних інвесторів. Важливим елементом, що забезпечує діяльність будь-якого підприємства в державі, є основні засоби. Вони найчастіше є основною складовою бухгалтерського балансу. На теренах України діють підприємства різних галузей та форм власності, розмірів та обсягів діяльності, але їх бухгалтерів об'єднує спільний факт – наявність основних засобів, що потребують коректного обліку. В умовах декларування наближення України до стандартів ЄС тема дослідження стає ще актуальнішою.

Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [1].

Згідно з МСБО 16 основні засоби – це матеріальні об'єкти, які:

а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для здавання в оренду іншим або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуться протягом більше одного періоду [2].

І хоча визначення терміна за МСБО 16 можна вважати подібним до визначення цього терміна в національних стандартах, однак при глибшому порівнянні змісту двох стандартів можна побачити суттєві відмінності, зокрема спостерігаються відмінності у класифікації.

Групи основних засобів за П(С)БО 7: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; інструменти, приладдя, інвентар (меблі); транспортні засоби; тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби; машини та обладнання; будинки та споруди.

Класи за МСБО 16: офісне обладнання; земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; меблі та приладдя; автомобілі.

Оцінювання основних засобів проводиться трьома способами: первинна оцінка, уцінка та дооцінка [3].

Первинна оцінка за обома положеннями має однаковий зміст щодо витрат, які до неї включаються, а також щодо обміну на подібні та неподібні основні засоби. Слід зазначити, що значення уцінки й дооцінки мають більш розширене поняття в П(С)БО 7. Згідно з цим положенням, уцінку основних засобів включають до складу витрат, а дооцінку – до додаткового капіталу. Як за МСБО 16, так і за П(С)БО 7 (з урахування останніх змін) до первісної вартості об'єкта включається сума втрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довкілля.

Наступним напрямком дослідження є процес переоцінки основних засобів, у якому суттєвих відмінностей між МСБО 16 та П(С)БО 7 не спостерігається, але українські стандарти чіткіше зазначають ту межу (більше 10 %), яка призводить до необхідності проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа зазначається як така, що “суттєво відрізняється” від балансової вартості. Порівнюючи міжнародні та національні стандарти, все ж можна простежити деякі розбіжності при обліку переоцінки основних засобів.

При списанні суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток у МСБО 16 чітко прописано, що після дооцінки об'єкта сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток у частині перевищення “нової амортизації” після переоцінки, над старою амортизацією до переоцінки. У П(С)БО 7 подібне положення існує (п. 21), але його формулювання не чітке, і тому надає варіанти визначення суми до списання. Зокрема, вказано, що сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток “у сумі, пропорційній нарахування амортизації”.

Ще одна відмінність між стандартами стосується періодичності перегляду ліквідаційної вартості об'єкта. Так, у МСБО 16 зазначається, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. У П(С)БО 7 така норма відсутня, хоча є положення, що строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Таким чином, між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку є певні спільні положення. Відмінні риси між П(С)БО 7 та МСБО 16 можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку. Отже, загалом П(С)БО 7 можна вважати гармонізованим з МСБО 16. Однак для більшого зближення можна запропонувати наступне: узгодити критерії визнання основних засобів та склад їх об'єктів у П(С)БО 7 з МСБО 16; більш чітко сформулювати в П(С)БО 7 порядок списання суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток.

Список використаних джерел: 1. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – 27 січня (№ 8–9). – С. 42–47. 2. *IAS 16 – Property, Plant and Equipment* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf. 3. *Організація та шляхи вдосконалення обліку та контролю наявності та руху основних засобів* [Електронний ресурс] // Бібліофонд. – Режим доступу : <http://bibliofond.ru/view.aspx?id=435009>.

УДК 338.242:657

А.П. Митько, студент

Науковий керівник: **О.І. Волот**, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АУТСОРСИНГ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: СУЧАСНИЙ СТАН, СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

Ключові слова: аутсорсинг, класифікація послуг з бухгалтерського аутсорсингу, бухгалтерський облік.

Для того, щоб суб'єкт підприємницької діяльності був лідером на внутрішньому ринку та представляв стійку конкурентоспроможну позицію на зовнішньому – першочергово, потрібно здійснювати пошук більш нових технологій, які матимуть вектор направлення на підвищення кількісних та якісних показників ефективності господарської діяльності. Однією із таких технологій, яка поступово набуває суттєвого значення, є бухгалтерський аутсорсинг.

Проте на цій стадії розвитку економічних відносин, які мають місце в Україні, він не є достатньою мірою вивченим та охарактеризованим. Виходячи з вищесказаного, можна вести мову про те, що його подальше дослідження з метою набуття теоретичної та практичної цінності являє неабияку актуальність та чітко виражену необхідність. Ця технологія – бухгалтерський аутсорсинг – має пряме спрямування на покращення якості ведення бухгалтерського обліку та формування пакета фінансової звітності.

Останнім часом питанням щодо послуг з аутсорсингу переймається доволі значна частина як молодих, так і більш досвідчених дослідників, які намагаються якомога доступнішим чином описати свої позиції в наукових напрацюваннях, серед них, зокрема: А.А. Пилипенко, В.І. Отенко [4, с. 422], О.В. Токар [8, с. 81], Г.В. Дугінець [2, с. 124–128], Б.О. Анікін [1], О.В. Шимко [9], К.М. Леміш [3, с. 272] та ін. Проте здійснивши оцінку їх робіт, ми дійшли висновку, що вони не несуть якісної (або взагалі відсутня) інформації відносно сутності бухгалтерського аутсорсингу, класифікації послуг та відображення в обліку. На наш погляд, перераховані елементи є суттєвими і мають бути детально розглянутими та охарактеризованими, що ми, власне, й вирішили здійснити в цьому науковому дослідженні.

Зазначимо, що послуги з аутсорсингу є іноземного походження й у процесі розвитку менеджменту на підприємствах України набувають все більш широкого застосування. Однак спостерігається наявний фактор стримування розвитку аутсорсингу зі сторони чинного законодавства України, зокрема відсутнє чітке нормативно-правове забезпечення, яке б здійснювало регулювання та контроль за такими послугами.

Проаналізувавши трактування сутності економічної категорії «аутсорсинг» такими вченими, як А.А. Пилипенко [4], О.В. Токар [8], Г.В. Дугінець [2], Б.А. Райзберг [7], Б.О. Анікін [1], К.М. Леміш [3], Д.Д. Юрчук [10], нами було з'ясовано головні його

особливості, на основі яких вивели власне авторське тлумачення терміна «бухгалтерський аутсорсинг»: це стратегія управління, яка передбачає передачу функцій із бухгалтерського обліку спеціалізованій організації, яка у свою чергу бере на себе всі ризики та зобов'язується належним чином виконувати покладені на неї зобов'язання відповідно до укладеного договору.

Запропонована класифікація послуг із бухгалтерського аутсорсингу щодо:

- елементів групового складу;
- ймовірності здійснення помилок в обліку;
- терміну користування послугами;
- врахування стандартів складання фінансової звітності;
- мети застосування;
- спрямування на центр відповідальності;
- галузевого направлення здійснення бухгалтерського обліку;
- частоти користування послугами;
- обсягу охоплення послуг;
- обсягу охоплення послуг

враховує класифікаційні одиниці, на які першочергово потрібно звернути увагу: обсяг охоплення, галузева направленість, термін та частота користування послугами, ймовірність здійснення помилок в обліку та ін.

А тому, виходячи із сутності бухгалтерського аутсорсингу, його значення та розробленої класифікації, що власне було здійснено з метою бухгалтерського обліку, на нашу думку, є необхідність створення Міністерством фінансів України бухгалтерського стандарту – П(С)БО 36 «Бухгалтерський аутсорсинг». Він повинен містити інформацію стосовно основних позицій цієї технології управління обліковою системою підприємства (табл.).

Таблиця

Характеристика складових запропонованого П(С)БО 36 «Бухгалтерський аутсорсинг»

Складові стандарту	Основні позиції складової стандарту
Загальні положення	– цим стандартом зобов'язані користуватися всі суб'єкти підприємницької діяльності усіх форм власності (крім банків і бюджетних організацій); – визначення термінів, що застосовуватимуться в стандарті: бухгалтерський аутсорсинг, акт надання послуг із бухгалтерського аутсорсингу, організація-аутсорсер, користувач послуг із бухгалтерського аутсорсингу та ін.
Основні характеристики	– основні критерії визнання послуг із бухгалтерського аутсорсингу, акцент на тому, що працівники, які безпосередньо здійснюватимуть послуги, не будуть штатними працівниками цього підприємства; – нарахування й утримання на суму заробітної плати працівників, які безпосередньо надаватимуть послуги, буде здійснювати організація, що надає послуги, оскільки ці працівники входять до її штату
Акт про надання послуг із бухгалтерського аутсорсингу	– основним нормативним документом, який має регулювати відносини щодо надання послуг із бухгалтерського обліку, є акт надання послуг із бухгалтерського аутсорсингу; – цей акт має містити реквізити, які затверджені нормами чинного законодавства та мати такий зміст у розрізі основних частин, зокрема роз'яснення відносно переліку бухгалтерських послуг та строку їх надання, порушення умов та невідповідності якості тощо
Відображення на рахунках в обліку	– витрати, які пов'язані з послугами ведення бухгалтерського обліку, будуть входити до складу адміністративних витрат, оскільки безпосередньо пов'язані з управлінням підприємства; – затрати, які пов'язані з послугами, спрямованими на виконання проектів, які передбачають створення (виготовлення) необоротних активів, будуть капіталізуватися й утворюватимуть балансову вартість об'єкта тощо

Джерело: розроблено автором.

Отже, результати дослідження, які містять наукову новизну, можна охарактеризувати таким чином:

- розроблено класифікацію послуг із бухгалтерського аутсорсингу, яка має направлення на розуміння самої сутності аутсорсингу з метою бухгалтерського обліку;
- акцентовано увагу на здійсненні бухгалтерської регламентації технології бухгалтерського аутсорсингу за допомогою запропонованого П(С)БО 36 «Бухгалтерський аутсорсинг»;
- поглиблено зміст поняття «бухгалтерський аутсорсинг», яке, на відміну від наявних та з урахуванням виявлених властивостей, ознак та принципів формування, охарактеризоване як стратегія управління, що передбачає передачу функцій із бухгалтерського обліку спеціалізованій організації, яка у свою чергу бере на себе всі ризики та зобов'язується належним чином виконувати покладені на неї зобов'язання відповідно до укладеного договору.

Список використаних джерел: 1. *Аникин Б. А.* Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций / Б. А. Аникин. – М. : Довгань, 2007. – 295 с. 2. *Дугінець Г. В.* Вплив міжнародного аутсорсингу на розвиток людського капіталу в умовах глобалізації / Г. В. Дугінець // Проблеми и перспективы развития. – 2012. – № 3. – С. 124–128. 3. *Леміш К. М.* Форми регіонального менеджменту в умовах регіоналізації та глобалізації / К. М. Леміш // Прометей. – 2011. – № 1. – С. 272. 4. *Пилипенко А. А.* Організація обліку і контролю : підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Х. : ІНЖЕК, 2005. – 424 с. 5. *Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI* (поточна редакція від 04.08.2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318* (поточна редакція від 10.01.2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 7. *Райзберг Б. А.* Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с. 8. *Токар О. В.* Роль аутсорсингу в управлінні підприємством / О. В. Токар // Управління розвитком. – 2010. – № 19. – С. 81. 9. *Шимко О. В.* Аутсорсинг як інструмент забезпечення ефективної діяльності підприємства [Електронний ресурс] / О. В. Шимко // Актуальні наукові досягнення – 2008 : матеріали IV-ї Міжнародної науково-практичної конференції (м. Прага, 27 червня–5 липня 2008 р.). – Прага : Publishing House «Education and Science», 2008. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/8_NIT_2008/Tethis/Economics/27840.doc.htm. 10. *Юрчук Д. Д.* Аутсорсинг як інструмент підвищення ефективності антикризового управління [Електронний ресурс] / Д. Д. Юрчук, Б. В. Федінчук, І. М. Літовська // Освіта і наука 21 століття – 2011 : матеріали VII-ї Міжнародної науково-практичної конференції (м. Софія, 17-25 жовтня 2011 р.). – Софія : «Бял ГРАД-БГ». – 2011. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/13_NMN_2011/Economics/3_83009.doc.htm.

УДК 657.224:006.033/.034

О.Ю. Піралова, Д.В. Буряк, студенти

Керівник: **В.П. Онищенко**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПОРІВНЯННЯ ОБЛІКУ ЛІКВІДАЦІЙНОЇ ВАРТОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Ключові слова: ліквідаційна вартість, основні засоби, амортизація.

На сьогодні постає необхідність адаптації національної системи обліку до вимог міжнародної практики. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для іноземних інвесторів. Саме тому для ефективного функціонування вітчизняних підприємств є необхідним врахування міжнародного досвіду. При цьому виникають численні питання, які вимагають узгодження. Одним з таких є обчислення ліквідаційної вартості, яка прямо впливає на розрахунок амортизації. Отже, актуальність обраної теми дослідження полягає у порівнянні порядку визначення та обчислення ліквідаційної вартості основних засобів згідно з національними та міжнародними

стандартами. Питання з цієї теми знайшли певне відображення у роботах Ю. Кловської, О. Василькова [1], Т. Загорської, Ю. Псюка і Н. Пиреця [2], інших вітчизняних учених та практиків у галузі бухгалтерського обліку. Для пошуку шляхів вирішення невирішених проблемних питань актуальним є порівняння національних стандартів та МСБО з питань визнання ліквідаційної вартості. Порівняльний аналіз зведемо в табл.

Таблиця

Порівняльний аналіз ПСБО 7 та МСБО 16 щодо порядку обліку врахування в обліку ліквідаційної вартості основних засобів

Критерій порівняння	ПСБО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
Визначення терміну	сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)	попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному після закінчення строку його корисної експлуатації
Критерій суттєвості	таке положення відсутнє	ліквідаційна вартість активу обчислюється в тому випадку, якщо вона є значною і внаслідок цього є суттєвою при обчисленні суми, що амортизується
Перегляд ліквідаційної вартості	така норма як чітка вказівка відсутня	ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року

Ліквідаційна вартість за обома стандартами відіграє безпосередню роль в обчисленні суми амортизаційних відрахувань за звітний період. Таким чином, керуючись як вітчизняними, так і міжнародними обліковими стандартами, підприємство, що придбало певний об'єкт основних засобів, перед початком його експлуатації, повинно вирішити, скільки років має намір використовувати такий об'єкт за призначенням, а також те, за яку суму сподівається продати після закінчення раніше визначеного строку корисного використання. Ця сума й називається ліквідаційною вартістю об'єкта основних засобів. Але, як бачимо з таблиці, між визначеннями ліквідаційної вартості є певна неузгодженість, “зсув у часі”, оскільки визначення П(С)БО 7 акцентує на “вартості після закінчення строку експлуатації”, а МСБО 16 – на “вартості на поточний час”. За МСБО 16 ліквідаційна вартість повинна визначатися тільки тоді, коли вона є суттєвою та становить значну частину вартості об'єкта. Таким чином, якщо вона не визначається, то є рівною нулю.

МСБО 16 передбачено, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, тобто ліквідаційна вартість може змінювати своє значення при зміні цін. Також МСБО передбачає, що зміни ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта основних засобів відображається як зміна облікових оцінок (а не облікової політики). Саме таке положення в ПСБО 7 відсутнє. Крім того, через можливість переоцінок за МСБО ліквідаційна вартість може збільшитися до суми, що дорівнює або перевищує балансову вартість активу. Якщо це так, то амортизаційні відрахування активу дорівнюють нулю, доки його ліквідаційна вартість не зменшиться в подальшому до суми, меншої від балансової вартості активу. Така ситуація в ПСБО також не визначається.

Відповідно до ПСБО підприємства змушені при зарахуванні на баланс об'єкта основних засобів, а також інших необоротних та нематеріальних активів визначити його ліквідаційну вартість. Жодний стандарт у національній та міжнародній практиці не оговорює методику обчислення ліквідаційної вартості. Внаслідок цього суб'єкти господарської діяльності вимушені її визначати, по суті, на власний розсуд («на око»). Визначити ступінь фактичного зносу об'єкта на момент закінчення строку експлуатації та об'єктивно визначити його продажну вартість на практиці складно, а отже, величина ліквідаційної вартості

залежить від суб'єктивного рішення керівництва окремого підприємства чи його облікових працівників.

На жаль, прямого дозволу не визначати ліквідаційну вартість ПСБО 7 не містить. Підприємства ж, які складають фінансову звітність за МСФЗ, цілком обґрунтовано за нормами цього стандарту вирішують це питання залежно від рівня суттєвості, а отже, у разі несуттєвості суми ліквідаційної вартості можуть її не визначати.

Отже, можна виділити такі дві основні проблеми щодо визначення ліквідаційної вартості основних засобів як у міжнародній, так і вітчизняній практиці: відсутність затвердженої методики обчислення та суб'єктивність розрахунку. На основі гармонізації МСФЗ та ПСБО покращити таку ситуацію можна було б через введення до порядку обчислення ліквідаційної вартості за ПСБО принципу суттєвості, який існує в МСФЗ, тобто навести прямий дозвіл не враховувати ліквідаційну вартість під час розрахунку амортизації, коли вона є несуттєвою. Такий підхід можна було б також деталізувати за допомогою конкретизації порядку визначення рівня суттєвості ліквідаційної вартості основних засобів, наприклад, залежно від типу (групи) об'єктів основних засобів, їх вартості тощо. Такі заходи сприяли б спрощенню обліку основних засобів, згладжуючи спірні питання в нарахуванні їх амортизації.

Список використаних джерел: 1. Васильков О. Я. Проблеми визначення ліквідаційної вартості основних засобів на підприємствах України / О. Я. Васильков // Тези міжвузівської науково-практичної конференції, присвяченої Дню науки ЖДТУ. – 2012. – Т. 2. – С. 9–10. 2. Пирець Н. М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н. М. Пирець, Ю. А. Псюк // Інноваційна економіка. – 2013. – № 6. – С. 325–330.

УДК 657.372.12:004

А.М. Позднякова, студентка

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІКУ ДОХОДІВ У КОМПАНІЙ ІТ-СФЕРИ

Ключові слова: облік, доходи, ІТ-сфера, визнання.

Останнім часом в Україні спостерігається великий сплеск активності, спрямованої на розвиток ІТ-галузі. З останніх ініціатив можна згадати дебати на тему «Україна як виробник у сфері високих технологій» у Київській школі економіки, ініціативи «Нова країна» і Brain Basket Foundation, у межах проекту «Реанімаційний пакет реформ» запущено вже другу робочу групу з розвитку інноваційного бізнесу [1]. ІТ-галузь формує 3 % ВВП і є однією з найбільш перспективних бюджетоутворюючих галузей [9]. Нині, при тому, що тільки в 5 % ІТ-сфери розробляються власні продукти, вони вже в загальному обсязі приблизно дорівнюють аутсорсингу в \$ 1,5-2 млрд. Якщо зростає число стартапів, підвищується і ймовірність їхнього успіху. А успішні проекти залучають інвесторів, виводячи галузь на новий рівень розвитку [2].

Виходячи на світовий ринок, українським комп'ютерним компаніям необхідна підтримка держави та, звичайно, фінансова звітність, якій будуть довіряти користувачі (інвестори, кредиторі, контрагенти). Та, на жаль, аудиторі та аналітики ставляться до фінансової звітності комп'ютерних компаній України з недовірою, особливо до оцінки показників доходів. Отже, питання визнання доходів ІТ-сфери є актуальними.

Проблеми обліку доходів вивчали такі вчені, як: І. Чалий, О. Обермейстер, В.С. Лень, Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська та інші. Утім, незважаючи на широкий спектр та значимість здобутих результатів, деякі теоретичні та практичні питання обліку доходів ІТ-сфери нині не мають достатнього вирішення.

Методичні засади обліку доходів, визначені П(С)БО (НП(С)БО) і МСФЗ, носять узагальнений характер для всіх суб'єктів господарювання, проте специфіка продуктів ІТ-сфери потребує більш деталізованої методики їх обліку.

Наведемо приклад. Компанія розробляє для клієнта індивідуальну програму. Право власності на програму переходить клієнтові на певну дату. Угодою передбачено гарантійний термін у три місяці (у програму можна буде внести зміни і провести її налагодження). При цьому надійно оцінити обсяг таких потенційних витрат неможливо. Європейські коментатори МСБО-МСФЗ щодо такого прикладу роблять такий висновок: «Юридичне право власності перейшло клієнту, проте ризики та вигоди зберігаються за розробником протягом трьох місяців. Виручка не буде визнана до закінчення тримісячного гарантійного терміну» [10]. Звернемо увагу також на те, що в п. 19 розділу «Надання послуг» додатка до МСБО 18 «Дохід» спеціально зазначено лише те, що доходи від операцій зі створення програмного забезпечення визнаються на підставі визначення ступеня завершеності розробки, «включаючи послуги, надані як сервісна підтримка після доставки продукту» [10].

Загальні вимоги до відображення доходу від послуг зафіксовано в § 20-28 МСБО 18. У національних стандартах у пунктах 10-14 ПСБО 15.

Оскільки послуги (роботи) можуть надаватися протягом як короткого, так і тривалого періоду, то для визнання доходу, крім оцінки виручки і витрат та ймовірності надходження економічних вигод, необхідно додатково визначити *ступінь завершеності робіт на звітну дату*. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться: 1) вивченням виконаної роботи; 2) визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; 3) визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній сумі таких витрат [6].

Для визначення ступеня завершеності робіт ІТ-компанії можуть застосовувати людино-години чи людино-долари, що є досить важливим для тих українських компаній, ціна робіт яких встановлюється залежно від відпрацьованого часу. Головним недоліком витратного методу є те, що може не існувати зв'язку витрат з ступенем завершеності, **в разі неефективності таких витрат**. Також для визначення ступеня завершеності робіт може бути досягнення тих чи інших параметрів, вказаних у контракті [10].

Якщо результат угоди з надання послуг не може бути достовірно оцінений, компанії слід визнавати виручку тільки в сумі понесених витрат, оскільки в основному передбачається, що понесені затрати будуть компенсовані. Якщо ж відсутня і ймовірність компенсації вже зроблених витрат, то виручки не визнається, а витрати враховуються як витрати [5; 6].

Критерії визнання доходів згідно з діючими стандартами обліку, які застосовуються у компаніях ІТ-сфери, наведені у табл. Це лише декілька проблем, з якими стикаються бухгалтери софт-компаній при визнанні доходу на практиці. Проте у цьому напрямку намітилися деякі зрушення, які втілилися у стандарті SOP 97-2 «Визнання доходу від реалізації програмного продукту» Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA). І хоча ІТ-сфера відрізняється від інших галузей економіки великою кількістю всіляких контрактних застережень, кожна з яких може докорінно змінити бухгалтерську методичку, цей документ, де проаналізовано більшість із застосовуваних у цій галузі договорів, безсумнівно, заслуговує пильної уваги.

Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) та Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB), незважаючи на складності у співпраці з питань конвергенції, 28 травня 2014 спільно випустили новий стандарт щодо визнання доходів за контрактами з замовниками – МСФЗ (IFRS) 15 «Revenue from contracts with customers».

Нова модель обліку виручки застосовується і до послуг, і до товарів, і до будівництва – загалом, вона більш універсальна, ніж підходи, що існували раніше. В її основі лежить ідея: виручка визнається таким чином, щоб відобразити передачу товарів і послуг замовнику на суму, яка, як очікується, буде належати компанії в обмін на ці товари та послуги.

Критерії визнання доходів згідно існуючих стандартів обліку, які застосовуються у компаніях ІТ-сфери

Показники	МСФО 18	SOP (США)	ПСБО	МСФО 15
1	2	3	4	5
Критерії визнання доходу	Є ймовірність надходження економічних вигод в організацію. Виручка може бути надійно оцінена. Покупцю передані суттєві ризики й винагорода, пов'язана з володінням товаром. Організація не залишає за собою ніякої участі в управлінні та контролі над товарами. Витрати, що вже понесені чи будуть понесені у зв'язку з операцією, можуть бути надійно оцінені. Ступінь завершеності операції може бути надійно оцінений	Ціна продавця для покупця є фіксованою чи може бути надійно визначена. Оплата гарантована достатньою мірою. Переконливі докази існування угоди, поставки здійснені, послуги надані	Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив). Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами). Сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена. Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені	Компанія визнає виручку в момент (або в міру) виконання обов'язку, що підлягає виконанню в межах договору, за допомогою передачі покупцеві контролю над товаром або послугою. Передаватися контроль може або в певний момент часу або протягом певного часу. Ознакою того, що контроль перейшов до покупця, може служити обставина, що покупець: 1) має обов'язок провести оплату; 2) фізично володіє активом; 3) володіє правом власності; 4) володіє ризиками і вигодами, пов'язаними з правом власності; 5) прийняв цей актив
Договори з розширеною гарантією	Дохід є відкладеним і визнається протягом дії гарантії	Окремо відображається надана розширена гарантія і супровід продукту як відстроченого доходу і визнається рівними частинами в звітності протягом дії договору (з використанням лінійного методу)	Немає встановлених правил	Гарантійне зобов'язання враховується як один, що підлягає виконанню обов'язок, якщо: <ul style="list-style-type: none"> •покупцеві надана можливість купити таку гарантію окремо; •у межах такої гарантії виявляються додаткові послуги. Якщо клієнт може вибрати чи купувати гарантію, або якщо гарантія надає клієнту додаткові послуги, вона повинна відображатися в обліку як відокремлене зобов'язання виконавця. Якщо ж гарантія просто підтверджує, що поставлений товар відповідає узгодженим технічним характеристикам, вона не вважається окремим зобов'язанням виконавця

1	2	3	4	5
Багато-елементні угоди	Порядок визнання виручки за такими угодами окремо не регулюється. Критерії визнання виручки застосовуються окремо до кожної угоди, але можуть бути застосовані до сукупності операцій, якщо вони пов'язані й утворюють єдине ціле з погляду оцінки комерційного ефекту	У багатоеlementних угодах виділяються облікові одиниці за умови дотримання критеріїв, встановлених в ЕІТФ 00-21 «Облік доходів за багатоеlementними угодами». Дохід за угодою має бути розподілений між окремими обліковими одиницями відповідно до їх справедливої вартості. Критерії визнання слід застосовувати до кожної облікової одиниці окремо	Порядок визнання виручки за такими угодами окремо не регулюється	Компанія повинна ідентифікувати кожну, що міститься в договорі з клієнтом «обіцянку» поставити якийсь товар (послугу). Обіцянка розглядається як обов'язок, що підлягає виконанню, якщо обіцяний товар або обіцяна послуга чітко виділяються (тобто відрізняються). Ціна угоди повинна бути розподілена між кожним зобов'язанням за контрактом та визнана в момент його виконання
Визнання доходу від продажу програмного забезпечення	Немає спеціальних правил визнання виручки від програмних продуктів. Винагорода за розроблення індивідуальних програмних продуктів визнається як виручка виходячи зі стадії завершення розробки, включаючи закінчення надання покупцю послуг з технічної підтримки в період після поставки	Передбачаються спеціальні правила стосовно визнання виручки від реалізації програмних продуктів для продавців і зокрема для комплексних продуктів. Вартість встановлюється для кожного елемента під час продажу комплексних продуктів виходячи зі спеціальних об'єктивних даних продавця (VSOE) або інших даних про справедливу вартість. VSOE, як правило, обмежуються ціною, запитуваної під час продажу елементів окремо. Розподіл винагороди на окремі одиниці виробляється на підставі їхньої відносної справедливої вартості, і виручка визнається після доставки кожної одиниці	Немає спеціальних правил визнання виручки від програмних продуктів	Дохід визнається за такими етапами: - визначити контракт з замовником; - визначити контрактні зобов'язання; - визначити ціну операції; - розподілити ціну на контрактні зобов'язання; - визнати дохід при виконанні контрактних зобов'язань

Список використаних джерел: 1. Краковецький О. 5 кроків для ефективного розвитку ІТ-галузі в Україні [Електронний ресурс] / О. Краковецький. – Режим доступу : <http://forbes.ua/ua/opinions/1374940-5-krokov-dlya-efektivnogo-rozvitku-it-galuzi-v-ukrayini>. 2. Мерило Я. Навіщо Україні 100 000 ІТ-фахівців [Електронний ресурс] / Я. Мерило // FORBES. – Режим доступу : <http://forbes.ua/opinions/1377961-zachem-ukraine-100-000-it-shnikov>. 3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025. 4. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: первый опыт применения // KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/ifrs-publications/Documents/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf. 5. Обермейстер О. Учёт выручки в МСФО и US GAAP / О. Обермейстер // МСФО: практика применения. – 2007. – № 3 (9). – С. 23–36. 6. П(С)БО № 15 «Дохід» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 87 (зі змінами і доповненнями). 7. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції : Наказ Міндоходів України від 07.10.13 № 536. 8. Руководство АІСРА по признанию выручки от программного

обеспечения [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://gaar.ru/news/53142/>. **9.** Тігіпко В. Уроки індійської [Електронний ресурс] / В.Тігіпко // FORBES. – 2014. – № 3. – Режим доступу : <http://forbes.ua/ua/magazine/forbes/1365881-uroki-indijskoyi>. **10.** Чалий І. БуХХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / І. Чалий. – Х. : Фактор, 2011. – 400 с. **11.** Statement of Position 97-2 Software Revenue Recognition [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176156442593&acceptedDisclaimer=true.

УДК 657.471:658.589

І.Л. Середенко, студент

Науковий керівник: **К.В. Гнедіна**, канд. екон. наук, асистент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБЛІК ВИТРАТ НА ІННОВАЦІЇ У СТАРТАП-КОМПАНІЯХ

Ключові слова: інновації, стартап-компанія, облік витрат.

На сучасному етапі соціально-економічного поступу все більшого значення для ефективного функціонування підприємства та утримання його конкурентних переваг набуває здатність запропонувати споживачу інноваційний продукт, що вирізняється з-поміж інших унікальними характеристиками. У зв'язку з цим в Україні за останні роки з'явилася значна кількість стартап-проектів, заснованих на інноваційній ідеї та спрямованих на подальший розвиток завдяки її комерціалізації та просування інноваційного продукту на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Метою цього дослідження є визначення сутності категорії «інновація», а також порядку відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних з інноваційним проектом у стартап-компаніях.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- дослідити трактування поняття «інновація» та визначити його зміст;
- розглянути особливості обліку витрат на інновації у стартап-компаніях.

Дослідженню сутності поняття «інновації» та особливостям впровадження інноваційних проектів присвячені праці таких зарубіжних та вітчизняних учених, як: Й. Шумпетер, Ф. Ніксон, М. Портер, Б. Санто, В.М. Геєць, С.Ф. Покропивний, П.С. Харів та багатьох інших. Обліково-аналітичний аспект проблеми розглядався у працях таких науковців, як: І.О. Бланк, С.Ф. Голов, Л.В. Нападовська, В.С. Лень, О.О. Ільченко та інших. При цьому питання обліку витрат на інновації залишається актуальним, бо разом зі стрімким розвитком у сфері інноваційних технологій необхідне встановлення єдиних норм обліку витрат на створення інновацій.

Огляд трактувань терміна «інновація» вітчизняними та зарубіжними науковцями свідчить про те, що існують різні підходи до визначення змісту зазначеної категорії (табл.).

Таблиця

Економічна сутність поняття «інновація»

Автор	Трактування поняття «інновація»
1	2
Й.А. Шумпетер [11]	нові продукти, нові технології, нова організація промислового виробництва, відкриття нових ринків
Ф. Ніксон [3]	сукупність технічних, виробничих і комерційних заходів, які зумовлюють появу на ринку нових і покращених промислових процесів та обладнання
М.Е. Портер [6]	можливість здобути конкурентні переваги; виявляється в новому дизайні продукту, у новому процесі виробництва, у новому підході до маркетингу чи в новій методиці підвищення кваліфікації працівників
Б. Санто [8]	процес, який через практичне використання ідей і винаходів приводить до створення кращих за своїми властивостями виробів, технологій, і у випадку, якщо інновація орієнтована на економічну вигоду, прибуток, своєю появою на ринку може принести додатковий дохід

Закінчення табл.

1	2
Ю.В. Яковець [12]	внесення у різноманітні види людської діяльності нових елементів (видів, способів), що підвищують результативність цієї діяльності
С.Ф. Покропивний [5]	упровадження в господарську практику результатів інноваційних процесів
П.С. Харів [10]	результат діяльності, відображений у вигляді наукових, технічних, організаційних чи соціально-економічних новинок, який може бути отриманий на будь-якому етапі інноваційного процесу
В.С. Новиков [4]	конкретний результат будь-якої творчої, пов'язаної з ризиком діяльності, яка забезпечує просування і впровадження на ринок нових, таких, що істотно відрізняються від колишніх, благ, що більш повно задовольняють потреби; відкриття і освоєння нових ринків або досягнення інших конкретних цілей
О.С. Феріна [9]	процес, який раніше не здійснювався, а тепер започаткований і створює певний економічний та/або соціальний ефект, тобто покращує роботу однієї або декількох складових державної політики розвитку (покращує демографічну, економічну, соціальну тощо ситуацію у країні)

Частина науковців трактує це поняття як процес, що призводить до створення нових, кращих виробів, технологій, частина наголошує на тому, що інновація є результатом творчої діяльності по їх створенню, деякі схиляються до думки, що інновація є сукупністю різноманітних заходів, які зумовлюють появу покращених промислових процесів, обладнання.

Незважаючи на різні підходи до трактування категорії, у розумінні науковцями сутності інновацій можна виділити загальне:

– інновація є результатом творчої діяльності по створенню нових та (або) покращенню вже наявних видів продукції, послуг, технологій;

– діяльність по створенню інновацій є багатоаспектним процесом, що передбачає реалізацію комплексу заходів, а отже, вимагає інвестування на всіх етапах.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про інноваційну діяльність» інновації – це новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоспроможні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери [7].

Стартап-компанія є суб'єктом господарювання, створеним нещодавно на основі інновацій та яка реалізує інноваційний проект з метою досягнення очікуваних соціально-економічних результатів. Стартап-компанії належать до інноваційних підприємств. Інноваційним визнається підприємство (об'єднання підприємств) будь-якої форми власності, якщо більше ніж 70 % обсягу його продукції (у грошовому вимірі) за звітний податковий період є інноваційні продукти і (або) інноваційна продукція [7]. Загалом здійснення інноваційних процесів на підприємстві є досить складною ділянкою діяльності, що проявляється в існуванні багатьох варіантів оцінки й обліку інноваційних програм і продуктів, кожний з яких має особливі правила, сферу використання, способи розкриття інформації [1].

Витрати на здійснення інноваційних проектів можуть списуватися на капітальні або поточні витрати підприємства залежно від їх характеру [2]. Витрати на створення інновацій у стартап-компаніях, пов'язані з поточною операційною діяльністю, слід відображати на рахунку 23 «Виробництво», який узагальнює інформацію про всі понесені інноваційні витрати. Облік витрат на рахунку доцільно, на наш погляд, вести в розрізі таких груп інноваційних витрат:

–231 «Інноваційне виробництво», до якого можна віднести вартість всіх спожитих ресурсів;

–232 «Інноваційне проектування», до якого належать витрати, що пов'язані з розробленням плану дій, розрахунком планових показників проекту тощо;

–233 «Інші витрати на створення інновацій».

Витрати акумулюються за дебетом відповідного субрахунку рахунка 23 «Виробництво» у кореспонденції з кредитом рахунків витрат.

Капітальні інновації слід обліковувати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», на якому можна відкрити спеціальний субрахунок «Створення інновацій капітального характеру».

Для аналітичного обліку інноваційних витрат у стартап-компаніях доцільним є складання внутрішньої форми звітності – «Витрати на інновації», де відобразатимуться всі види витрат на створення інноваційного продукту (продукції), що сприятиме посиленню контролю за інноваційними витратами та слугуватиме інформаційною базою для прийняття управлінських рішень стосовно реалізації інноваційних проектів.

Отже, інновація є результатом процесу формалізації ідеї у новий продукт та (або) продукцію, що мають унікальні характеристики, які вирізняють їх з-поміж вже наявних на ринку. Розвиток стартап-компаній, діяльність яких ґрунтується на інноваційній ідеї та полягає у створенні інноваційних продуктів, зумовлює необхідність подальшого дослідження особливостей відображення в бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних з реалізацією інноваційних проектів.

Список використаних джерел: 1. *Ляшенко Н. Є.* Інтелектуальний продукт як результат інноваційної діяльності підприємства / Н. Є. Ляшенко // Управління проектами та розвиток виробництва : зб. наук. пр. – Луганськ : Вид-во СЛУ ім. В. Даля. – 2008. – № 4 (28). – С. 106–111. 2. *Мельничук І. В.* Оцінка та облік інноваційних проектів та програм, які капіталізуються [Електронний ресурс] / І. В. Мельничук. – Режим доступу : <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/1094/35/>. 3. *Никсон Ф.* Роль керівництва підприємства в забезпеченні якості та надійності : пер. з англ. / Ф. Никсон. – М. : Изд-во стандартів, 1990. – 230 с. 4. *Новиков В. С.* Інновації в туризмі : учебное пособие [для студ. ВУЗ] / В. С. Новиков. – М. : Академія, 2007. – 208 с. 5. *Покропивний С. Ф.* Інноваційний менеджмент у ринковій системі господарювання / С. Ф. Покропивний // Економіка України. – 1995. – № 2. – С. 22–26. 6. *Портер М. Э.* Конкурентное преимущество: как достичь высокого результата и обеспечить его устойчивость : пер. с англ. / М. Э. Портер. – М. : Альпіна Бизнес Букс, 2005. – 715 с. 7. *Про інноваційну діяльність* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/40-15>. 8. *Санто Б.* Інновація як средство економічного розвитку : учебник / Б. Санто ; пер. з венгер. – М. : Прогресс, 2005. – 376 с. 9. *Феріна О. С.* Інновація як об'єкт економічних досліджень / О. С. Феріна // Історія нар. госп-ва та екон. думки України. – 2013. – Вип. 46. – С. 119–128. 10. *Харів П. С.* Інноваційна діяльність підприємства та економічна оцінка інноваційних процесів / П. С. Харів. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – 326 с. 11. *Шумпетер Й. А.* Теорія економічного розвитку. Дослідження прибутків, капіталу, кредиту, відсотка та економічного циклу / Йозеф А. Шумпетер ; пер. [з англ.] Василя Старка. – К. : Києво-Могилянська академія, 2011. – 242 с. 12. *Яковець Ю. В.* Эпохальные инновации XXI века / Ю. В. Яковець. – М. : Экономика, 2004. – 439 с.

УДК 331.2:336.146

Р.В. Тишківська, студентка

Науковий керівник: **Р.Е. Островерха**, канд. екон. наук, доцент

Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЛАТИ ПРАЦІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Ключові слова: заробітна плата, оплата праці, бюджетні установи, автоматизація обробки інформації.

На сьогодні характерними особливостями реформування заробітної плати в умовах ринкової економіки є суттєве змінення відносин між державою та працівником з цих питань. Проблема організації оплати праці в бюджетних установах є однією з найбільш гострих. Актуальність зростає на фоні соціально-економічної кризи в умовах спаду економічних показників, скорочення чисельності працівників, що призводить до змін в організації праці та її оплаті. Названі причини вимагають реформування бюджетної сфери та впливають на порядок ведення бухгалтерського обліку, форми й обсяги подачі звітної інформації, систему внутрішнього і зовнішнього контролю за використанням бюджетних коштів [1, с. 138].

Проблема оптимізації системи оплати праці у бюджетних установах розглядали такі провідні вчені і практики України, як: М.Р. Лучко, Н.М. Старченко, Ж.К. Нестеренко, О.С. Чадченко та ін. [1–4]. Але, незважаючи на їх вагомий внесок, більшість проблем, зокрема, пов'язаних з комп'ютеризацією оплати праці, на сьогодні є найактуальнішим питанням в удосконаленні облікової політики в бюджетних установах.

Метою цієї роботи є дослідження організації оплати праці в бюджетних установах, її комп'ютеризації та вивчення можливих шляхів їх удосконалення.

Об'єктом дослідження є законодавча і нормативна база з оплати праці у бюджетних установах. Предмет дослідження – особливості організації оплати праці в бюджетній сфері та її вдосконалення.

Виплати працівникам бюджетних установ є інструментом соціального захисту та компенсаціями, наданими державою через суб'єктів господарювання державного сектору в обмін на послуги, що надаються працівниками.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» [5], який набере чинності 01.01.2015 р., встановлено методичний фундамент для створення в бухгалтерському обліку інформації щодо виплат за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності [2, с. 179].

Найважливішими завданнями організації оплати праці є: у встановлені строки здійснювати нарахування заробітної плати; своєчасно та правильно відносити видатки з оплати праці на відповідні коди економічної класифікації сум нарахованої заробітної плати та видатки єдиного соціального внеску; збирати та групувати показники з праці та заробітної плати; складати звітність з праці, а також звчасно дійснювати розрахунки з працівниками з оплати праці у найбільш зручний для них спосіб.

У бюджетній сфері процес праці та її оплати має певні особливості: результатом виконуваної роботи є часто не річ (продукція), а послуги (діяльність); праця носить переважно розумовий характер; у складі сукупних витрат бюджетних установ на оплату праці припадає від 60 до 85 % усіх витрат; у бюджетній сфері досить високий рівень кваліфікації працюючих, а в деяких галузях (освіта, охорона здоров'я, мистецтво) частка спеціалістів вищої кваліфікації сягає близько 50 % загальної чисельності працівників [3].

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників бюджетних установ через: встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій; встановлення умов і розмірів оплати праці на підставі законодавства України; генеральної, галузевих, регіональних угод, колективних договорів у межах асигнувань за рахунок загального та спеціального фондів; оподаткування доходів працівників [3].

Заробітна плата в бюджетних установах може бути у вигляді премій, гонорарів, місячних окладів тощо і виконує такі функції: відтворювальна – забезпечує працівників та членів їх сімей необхідними життєвими благами для відновлення робочої сили та відновлення поколінь; стимулююча – встановлення залежності її розміру від кількості та якості конкретного працівника, його внеску в результати роботи. Високооплачувана праця створює матеріальну зацікавленість персоналу установи в трудовій активності й підвищенні своєї кваліфікації; регуляторна – встановлює залежність оплати праці від кваліфікації, рівня її складності, напруженості завдань; соціальна – реалізує принцип соціальної справедливості щодо одержуваних доходів, тобто за однакову роботу робітники одержують однакову заробітну плату, отримання вищої заробітної плати передбачає визначення більших заслуг робітника перед колективом [4].

На сьогодні заробітна плата виконує зазначені функції не повною мірою, внаслідок чого у бюджетній сфері виникає безліч проблем.

Одним із напрямів удосконалення процесу обліку оплати праці, що призведе до скорочення сукупних витрат бюджетних установ, є комп'ютеризація робіт з оплати праці. Але нині більшість бюджетних установ продовжують використовувати традиційну ручну або частково автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку, яка не дозволяє систематизувати дані обліку та відображати їх синхронно в одній базі даних.

Досить вагомими причинами, що гальмують розвиток комп'ютеризації бюджетних установ, є значна вартість вже наявних, хоч і не досконалих програм та недостатнє фінансування з боку держави.

Основними перевагами комп'ютерної форми бухгалтерського обліку є: одному журналу хронологічного запису відповідає багато регістрів систематичного запису; накопичення та багаторазове використання облікових даних; один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків (кількість рахунків аналітичного обліку залежить від цілей, поставлених керівництвом перед обліком, і нічим не обмежуються); автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань тощо; отримання звітних показників в інтерактивному режимі; автоматичне формування всіх облікових регістрів і форм звітності на основі даних, відображених в системі рахунків [3, с. 160].

Одна із найважливіших та глобальніших проблем у бюджетних установах пов'язана з відсутністю спільного програмного забезпечення та налагодженого електронного зв'язку між установою та Державною казначейською службою України.

Автоматизація обробки інформації в бюджетних установах дозволяє підняти рівень організації праці у сфері управління, дає можливість значно зменшити витрати часу на обчислення і розрахунки; сприяє впровадженню раціональних форм первинних документів та підвищенню оперативності та достовірності інформації.

Отже, для вдосконалення процесу обліку оплати праці необхідно здійснити автоматизацію обробки інформації в бюджетних установах. Найважливішим завданням у вирішенні питання автоматизації обробки інформації в бюджетних установах є створення єдиного програмного продукту, 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. *Лучко М. Р.* Організація інформаційних систем і технологій обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, М. Н. Хорунжак. – Тернопіль, 2002. – 178 с. 2. *Старченко Н. М.* Удосконалення методики обліку виплат працівникам в бюджетних установах / Н. М. Старченко // Економічні науки. – 2012. – № 9. – С. 178–184. 3. *Нестеренко Ж. К.* Особливості організації оплати праці в бюджетних установах та необхідність її комп'ютеризації / Ж. К. Нестеренко // Сталій розвиток економіки. – 2012. – № 2. – С. 158–162. 4. *Чадченко О. С.* Особливості організації обліку розрахунків з оплати праці в бюджетних установах / О. С. Чадченко // Управління розвитком. – 2012. – № 10. – С. 91–93. 5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 132 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0120-12>.

УДК 657.37.006.032

В.М. Труба, студент

Науковий керівник: **О.Ю. Акименко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АДАПТАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ДО НОРМ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (МСФЗ)

Ключові слова: фінансова звітність, бухгалтерська звітність, МСФЗ, гармонізація.

Глобалізація світових економічних ринків, залучення іноземних інвестицій в економіку України, вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу (який, сподіваємось, активізується після поліпшення ситуації у країні) вимагають подальшого реформування системи бухгалтерського обліку, впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставності показників фінансової звітності суб'єктів господарювання. Необхідність, мета, завдання та основні напрямки переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) визначені «Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [9]. Компанії держав-членів Європейського Союзу

з 1 січня 2005 р. почали застосовувати МСФЗ для складання консолідованої фінансової звітності. Тобто після вступу до СОТ Україна поступово здійснює гармонізацію обліку згідно з вимогами МСФЗ (16.05.2008).

Визначення обов'язковості застосування підприємствами України МСФЗ, що зазначені Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [6], надає українським підприємствам можливість складання більш прозорої та достовірної фінансової звітності, збільшення рівню довіри до неї з боку вітчизняних та зарубіжних інвесторів.

Дослідженням доцільності гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно з МСФЗ займаються провідні вчені-економісти, такі як: М.В Кужельний, Б.М. Литвин, О.С Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф Усач, В.В Сопко, С.І Шкарабан. В.С. Рудницький, С.Ф. Голов, Я. Д. Крупка, А.Г. Загородній та багато інших. Однак, незважаючи на високий рівень досліджень, багато питань у цій сфері ще є відкритими.

Метою роботи є дослідження основних шляхів гармонізації фінансової звітності підприємств України відповідно до вимог МСФЗ.

Інтегруючись до світової спільноти, держава винесла на перший план питання розроблення та застосування такої методології бухгалтерського обліку і звітності, яка відповідає б МСФЗ, які є найбільш уніфікованими вимогами до організації і ведення бухгалтерського обліку. Це, у свою чергу, дає можливість наблизити національну систему бухгалтерського обліку до європейської та створити більш сприятливі умови для іноземних інвесторів.

На сьогодні міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, а й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку та звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) стають обов'язковою умовою обігу цінних паперів на світових фондових ринках [4]. У зв'язку з цим зростає кількість транснаціональних компаній, які застосовують Міжнародні стандарти.

Процес інтеграції України у світовий економічний простір ставить нові вимоги щодо формування інформації, яка є вихідною для прийняття управлінських рішень. Одним із важливих кроків у цьому напрямі є затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», введення якого скасувало дію П(С)БО 1-5. Разом з тим варто зазначити, що новозатверджений Н(С)БО 1 багато в чому повторює норми відмінених стандартів (зокрема, визначення, якісні характеристики, принципи формування звітності) та містить нововведення щодо загального порядку складання фінансової звітності та нововведення щодо заповнення нових форм фінансової звітності [7].

Щодо першої групи нововведень, то згідно з новим стандартом нові форми звітності є єдиною формою і тому загальні відомості про підприємство у них заповнюються лише один раз у заголовній частині Ф.№1. У формах фінансової звітності суттєво скорочено перелік обов'язкових статей і одночасно сформовано доволі великий перелік додаткових статей до звітності, які підприємствами можуть наводитись у формах звітності за умови, якщо ця інформація є істотною для розкриття й оцінка статті може бути достовірно визначена.

Щодо другої групи нововведень, то тут варто зауважити, що разом із назвами звітів змінено структуру практично усіх форм фінансової звітності через введення нових розділів. Нові форми звітності багато в чому враховують положення Податкового кодексу України [7]. Аналіз особливостей національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та МСФЗ свідчить, що національні П(С)БО розроблені на основі МСФЗ: фінансова звітність, необоротні активи, оборотні активи, зобов'язання, фінансові результати та витрати, загальні (інформативні) стандарти. Проте існують міжнародні стандарти фінансової звітності, аналоги яких відсутні серед національних П(С)БО.

Підводячи підсумки, можна зробити висновки про те, що система МСФЗ сьогодні не є досконалою та надійною інформаційною базою для об'єктивного відображення економічного стану суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим виникає необхідність

вирішення багатьох проблемних питань у напрямку розвитку прозорості обліку, а також щодо формування показників фінансової звітності.

Список використаних джерел: 1. *Єгорова І.* Фінансова звітність / І. Єгорова // Баланс. – 2008. – № 3-4. – С. 6–27. 2. *Кучеренко Т.* Регламентування облікової політики фінансової звітності / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24–34. 3. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Представлення фінансової звітності» (International Accounting Standards 1 "Presentation of Financial Statements").* 4. *Міжнародні стандарти фінансової звітності.* 5. *Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс].* – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/nk>. 6. *Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс] : Закон України від 18.03.2004 р. № 1629 VI.* – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/nk>. 7. *Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73.* – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>. 8. *Сопко В.* Економіко-правові основи і напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю до потреб міжнародної стандартизації / В. Сопко // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 113–125. 9. *Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс] : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. № 911-р.* – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.

УДК 336

С.П. Хухаркін, студент

Науковий керівник: **В.В. Бєлікова**, викладач кафедри обліку і аудиту

Чорноморський державний університет імені Петра Могили, м. Миколаїв, Україна

РЕАЛІЗАЦІЯ ПОДАТКУ НА РОЗКІШ В УКРАЇНІ

Ключові слова: податкова система, податок, розкіш, багатство, нерухомість.

Українська податкова система нині лише підводиться на ноги та потребує реформ і переосмислень, так само як економіка потребує демократизації. Досить велика кількість вдалих прикладів країн з розвинутою економікою знайшли своє відображення в розвитку України Одним із найменше досліджуваних і відомих в Україні залишається податок на розкіш.

Деякі люди ототожнюють податок на розкіш з прийнятим раніше податком на нерухомість і податком на землю. Що являє собою податок на розкіш? Як в Україні офіційно визначені поняття «багатий» та «бідний»? Яка економічна сутність цього податку? Ці питання одні з найперших, що постають перед людиною, не обізнаною в тонкощах податкової політики України.

Проблематиці реформування податкової системи, у тому числі її особисто прибуткового аспекту, присвячено безліч наукових праць відомих вітчизняних учених, зокрема В. Андрущенко, В. Вишневського, В. Суторміна, Л. Тарангул, К. Швабій. Крім цього, досить ретельно досліджували питання диференціації оподаткування відповідно до отриманих доходів, такі науковці: Н. Бобох, О. Радишевська, І. Мазур, А. Кравчун, В. Блонська та інші.

Ідея введення "податку на розкіш" в Україні вже не нова, адже у Верховній Раді України було зареєстровано декілька законопроектів, які передбачають оподаткування так званих "товарів розкоші", або "товарів статусу" [1; 2]. Так, 5 червня 2012 року у Верховній Раді України було зареєстровано законопроект, яким передбачається запровадження нового обов'язкового місцевого платежу – податку на майно (далі – Законопроект № 10558) [1]. Зазначений податок має замінити податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Об'єктом оподаткування визначається: а) квартира, загальна площа якої перевищує 200 кв. метрів; б) дачний або садовий будинок, котедж або житловий будинок садибного типу, загальна площа якого перевищує 500 кв. метрів; в) об'єкти житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку, загальна площа яких перевищує 600 кв. метрів; г) легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна понад 3990 куб. сантиметрів (крім тих, що використовувалися); г) мотоцикли з об'ємом циліндрів двигуна понад 995 куб.

сантиметрів (крім тих, що використовувалися); д) судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту, зазначені у товарній позиції 8903 згідно з УКТ ЗЕД), зареєстровані у Державному судовому реєстрі України або у Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 75 кВт (крім тих, що використовувалися); е) літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України (крім тих, що використовувалися); є) вироби з дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення, напівдорогоцінного каміння, обробленого та необробленого дорогоцінного каміння, годинники, мобільні телефони вартістю понад 50 розмірів мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року (далі у цій статті – мінімальна заробітна плата); ж) зброя вартістю понад 20 розмірів мінімальної заробітної плати; з) вироби з хутра вартістю понад 40 розмірів мінімальної заробітної плати; и) предмети мистецтва, колекціонування та антикваріату вартістю понад 50 розмірів мінімальної заробітної плати [1].

Разом з податком на дорогі речі планується стягувати і податок на високі доходи. Якщо вони перевищують 16095 грн на місяць (понад 15 мінімальних зарплат на 1 січня), ставка податку для суми перевищення збільшується до 20 % (для всіх інших цей податок нині становить 15 %). Якщо ж сума доходів у місяць перевищує 10 730 грн (10 мінімальних зарплат), буде стягуватися 17 % з суми перевищення [2].

Україна у власній реалізації такого досить специфічного аспекту податкової політики потребує прикладу успішної інтеграції податку на розкіш країн з розвинутою економікою. Європа вже досить давно знайома з реалізацією відповідного податку, але і європейська система не є досконалою. Так, негативними прикладами реалізації вказаного податку є приклади Греції та Італії, податки в яких є астрономічно високими, що може бути визначено однією з першопричин економічної ситуації цих країн станом на сьогодні. Італія, що 10-15 років тому була синонімом відсутності праці робітників влітку, нині повинна долати скрутну економічну ситуацію. У свою чергу, одна з найпотужніших економік Європи – Німеччина – відрізняється відносно низьким податком на розкіш. Також наявні приклади продовження ефективного функціонування податку на розкіш. Так, у Франції громадяни, які мають власність або статки на суму понад 720 тисяч євро, щорічно сплачують 0,55–1,8 % від задекларованої суми майна. Що цікаво, якщо нерухомість купується у кредит, цей податок з неї не сплачується доти, доки позика не буде погашена або сума повернення в банк не досягне 720 тисяч євро [6].

У світовій практиці використовують два способи визначення бази податку на нерухомість:

1) розрахунок зобов'язань залежно від фактичної площі нерухомості, який застосовується у випадку відсутності розвиненого ринку та низького рівня доходів населення;

2) спосіб, побудований на основі вартісних підходів до податкової бази: ринкової, орендної або відносної вартості об'єкта [1, с. 15]. Податок на особисте майно за єдиною ставкою сплачують у Бельгії (1 %), Данії (2,2 %), Німеччині (0,5 % для приватних осіб, 0,6 % для корпорацій), Японії (1,4 %), а також в Ісландії та Люксембурзі. Прогресивне оподаткування застосовують у Франції, Фінляндії, Норвегії, Іспанії, Швеції та Швейцарії.

Досить цікавим є кореляційний зв'язок між потужністю економіки країни, її успішністю та складністю і розгалуженістю її податкової системи. Таким чином, чим простіша і прозоріша податкова система, тим більш потужною є економіка цієї країни. Якщо Україна прагне до ефективної реалізації всіх факторів податкової системи, то має спиратись саме на цей принцип, прагнучи до чітко окреслених та прозорих податків.

При впровадженні вказаного податку постає питання щодо його доцільності, переваг та недоліків. Очевидно, що головними перевагами податку постає: надходження до бюджету грошових коштів; перерозподіл грошових коштів; зниження розриву між середнім і високим класами; можливе подальше зменшення податкового тягаря з об'єктів малого підприємництва, за рахунок притоку грошових коштів від більш прибуткових суб'єктів. Але чи відсутні в цьому проекті недоліки? Як і будь яка інша економічна категорія, зазначений

податок не є винятком і має певні недоліки: можливість сприйняття соціумом дій держави як «ілюзії справедливості», а не переорієнтації соціальної політики; зменшення і так досить низької привабливості України як об'єкта інвестування; відтік капіталу з українських банків; можливість спекуляції чиновниками над зазначеною тематикою; переорієнтація грошових потоків з українських банків.

Отже, реалізація податку на розкіш є відповідальним кроком, що потягне за собою не лише переваги, а й недоліки для української економіки. На сучасному етапі відсутня конкретика щодо всіх аспектів цього проекту, що тягне за собою досить специфічні недоліки. Таким чином, відсутність специфікації у питанні платників вказаного податку може стати необґрунтованим стягненням додаткових платежів з представників середнього класу і малого бізнесу, до яких податкова політика Україна і так не є досить лояльною. Сьогодні в Україні не лише не розроблено ефективний механізм впровадження податку на розкіш, а й немає чіткої соціальної мети сам процес впровадження цього проекту.

З метою забезпечення принципу соціальної справедливості доречною є ідея доповнення переліку об'єктів оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об'єктами нежитлової нерухомості, а також специфікація кола платників вказаного податку. Якщо ж простежити основну мету реалізації податку на розкіш, то слід зауважити, що для досягнення мети наповнення бюджету, у першу чергу, слід підвищити прозорість всієї системи публічних фінансів України, чітко розуміння цільового використання коштів платників податків надало б додатковий стимул українцеві (з будь-якого класу) відноситись відповідально до власних податкових зобов'язань.

Список використаних джерел: 1. *Бобох Н. М.* База оподаткування як один з елементів системи оподаткування нерухомості / Н. М. Бобох // Наукові записки. ВНУ ім. Л. Українки. – 2010. – Вип. 15. – С. 13–20. 2. *Інформаційний портал «ТСН»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://tsn.ua/groshi/podatok-na-rozkish-hto-komu-skilki-i-za-scho-bude-platiti.html>. 3. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування багатства та предметів розкоші* [Електронний ресурс] : Проект Закону України № 10558 від 05.06.2012. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=43595. 4. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування предметів розкоші* [Електронний ресурс] : Проект Закону України № 10558-1 від 08.06.2012. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=43676. 5. *Скоробогатых И. И.* Концептуальные основы маркетинга товаров класса "люкс" / И. И. Скоробогатых // Вестник Российской экономической академии имени Г. В. Плеханова. – 2008. – № 2. – С. 12–14. 6. *Харламов П.* Податок на розкіш. Багаті теж заплатять? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/orgsrc/~2/10/4669/261495>. 7. *Химичева Н. И.* Налоговое право / Н. И. Химичева. – М. : БЕК, 1997. – 336 с. 8. *Экономическая энциклопедия* / авт.-сост. Н. В. Федоров, Е. Я. Бутко, В. Л. Кураков, А. Л. Кураков и др. – М. : Изд-во «Гелиос АРВ», 2010. – 1024 с.

УДК 657.422

В.М. Янченко, студентка

Науковий керівник: **В.В. Белікова**, старш. викладач кафедри фінансів обліку та аудиту
Чорноморський державний університет ім. Петра Могили, м. Миколаїв, Україна

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА НАЦІОНАЛЬНОГО ТА МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Ключові слова: облік, виробничі запаси, оборотні активи, оцінка, нормативне забезпечення.

Правильне функціонування підприємства неможливе без чіткої побудови системи бухгалтерського обліку, що вважається найбільш дієвим інструментом управління, завдяки чому приймають економічно обґрунтовані рішення і виявляють непередбачені ризики у виробничо-господарській фінансовій діяльності підприємства.

Найбільш важливою і значною частиною активів підприємства є виробничі запаси. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Від правильної організації обліку та аналізу виробничих запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан,

конкурентоспроможність на ринку та загалом ефективність роботи підприємства. Визначення запасів, порядок їх оцінювання, визнання та відображення в бухгалтерському обліку та звітності регламентуються П(С)БО 9 «Запаси», що побудовані на підставі міжнародних стандартів обліку.

Серед науковців, які достатню увагу приділяють дослідженню питання обліку виробничих запасів, можна назвати таких, як: М.Р. Лучко (у своїх працях приділяв увагу обліку матеріальних запасів в США [1]), О.М. Губачова (розглядала поняття, склад товарно-матеріальних запасів, завдання їх обліку в зарубіжних країнах [2]), В.В. Сопко (займається вивченням обліку запасів в Україні [3]). Але, незважаючи на значні напрацювання науковців, питання потребує подальших досліджень та напрацювань.

Метою статті є порівняння національного та міжнародного досвіду в обліку виробничих запасів для забезпечення гармонізації та стандартизації обліку.

Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Для забезпечення безперебійної роботи виробництва, на складах підприємства завжди повинні бути виробничі запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства. У складських приміщеннях підприємств здійснюються господарські операції зі збереження виробничих запасів, що надходять, а також відпуску їх у виробництво. Бухгалтерський облік має забезпечити контроль за залишками, надходженням і витрачанням виробничих запасів на складі, що є важливою умовою для забезпечення збереження власності підприємства [4].

Облік наявності і руху запасів в Україні здійснюється лише на рахунках у системі постійного обліку запасів. Виробничі запаси складаються із сировини, основних і допоміжних матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, будівельних матеріалів, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб (табл.).

Таблиця

Порівняльна характеристика обліку виробничих запасів

Особливості	В Україні	У зарубіжних країнах
1	2	3
Рахунок	Рахунок 20 “Виробничі запаси”	Рахунок “Складські запаси”
Нормативне забезпечення	П(С)БО 9 “Запаси” встановлено принципи формування та розкриття інформації щодо запасів.	У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 “Оцінка та відображення матеріально-виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості” встановлено основні методологічні принципи обліку запасів
Визначення	Запаси – активи, які: - утримують для наступного продажу за умови ведення звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва	Запаси – це активи, які: а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу; в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
Оцінка	1. Ідентифікованій собівартості одиниці запасів. 2. Середньозваженої собівартості. 3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). 4. Нормативних затрат. 5. Ціни продажу	1. Метод специфічної ідентифікації. 2. Метод середньої вартості. 3. Метод ФІФО. 4. Метод ЛІФО

1	2	3
Документообіг при надходженні	Товарно-транспортна накладна, далі складається прибутковий ордер у двох примірниках: підстава для оприбуткування цінностей на склад; звіт про використання доручення	Рапорт у трьох примірниках: для відправки у відділ постачання для звірення з умовами розміщення замовлення; для передачі на склад із матеріалами; для зберігання у групі приймання
Документообіг при вибутті	Лімітно-забірна карта на місяць в двох примірниках: на склад і в цех	Вимоги у трьох примірниках: для зберігання на складі; для зберігання у групі матеріального обліку; для зберігання в особи, яка одержує матеріал

Національні стандарти обліку загалом відповідають основним засадам міжнародних стандартів, але відповідно до специфіки національної системи вони характеризуються певними особливостями і недоліками. Отже, методика бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікована. Для повної гармонізації нормативного забезпечення потрібно уточнити питання деталізації інформації, що розкривається у фінансових звітах про запаси.

Список використаних джерел: 1. *Лучко М. Р.* Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Т., 2010. – 311 с. 2. *Губачова О. М.* Облік у зарубіжних країнах : підручник / О. М. Губачова, С. М. Мельник. – К., 2008. – 432 с. 3. *Сопко В. В.* Економіко-правові основи й напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю до потреб міжнародної стандартизації / В. В. Сопко // *Фінанси України.* – 2008. – № 8. – С. 113–124. 4. *Приймачок О. М.* Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання [Електронний ресурс] / О. М. Приймачок // *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит.* – 2010. – 24 с. – Режим доступу : referats/7569/161447.

СЕКЦІЯ 2

Обліково-аналітичне забезпечення звітності підприємств як основи для прийняття управлінських рішень на мікро- та макрорівнях

УДК 657

І.А. Панченко, канд. екон. наук, доцент, докторант кафедри обліку і аудиту
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

ОЦІНЮВАННЯ РИЗИКІВ ЯК БАЗОВА ЗАСАДА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ ПРИБУТКОМ

Ключові слова: оцінювання, прибуток, ризик, зона ризику.

Формування методологічних засад оцінювання ризиків та їх впливу на результативні показники господарської діяльності є новим напрямом наукових досліджень, що ґрунтується на застосуванні міждисциплінарного підходу з використанням методичного інструментарію математики та теорії ймовірності – для кількісного оцінювання ризиків, психології та теорії управління – для здійснення їх якісного оцінювання.

З метою реалізації тактичного та стратегічного управління прибутком, одним із вагомих джерел формування якого в сучасних умовах господарювання є ризики, вважаємо за доцільне розглядати ризик з погляду їх синергетичного впливу на прибуток (збиток) підприємства для цілей їх врахування під час формування інформаційного забезпечення системи управління. Це, в свою чергу, і зумовлює необхідність розроблення підходів щодо оцінювання ризиків.

Для цілей управління оцінювання ризиків у кожній конкретній ситуації, що передбачає ідентифікацію їх видів, факторів виникнення, зон ризику є невід'ємним елементом управління ними, як реакція останнього на ідентифіковані ризики. Відповідно, розроблення та прийняття управлінських рішень щодо управління прибутком та управління ризиками із врахуванням їх впливу на результативні показники здійснюється за результатами кількісного та/або якісного оцінювання ризиків.

Метою кількісного оцінювання ризиків є їх вимір та формалізація невизначеності їх виникнення та впливу, що знаходиться в діапазоні від результату, який виражає впевненість у відсутності впливу ризиків на результативні показники щодо існування впевненості впливу ризиків на результативні показники. Такий підхід є спрощеною моделлю оцінювання ризиків, що є базовим у теорії ймовірності, а сама ймовірність як міра, що визначає можливість виникнення певної події, ситуації, є основою для кількісного вираження ризику. Математичне вираження ймовірності виникнення ризику за такою моделлю має такий вигляд:

$$0 \leq P(\Pi) \leq 1,$$

де $P(\Pi)$ – ризик виникнення певної події, що впливає на розмір прибутку (збитку) підприємства у звітному періоді або майбутніх звітних періодах.

Однак вищенаведена однофакторна модель оцінювання ризиків не враховує вплив його наслідків на результативні показники і тому обмежує рівень корисності інформації для потреб управління. Відповідно, під час оцінювання ризиків пропонуємо враховувати як ймовірність його настання, так і вплив його наслідків на результативні показники. Оцінювання ризиків за запропонованим підходом наведене в табл.

Якісне оцінювання ризиків та їх впливу на результативні показники, метою якої є ідентифікація ризиків, передбачає здійснення таких процедур:

- визначення джерел ризику (фактів господарського життя, господарських операцій, видів господарської діяльності, бізнес-процесів, проектів, які містять ознаки ризикових);
- аналіз потенційної (очікуваної) величини результативного впливу ризику на розмір прибутку (збитку);
- аналіз залежності “вплив-наслідок”, що передбачає дослідження закономірностей між результативним показником – прибутком (збитком) і ризик-фактором;
- оцінювання ризику завдяки визначенню його характеристик, зокрема його видів, зовнішніх і внутрішніх факторів виникнення, зон ризику тощо.

Модель оцінювання ризиків залежно від ймовірності їх виникнення та впливу наслідків на результативні показники

Інтервал невизначеності*	Середнє значення*	Ймовірність виникнення ризику або ризик-фактора	Наслідки впливу ризиків на результативні показники	Зона ризику	Область допустимості ризику
від 0 до 1	0,5	від відсутності ризику до високої ймовірності його виникнення	межі наслідків позитивного впливу – від їх відсутності до прийнятного рівня	прийнятного ризику (підприємство отримує прибуток у розмірі, що перевищує планове значення)	область допустимого ризику
0	0	відсутня	наслідки негативного впливу відсутні	безризикова (підприємство отримує прибуток у розмірі, що дорівнює плановому)	
від 0 до 0,5	0,25	незначна	наслідки негативного впливу середні	підвищеного ризику (підприємство отримує прибуток у розмірі меншому ніж плановий)	
від 0,5 до 1	0,75	значна	наслідки негативного впливу тяжкі	критичного ризику (підприємство не отримує прибутку або отримує збиток, виникнення втрат прибутку)	область недопустимого ризику
1	1	висока	наслідки негативного впливу критичні	катастрофічного ризику (збитки підприємства є значними, що приводить до критичного значення показника вартості чистих активів або його від'ємного значення)	

* **Примітка:** інтервал невизначеності та його середнє значення є предметом професійного судження бухгалтера.

Найпоширенішими методичними інструментами якісного оцінювання ризиків є метод експертних оцінок та метод аналогій, які ґрунтуються на рівні знань та навиків суб'єкта, що здійснює таке оцінювання, рівні його професійного судження.

Оцінювання ризиків є необхідною, але недостатньою умовою для управління прибутком. Прийняття управлінських рішень не може бути здійснене без аналізу варіантів розвитку ситуації та можливих варіантів диверсифікації ризиків із врахуванням взаємозв'язку «ризик-прибутковість». Під час розроблення цих варіантів бухгалтеру належить одна із ключових ролей як суб'єкту професійного судження в частині оцінювання ризиків альтернативних варіантів рішень (особливо з погляду податкових наслідків варіантів альтернативних управлінських рішень) та суб'єкту функціонального контролю за їх впровадженням та результатами впровадження.

НЕОБХІДНІСТЬ УДОСКОНАЛЕННЯ ДІЮЧОЇ МЕТОДИКИ І ПРАКТИКИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Ключові слова: система управління, затрати, скорочена собівартість, багатоступінчатий облік, маржинальний аналіз, прийняття рішень.

В умовах формування ринкових відносин об'єктивно підвищується роль обліку та аналізу затрат в управлінні підприємством. Тенденція росту виробництва та визначеність з ринком збуту, що виникли останніми роками у вітчизняній економіці, сприяють проявленню інтересу до вдосконалення обліку та аналізу затрат у системі управління з метою поліпшення виробничих показників та підвищення конкурентоспроможності продукції.

Недостатнє теоретичне та практичне розроблення питань удосконалення обліку та аналізу затрат на виробництво в системі управління в умовах формування ринку та їх вагомість для розвитку конкретних підприємств зумовили необхідність у поглибленні дослідження поставленої проблеми.

Так, проведений аналіз формування облікової інформації по затратах та оцінювання існуючої інформаційної бази складу затрат на досліджених промислових підприємствах різних галузей економіки свідчить про недосконалість існуючої системи управління затратами, оскільки діюча методика облікового формування затрат та їх аналізу не дозволяють забезпечити процес прийняття управлінських рішень повною мірою достовірною, а отже, і якісною інформацією.

Світова практика свідчить, що найкраще контролювати формування затрат за системою «директ-костинг», тобто розраховувати скорочену собівартість, враховуючи її можливості коригувати вплив змін ринкової кон'юнктури та інших зовнішніх та внутрішніх факторів.

Крім того, управління затратами можна здійснювати на підставі використання багатоступінчастого методу обліку відшкодування постійних затрат на виробництво, що являє собою розвиток концепції неповної собівартості. Багатоступінчастий облік затрат включає процедуру багатоступінчастого накопичення націнки прибутку-брутто. Встановлення відсоткової націнки (маржі) на покриття затрат кожної сходинки (сегмента) рекомендується застосовувати для оцінювання окупності як виготовлених видів продукції, так і визначення рентабельності окремих підрозділів підприємства та знаходження нижнього кордону для відпускних цін. Використання цього методу обліку для відшкодування постійних затрат на виробництво дозволяє підприємствам розрахувати нижню межу ціни реалізації продукції [1].

Основна складність застосування розрахунку обмеженої собівартості в практиці вітчизняних промислових підприємств пов'язана зі складністю поділу змішаних затрат на постійну і змінну частини, тобто визначення залежності затрат від зміни обсягу виробництва, оскільки частина затрат відноситься до постійних.

Дослідження діючої практики економічного аналізу затрат на виробництво промислових підприємств дозволило виявити її недоліки та визначити напрямки вдосконалення інформаційно-аналітичних аспектів процесу прийняття управлінських рішень. Ретроспективний аналіз затрат, який широко застосовується на промислових підприємствах, виключає можливість контролювати та регулювати процес формування затрат на виробництво в оперативному порядку.

Оперативний економічний аналіз є одним із найважливіших інструментів забезпечення гнучкості оперативного регулювання та прогнозування господарських процесів. Проте висока динамічність господарських ситуацій, притаманна ринковій економіці, викликає необхідність пошуку та застосування нових напрямків оперативного аналізу. Як найбільш актуальні напрямки виділяють аналіз та оцінювання перспективних затрат і аналіз відхилень з урахуванням змін умов функціонування підприємства. Прогнозування величини перспективних затрат засноване на розрахунку постійних та змінних затрат на одиницю

кількісного показника оцінювання діяльності підприємства. Як найбільш досконалий спосіб розрахунку постійної та змінної складових виробничих затрат, з метою прогнозування їх рівня, науковцями рекомендується лінійний регресійний аналіз. Проте на підставі проведеного дослідження встановлено, що з метою отримання найбільш точних результатів як незалежної змінної, необхідно застосовувати маржинальний аналіз, що базується на точці беззбитковості [2].

Цей аналіз дозволяє, на основі скороченої собівартості «директ-костинг», прогнозувати прибуток, виходячи з передбаченого стану затрат, а також визначати для кожної конкретної ситуації обсяг реалізації, що забезпечує беззбиткову діяльність. За його допомогою підприємство може визначити ступінь впливу на фінансові результати зміни цін на продукцію, суми змінних витрат, встановити кількість виробів, яку необхідно виробити з метою отримання бажаної суми прибутку, визначити найбільш рентабельні види продукції, а також критичний обсяг виробництва [3].

Маржинальний аналіз як важливий інструмент прийняття управлінських рішень дає можливість керівникам підприємств у процесі здійснення виробничих функцій вирішити проблему вибору оптимального варіанта дій та приймати безліч нестандартних разових рішень.

Отже, вдосконалення обліково-аналітичного формування затрат забезпечує систему управління підприємством більш достовірним і прогнозним інструментом.

Список використаних джерел: 1. *Управление затратами на предприятии: учебник* / под. ред. Г. А. Краюхина. – СПб. : Бизнес-пресс, 2000. – 277 с. 2. *Галушко В. П. Точка беззбитковості: теоретичні погляди на методологію розрахунків* / В. П. Галушко // Економіка АПК. – 2006. – № 10. – С. 3–5. 3. *Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «Директ-костинг»* / С. А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 128 с.

УДК 657

О.М. Клименко, канд. екон. наук, доцент кафедри економічного аналізу і аудиту

Т.В. Пономаренко, студент

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ПОСТАЧАЛЬНИКАМИ ТА ПІДРЯДНИКАМИ: ПРОПОЗИЦІЇ СТОСОВНО ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

Ключові слова: облік, розрахунки, постачальники, підрядники, заборгованість.

У зв'язку з нестабільними умовами в Україні збільшується ризик несвоечасної оплати рахунків постачальникам та підрядникам за товарно-матеріальні цінності та виконані роботи, або навіть їх несплати. Таким чином, на підприємствах може виникати заборгованість та перебої у постачанні основних матеріальних ресурсів, необхідних для виробництва.

Актуальність цієї теми полягає у тому, що облік розрахунків з постачальниками є важливою складовою облікової роботи на підприємстві, оскільки правильна його організація позитивно впливає на матеріальне забезпечення виробництва.

Питання обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками розглядали такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, М.Ф. Огійчук, О.М. Петрик, В.В. Зотов, С.Ф. Голов, О.М. Шапошнікова, В.Ф. Палій, В.О. Шевчук та інші.

Постачальники – це юридичні та фізичні особи, які здійснили для підприємства поставку виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, необоротних активів чи інших цінностей. За поставку виникли зобов'язання, які підлягають оплаті [3].

Підрядники — це юридичні та фізичні особи, які виконали для підприємства будівельні, ремонтні чи інші роботи [3].

Внаслідок відносин із постачальниками та підрядниками може виникати як кредиторська, так і дебіторська заборгованість, які регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» та П(С)БО 11 «Зобов'язання».

У процесі господарювання необхідно стежити за співвідношеннями дебіторської і кредиторської заборгованості, оскільки при значному переважанні дебіторської

заборгованості виникає загроза фінансової стійкості підприємства, у зв'язку з чим необхідно буде здійснити додаткові витрати; перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською може спричинити неплатоспроможність підприємства.

Для своєчасного виявлення та попередження прострочення заборгованості потрібно періодично проводити аналіз складу і структури дебіторської і кредиторської заборгованості за кожним постачальником і покупцем. Контролювати строки виникнення та терміни погашення заборгованості, що дасть змогу своєчасно виявляти прострочену заборгованість і вживати заходів щодо її стягнення.

Підприємство має контролювати також оборотність дебіторської та кредиторської заборгованості, оскільки в умовах інфляції будь-яка відстрочка платежу приводить до того, що підприємство реально отримує лише частину вартості поставленої продукції.

За необхідності можна організувати аналітичний облік дебіторської заборгованості не тільки по термінах, але і за розмірами, місцезнаходженням юридичних осіб та іншими критеріями.

Отже, для вдосконалення організації розрахунків з постачальниками та підрядниками можна запропонувати таке:

- ознайомитися з умовами договору з постачальником або підрядником, зокрема стосовно строків оплати, та забезпечити його вчасне виконання;

- періодично аналізувати склад та структуру заборгованості, постійно контролювати її розмір та строки погашення задля своєчасного виявлення прострочення;

- відслідковувати співвідношеннями дебіторської та кредиторської заборгованості для запобігання виникнення загрози стосовно фінансової стійкості підприємства, оскільки перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською може привести до неплатоспроможності підприємства;

- провести вдосконалення класифікації стосовно наявної заборгованості на підприємстві. Наприклад, завдяки групування заборгованості за терміном погашення на окремі підгрупи;

- можна впровадити на підприємстві ведення документа «Реєстр кредиторів», в якому буде детально розписана інформація стосовно кожного кредитора, наприклад, строки оплати відповідно чинного договору, кінцеве сальдо по кожному рахунку розрахунків з постачальниками та підрядниками.

Такі пропозиції дозволять підприємству ефективніше контролювати свої розрахунки та своєчасно запобігати простроченню заборгованостей.

Список використаних джерел: 1. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.10.1999 р. № 725/4018, зі змінами та доповненнями від 27.06.2013. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>. 2. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 11.02.2000р. № 85/4306, зі змінами та доповненнями від 08.02.2014. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>. 3. *Присяжнюк С. В.* Особливості регулювання обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками у відповідності до міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / С. В. Присяжнюк, О. Г. Кривонос. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98468.doc.html.

УДК 657.24

Ю.М. Перетяцько, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ФІНАНСОВОГО ЛІЗИНГУ

Ключові слова: фінансовий лізинг, документування, первинні документи.

Будь-яка господарська операція відображається у бухгалтерському обліку на основі первинних документів. За визначенням В.С. Лєня, «документування є способом первинного спостереження за діяльністю підприємства і є важливою ланкою технології обліку. Без

належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, а також від цього залежить повнота і достовірність облікової інформації» [1, с. 146].

Питанням бухгалтерського обліку операцій фінансового лізингу приділяється значна увага з боку науковців: Л. Братчук [2, с. 12–18], А.М. Герасимовича, І.А. Герасимович, Н.А. Морозова-Герасимович [3, с. 184–197], І.І. Сахарцевої [4, с. 69–76]. У своїх працях автори досліджують питання обліку лізингових операцій з боку лізингодавця та лізингоодержувача, оминаючи при цьому питання документування таких операцій. Процес документування лізингових операцій у своїй праці розглядав В.С. Лень [1, с. 270–272]. Проте автор зосереджує свою увагу тільки на основні документи, якими оформлюється передача лізингового майна. Не применшуючи значення отриманих наукових результатів, слід зазначити, що питання документального забезпечення операцій фінансового лізингу досліджено недостатньо та потребує подальшого дослідження.

Документальне оформлення операцій фінансового лізингу для лізингоодержувача можна поділити на п'ять стадій:

- 1) підготовчий;
- 2) укладання договору фінансового лізингу;
- 3) надходження об'єкта фінансового лізингу;
- 4) поліпшення об'єкта фінансового лізингу;
- 5) відображення у реєстрах та фінансовій звітності.

На підготовчому етапі підприємство здійснює пошук виробника основних засобів та домовляється з ним про ціну та кількість, а також встановлює специфікації на таке майно.

Щоб отримати обране майно, підприємство звертається до лізингодавця із пакетом документів, який складається із заявки, анкети, установчих та реєстраційних документів, фінансової звітності.

У *заявці* потенційний лізингоодержувач вказує основні відомості про підприємство та предмет лізингу, а в *анкеті* – наводить дані про підприємство (адреса, вид діяльності, склад керівництва, форма власності, загальна кількість працівників), відомості про наявність отриманих кредитів, покупці та конкуренти підприємства, економічна характеристика діяльності та цілі компанії на майбутнє. У сучасних умовах господарювання існує можливість сформулювати *електронну заявку-анкету* в мережі Інтернет. У цьому електронному виді документів вказується інформація щодо предмета лізингу, бажані умови лізингового договору, відомості про позичальника, активи та зобов'язання позичальника тощо. На основі *електронної заявки-анкети* лізингодавець може прийняти попереднє рішення про співпрацю, а під час підписання договору фінансового лізингу лізингоотримувач надає вже паперові документи.

Після перевірки документів та фінансового стану лізингоодержувача укладається *договір фінансового лізингу* між лізингодавцем та лізингоодержувачем. Крім договору фінансового лізингу, оформлюються додатки до нього: «Графік сплати лізингових платежів» та «Специфікація». Після цього лізингодавець із виробником майна підписує *договір купівлі-продажу майна*. Згідно з чинним законодавством предмет фінансового лізингу має бути застрахований за рахунок лізингоодержувача. Тому лізингоодержувач укладає *договір страхування* із страховою компанією та сплачує страхові внески на підставі *рахунків на сплату страхових платежів*.

Факт надходження лізингового майна до лізингоодержувача засвідчується *актом приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1)*.

Лізингодавець передає лізингоодержувачу *податкову накладну* для відшкодування суми податку на додану вартість із бюджету. Для перерахування авансової суми за лізингове майно виписується *платіжне доручення*. Факт сплати лізингоодержувачем авансової суми за лізингове майно лізингодавець підтверджує *банківською випискою*.

Кожен період для сплати чергових лізингових платежів лізингодавець буде отримувати *рахунки на сплату лізингових платежів*.

На отриманий у фінансовий лізинг майно лізингоодержувач відкриває *інвентарну картку обліку основних засобів (ОЗ-6)*. На підставі даних цієї картки робиться запис в *описі інвентарних карток (ОЗ-7)*. У кінці місяця заповнюється *картка обліку руху основних засобів (ОЗ-8)*.

Якщо в період експлуатації лізингове майно потребує ремонту, то *актом приймання-здачі відремонтованих і модернізованих об'єктів (ОЗ-2)* засвідчується факт здійснення ремонту. Слід зазначити, що можливість здійснення ремонту або модернізації має передбачатися в договорі фінансового лізингу. Дані проведеного ремонту або модернізації переносяться до картки *ОЗ-6*.

Дані первинних документів переносяться у реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність, а саме, до журналу № 4, Балансу та Приміток до річної фінансової звітності.

Оскільки первинні документи *ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8* використовуються не тільки для лізингового майна, а й для основних засобів, які надійшли на підприємство за рахунок інших коштів (власні кошти, кредитні тощо), тому з метою отримання інформації для цілей управління доцільно розмежовувати власне майно та майно, що отримане на умовах фінансового лізингу. Для цього пропонується на первинному документі робити відмітку «Придбано на умовах фінансового лізингу».

Список використаних джерел: 1. *Організація бухгалтерського обліку* : навч. посіб. / О. Ю. Акименко, О. І. Волот, В. В. Гливенко та ін. ; за ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. 2. *Братчук Л. Методичні спекти обліку орендних операцій* / Л. Братчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 12–18. 3. *Герасимович А.М. Лізингові операції: сутність, механізм проведення, оподаткування, облік, аналіз* [Електроний ресурс] / А. М. Герасимович, І. А. Герасимович, Н. А. Морозова-Герасимович. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/13_24.pdf. 4. *Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами Національних стандартів України* : навч. посіб. / І. І. Сахарцева. – К. : Кондор, 2003. – 614 с.

УДК 336.747.5:004.738.5:657.422.1(477)

І.М. Пліско, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМИ ЗАСТОСУВАННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ В УКРАЇНІ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ

Ключові слова: облік, електронні гроші, особливості застосування.

Електронні гроші є відносно новим поняттям для української економічної літератури. Водночас в Україні набирають оберти системи, які забезпечують розрахунки за допомогою електронних грошей. До появи такого платіжного засобу спонукали: розвиток інформатизації суспільства, стрімке збільшення електронної комерції в загальному торговельному обороті, а також скорочення затрат часу на проведення розрахунків за допомогою такого платіжного засобу, як електронні гроші.

Електронні гроші на карткових носіях, на відміну від подібних платіжних продуктів, запроваджених у країнах Європейського Союзу, в Україні потерпають від нерозвинутості інфраструктури. Торговці не впроваджують технічних засобів для приймання карток з електронними грошима, тому що покупці їх не використовують, а покупці не використовують електронні гроші на картках, тому що не мають, де їх застосувати. Незважаючи на це, динаміка показників роботи систем електронних грошей як у Європі, так і в Україні є позитивною.

З огляду на це актуальними є дослідження, спрямовані на встановлення методики відображення електронних грошей у бухгалтерському обліку через розкриття їх економічної сутності.

Науковий інтерес до цього питання проявляли зарубіжні та вітчизняні науковці-економісти, такі як: М. Вудфорд, А. Вольська, В.С. Геращенко, Ч. Гудхарт, Н.В. Дубенко, Ю.М. Іванченко, М. Кінг, О.О. Махаєва, В.Ф. Попов, С.П. Поліщук, Ч. Фрідмен, Г. А. Шварц, А. Шпак, О.А. Шевчук та інші. Однак існують проблемні питання обліку

розрахунків електронними грошима, що приводить до виникнення реальних практичних проблем у системі управління суб'єктом господарювання.

Електронними грошима в Україні визнаються одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, є грошовими зобов'язаннями емітента і приймаються як одиниці платежу іншими, відмінними від емітента особами [1]. Іншими словами можна сказати, що електронні гроші, або як їх ще називають цифрові гроші – це платіжний засіб, що існує тільки в електронному вигляді, тобто фактично у вигляді інформації, що міститься у спеціальних базах даних. Електронні гроші зберігаються в електронних гаманцях користувачів відповідної платіжної системи. Управляти грошима у своєму гаманці користувач може за допомогою Інтернету або мобільного телефону.

Питання, пов'язані з випуском, обігом та погашенням електронних грошей в Україні, регулюються Положенням про електронні гроші в Україні, затвердженим Постановою Національного банку України від 04.11.2010 № 481. Верховна Рада України 18 вересня 2012 року прийняла Закон «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо функціонування платіжних систем і розвитку безготівкових розрахунків)».

Наказом від 27.06.2013 р. № 627 Міністерство фінансів України доповнив Інструкцію про застосування Плану рахунків [2] нормами, які визначають порядок бухгалтерського обліку електронних грошей. Згідно з цим наказом під електронними грошима з метою бухгалтерського обліку слід розуміти одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як *засіб платежу* іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є *грошовим зобов'язанням* цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі.

Як видно із наведеного визначення, електронним грошам властива внутрішня суперечливість – з одного боку, вони є засобом платежу, з іншого – зобов'язанням, яке підлягає виконанню у звичайних не електронних грошах.

Для обліку електронних грошей нині Планом рахунків [2] передбачено окремий субрахунок 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» у складі рахунку 33 «Інші кошти». На наш погляд, якщо розглядати електронні гроші як засіб платежу, то в такому випадку в обліку слід застосовувати рахунок 335. Якщо електронні гроші є активом у вигляді дебіторської заборгованості, то тоді ми пропонуємо такі засоби платежу обліковувати на рахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Ми вважаємо доречно відображати наявні в гаманці електронні гроші як дебіторську заборгованість Гаранта (ООО «Українського гарантійного агентства», яке в Україні здійснює емісію титульних знаків відповідного типу) перед користувачем. Тоді «перерахування» покупцем електронних грошей в оплату за товари (роботи, послуги) рівноцінно зменшенню дебіторської заборгованості Гаранта і збільшенню дебіторської заборгованості продавця, яка, в свою чергу, перекривається з кредиторською заборгованістю після оприбуткування товару (роботи чи послуги) від такого продавця.

Для продавця ситуація аналогічна: надходження електронних грошей від покупця відображається як виникнення кредиторської заборгованості перед покупцем і дебіторської заборгованості Гаранта перед продавцем. Вартість відвантаженого товару (роботи, послуги) продавець зарахує в погашення кредиторської заборгованості перед покупцем. А от вимагати термінового погашення дебіторської заборгованості Гаранта (тобто фактичного погашення електронних грошей) його ніхто не зобов'язує. Це можна буде зробити в будь-який момент, причому комісія за погашення електронних грошей (обмін на звичайні гроші) відобразиться у складі адміністративних витрат.

Існують проблеми щодо відображення у бухгалтерському обліку податкових відносин при розрахунках електронними грошима. Не можна не торкнутися проблеми використання електронних грошей як оплати за товари і послуги суб'єктами господарювання, наприклад, платниками єдиного податку. Адже згідно з п. 291.6 ст. 291 ПКУ платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за товари (роботи або послуги) виключно у грошовій формі (готівковій або безготівковій). А якщо вірити Постанові № 481 електронні гроші не можна віднести ні до готівкової, ні до безготівкової форми розрахунків.

Отже, з усього вищевикладеного можна зробити висновок, що потрібне подальше вивчення цієї проблематики щодо відображення в обліку операцій з розрахунками електронними грошима на рівні державних методологічних рад, які повинні чітко регламентувати застосування такого платіжного інструменту – як електронні гроші.

Список використаних джерел: 1. *Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Національного банку України з питань регулювання випуску та обігу електронних грошей [Електронний ресурс] : Постанова правління Національного банку України від № 481 від 04.11.2010 р.].* – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1121-13>. 2. *План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 року №291 (зі змінами та доповненнями).* 3. *Лишак Т.* Електронні гроші: бухгалтерський і податковий облік [Електронний ресурс] / Т. Лишак. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/ib/1956/7700/tru>. 4. *Смовженко Т. С.* Фінансова грамотність / Т. С. Смовженко. – К. : УБС НБУ, 2012. – 322 с. 5. *Іванченко Ю. М.* Електронні гроші: проблеми бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Ю. М. Іванченко. – Режим доступу : <http://int-konf.org/economika/78-k-e-n-vanechko-yu-m-elektronn-grosh-problemi-buhgalterskogo-oblku.html>.

УДК 657

О.О. Сидоренко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПОНЯТТЯ ТА ПОРЯДОК ВИЗНАННЯ ЗВІТНИХ СЕГМЕНТІВ У СУБ'ЄКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Ключові слова: облік, державний сектор, звітні сегменти, суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі.

Із введенням у дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі з'явиться нова форма фінансової звітності, а саме – звітність за сегментами.

Питання організації та обліку в бюджетних установах досліджено такими вченими, як: П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Р.Т. Джога, Н.А. Остап'юк, Т.П. Остапчук, С.В. Свірко, С.В. Сисюк, Л.М. Сінельник та інші [1; 2; 3; 5; 6]. Незважаючи на значний доробок вищезазначених науковців, питання щодо поняття та порядку визначення звітних сегментів у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі з урахуванням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі є маловивченими.

Звітний сегмент – сегмент, інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання якого підлягає окремому розкриттю у річній фінансовій звітності суб'єкта державного сектору [4]. Звітний сегмент може бути географічним або сегментом діяльності.

Сегмент діяльності або географічний сегмент визначається звітним, якщо більша частина його доходу створюється від реалізації послуг (робіт) зовнішнім споживачам і одночасно показники його діяльності відповідають одному з таких критеріїв: дохід цього сегмента суб'єкта державного сектору становить не менше ніж 10 % сукупного доходу; витрати цього сегмента становлять не менше ніж 10 % сумарного обсягу витрат усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно); балансова вартість активів цього сегмента становить не менше ніж 10 % сукупної балансової вартості активів усіх сегментів певного виду (діяльності або географічного відповідно). У разі невідповідності зазначеним критеріям необхідно провести подальше об'єднання двох або кількох подібних сегментів [4].

Отже, національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 “Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи” має досить велику кількість критеріїв та умов, за яких слід визнавати або не визнавати сегмент звітним. Тому для полегшення процесу визнання сегмента звітним нами було розроблено дерево прийняття рішень щодо визнання сегмента діяльності або географічного сегмента звітним сегментом, яке наведено на рис.

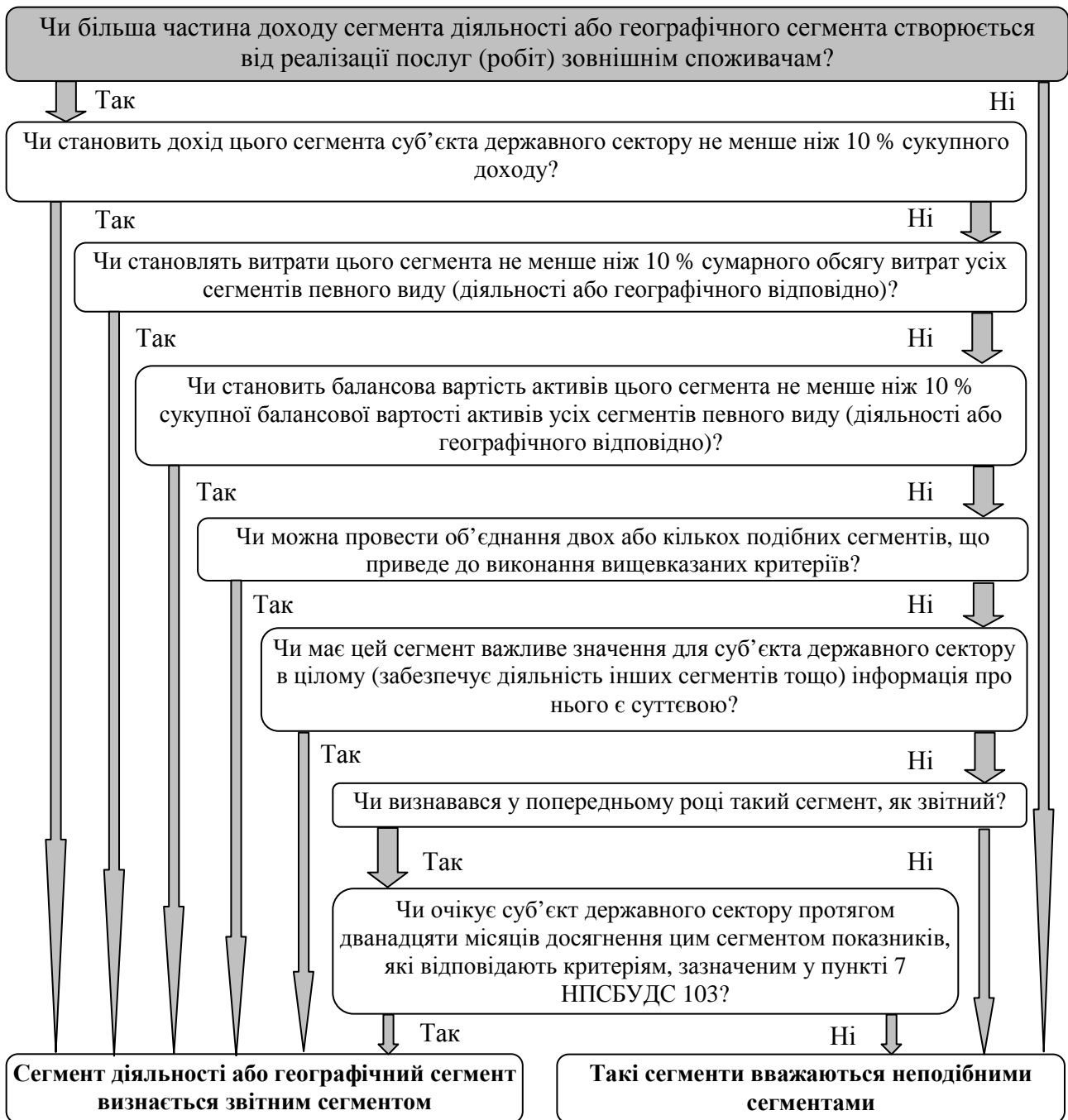


Рис. Дерево прийняття рішення щодо визнання сегмента діяльності або географічного сегмента звітним сегментом

Джерело: власне розроблення автора.

У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання визнання звітних сегментів у суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі є недостатньо дослідженими. У зв'язку з цим у роботі розроблено дерево прийняття рішення щодо визнання сегмента діяльності або географічного сегмента звітним сегментом в обліку суб'єктів бухгалтерського обліку в державному секторі, яке, на нашу думку, приведе до полегшення прийняття рішення щодо того, в якому випадку необхідно існуючий сегмент визнавати, а в якому ні.

Список використаних джерел: 1. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 288 с. 2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доповн. і переробл. – Житомир : Рута, 2006. – 472 с. 3. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : підручник / Р. Т. Джоги, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник. – К. : КНЕУ, 2003. – 483 с. 4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 128 “Забезпечення, непередбачені

зобов'язання та непередбачені активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>.
5. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с. 6. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : монографія / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2006. – 443 с.

УДК 657:47:635.21/.24

Ю.М. Скосир, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аудиту
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОСОБЛИВОСТІ РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВОЇ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В КАРТОПЛЯРСТВІ

Ключові слова: собівартість бухгалтерська, собівартість податкова, витрати, податкові різниці.

Для розрахунку собівартості продукції в картоплярстві слід керуватися декількома нормативними документами. Для формування собівартості в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств слід керуватися положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та методичними рекомендаціями, де детально прописані методика визначення собівартості по кожному об'єкту обліку витрат [3]. Для визначення податкової собівартості слід використовувати бухгалтерську собівартість у частині витрат, що не суперечать вимогам Податкового кодексу [2].

Досить актуальною є проблема визначення податкової собівартості за даними бухгалтерського обліку.

Теоретичні та методологічні особливості обліку податкових витрат знайшли відображення у працях багатьох учених: М.Я. Дем'яненко, В.М. Жука, В.С. Леня, З.В. Задорожного, Г.Г. Кірейцева, С.Ф. Голова, В.В. Сопко та ін.

Проте напрацювання вчених розкривають не всі особливості обліку податкової та бухгалтерської собівартості. Також потребує додаткового дослідження питання формування собівартості продукції в галузі картоплярства.

Поняття собівартості чітко прописані як у бухгалтерському обліку, так і в податковому законодавстві.

До виробничої собівартості сільськогосподарської продукції згідно з п. 2.7 Методичних рекомендацій [1] включають:

- а) прямі матеріальні витрати;
- б) прямі витрати на оплату праці;
- в) інші прямі витрати;
- г) загальновиробничі витрати.

Загальні методики визначення собівартості в бухгалтерському обліку та в обліку для податкових цілей збігаються.

Витрати на виробництво продукції картоплярства формуються за об'єктами обліку. Групування витрат здійснюється за статтями. Перелік статей калькулювання собівартості продукції картоплярства сільськогосподарські підприємства визначають самостійно.

Одиницею калькулювання під час визначення собівартості продукції картоплярства є один центнер картоплі. Методика калькулювання собівартості картоплі має певні особливості. Всі витрати на вирощування картоплі необхідно розподілити між нестандартною (фуражною) та стандартною картоплею. Стандартна картопля оприбутковується за репродукціями. Методичні рекомендації [1] для розрахунку собівартості центнера стандартної картоплі пропонують із загальної суми витрат на вирощування та збирання виключити вартість нестандартної (фуражної) картоплі, а залишок витрат розподілити між репродукціями. Вартість нестандартної картоплі методичні рекомендації пропонують визначати за допомогою собівартості кормових буряків. Вирощуванням кормових буряків займається дуже невелика кількість господарств. Тому для вирішення цієї проблеми пропонуємо собівартість різних груп стандартної та нестандартної картоплі розподіляти пропорційно цін активного ринку на продукцію картоплярства в цьому регіоні (табл.).

Розрахунок собівартості за групами картоплі

Групи картоплі	Ціна реалізації, грн/ц	Коефіцієнт групи	Розрахунок	Вартість поточного року, грн
Супереліта	350	2,143	120 · 2,059	247,08
Еліта	220	1,714	120 · 1,294	155,28
Товарна	170	1	120	120
Фуражна	60	0,353	120 · 0,353	42,36

Визначення собівартості картоплі по кожній групі продукції слід здійснювати як за даними податкових витрат, так і витратами, сформованими згідно з положеннями бухгалтерського обліку.

Розрахунок податкової та бухгалтерської собівартості слід оформлювати за допомогою бухгалтерських довідок. До калькуляції також слід додати пояснення по кожній статті витрат.

У результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Під час визначення собівартості реалізованої продукції картоплярства можуть виникати невідповідності по статтям калькуляції бухгалтерських та податкових витрат. Тому необхідно оформлювати дві окремі калькуляції та за допомогою бухгалтерської довідки пояснювати відхилення бухгалтерських та податкових витрат.

2. Під час розподілу собівартості між групами картоплі слід використовувати не собівартість кормових буряків, як запропоновано методичними рекомендаціями, а ціни активного ринку на картоплю цього регіону.

Список використаних джерел: 1. *Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 № 132 VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>. 2. *Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. 3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. – Режим доступу : <http://minfin.gov.ua>. 4. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.****

УДК 657.375.2: 336.226.1

К.В. Гнедіна, канд. екон. наук, асистент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ТИМЧАСОВІ ПОДАТКОВІ РІЗНИЦІ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Ключові слова: податкові різниці, тимчасові податкові різниці, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання.

У зв'язку з наявністю розбіжностей між складом доходів та витрат, що враховуються під час визначення облікового та податкового прибутку (збитку) питання порядку визначення та відображення в бухгалтерському обліку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань є актуальним.

Метою цього дослідження є розкриття особливостей відображення в бухгалтерському обліку тимчасових податкових різниць.

Досягнення поставленої мети обумовило необхідність вирішення таких завдань:

– визначити тимчасові податкові різниці, що виникають за доходами та витратами підприємства;

– розкрити порядок відображення тимчасових податкових різниць у бухгалтерському обліку.

Питанню обліку податкових різниць приділена значна увага вітчизняних учених, таких як: С.Ф. Голов, І.К. Дрозд, Л.Г. Ловінська, В.С. Лень, В.І. Воськало, Г.Б. Назарова, О.В. Шелковникова та інших. Незважаючи на великий науковий доробок, питання порядку

розрахунку та відображення в бухгалтерському обліку тимчасових податкових різниць потребує подальшого висвітлення та уточнення.

Різні норми щодо визначення фінансового результату в бухгалтерському обліку та за податковим законодавством приводять до виникнення податкових різниць. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності регламентує Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці» [6].

Визначення сутності поняття «тимчасова податкова різниця» наведено в Податковому кодексі України (ПКУ) [1], МСБО 12 «Податки на прибуток» [2], П(С)БО № 17 «Податок на прибуток» [5] та ПБО «Податкові різниці» [6] (табл. 1).

Таблиця 1

Дефініція термінів «податкова різниця», «тимчасова податкова різниця»

МСБО 12 «Податки на прибуток» [2]	П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [5]	ПБО «Податкові різниці» [6]	Податковий кодекс України [1]
- тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан та їх податковою базою; - тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню – тимчасові різниці, які під час визначення суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається; - тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню – тимчасові різниці, які під час визначення суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або погашається	- тимчасова податкова різниця – різниця між оцінюванням активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно; - тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню – тимчасова податкова різниця, що приводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах; - тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню - тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах	- податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінюванням і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством; - тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах	- податкова різниця – різниця, яка виникає між оцінюванням і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III цього Кодексу (п. 14.1.188); - тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах (п.14.1.189)

Відповідно до ПБО «Податкові різниці» тимчасова податкова різниця – податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах [6]. Тимчасова податкова різниця за господарськими операціями звітного періоду враховується під час визначення податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах, а не у звітному.

Тимчасові податкові різниці згідно з ПБО «Податкові різниці» поділяються на [6]:

- тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню;
- тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочені тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, приводять до появи відстрочених податкових активів, а відстрочені тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, – до появи відстрочених податкових зобов'язань. Якщо в результаті операцій, за якими виникли тимчасові податкові різниці, сплачено податок на прибуток, то це відстрочений податковий актив, якщо навпаки – відстрочене податкове зобов'язання.

Згідно з ПБО «Податкові різниці» для цілей бухгалтерського обліку виділяються такі податкові різниці, які враховуються під час визначення податкового прибутку (збитку) за звітний період [6]:

- податкові різниці щодо чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних доходів;
- податкові різниці щодо інших доходів;
- податкові різниці щодо собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- податкові різниці щодо інших операційних витрат;
- податкові різниці щодо інших витрат.

Тобто в основу класифікації податкових різниць покладено групи доходів та витрат, які визначені у П(С)БО 15 «Дохід» [3] та П(С)БО 16 «Витрати» [4]. Аналіз норм Податкового кодексу України [1] дозволяє сформулювати перелік тимчасових податкових різниць, які виникають у розрізі доходів та витрат підприємства (табл. 2), що не є вичерпним.

Таблиця 2

Тимчасові податкові різниці, що виникають за доходами та витратами підприємства

Тимчасові податкові різниці, що виникають:	
за доходами підприємства	за витратами підприємства
Суми неустойки (штрафу та/або пені), фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду (п. 135.5.3 ПКУ)	Повернення фінансової допомоги (її частини), що рахувалася на початок звітного періоду, особі, яка надала поворотну фінансову допомогу (п. 135.5.5 ПКУ)
Суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із цим Кодексом мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені пунктом 151.1 статті 151 Кодексу (п. 135.5.5 ПКУ)	Витрати на створення резерву сумнівної заборгованості визнаються витратами з метою оподаткування в сумі безнадійної дебіторської заборгованості з урахуванням підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 Кодексу (п. 138.10.6 ПКУ)
Доходи, не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді (п. 135.5.12 ПКУ)	По амортизаційних відрахуваннях внаслідок застосування різних строків корисного використання основних засобів (п. 144.1, п. 145.1, п.146.2 ПКУ)
Збитки від операцій із цінними паперами, що отримано у попередніх податкових періодах (п. 153.8 ПКУ)	По амортизаційних відрахуваннях, нарахованих по нематеріальних активах групи 4 та 5 (п. 145.1.1 ПКУ)
Зменшення суми доходів звітного періоду на вартість відвантажених товарів, виконаних робіт, наданих послуг у поточному або попередніх звітних податкових періодах у разі, якщо покупець таких товарів, робіт, послуг затримує без погодження з платником податку оплату їх вартості (надання інших видів компенсації їх вартості) (п. 159.1.1 ПКУ)	Витрати, пов'язані із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція) у сумі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року (п. 146.12 ПКУ)

Джерело: складено автором на основі [1; 6; 3; 4; 5].

Для відображення у бухгалтерському обліку тимчасових податкових різниць призначені рахунки 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Слід зазначити, що на цих рахунках відображаються не самі податкові різниці, а суми податку з них. Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню, то в бухгалтерському обліку робиться проведення за дебетом рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» та кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками». Відстрочене податкове зобов'язання відображається за дебетом рахунку 98 «Податок на прибуток» у кореспонденції з кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Згідно з ПБО «Податкові різниці» дані про тимчасові та постійні податкові різниці, які мають враховуватися під час визначення податкового прибутку (збитку) звітного періоду, що наведені у відповідних регістрах бухгалтерського обліку, узагальнюються у зведеному регістрі та використовуються для складання відповідних форм фінансової звітності [6], при цьому спеціального регістру для обліку податкових різниць не розроблено. Отже, на

підприємстві для узагальнення інформації щодо податкових різниць необхідно самостійно розробити обліковий регістр для відображення податкових різниць.

Суб'єкти господарювання (платники податку на прибуток) повинні подавати фінансову звітність з урахуванням податкових різниць, починаючи із звітних періодів 2014 року [7].

Узагальнюючи результати дослідження, можна зробити такі висновки:

1. Гармонізація бухгалтерського обліку з податковим законодавством привела до скорочення кількості можливих тимчасових податкових різниць, однак існування розбіжностей у критеріях визнання доходів та витрат у бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування зумовлюють їх виникнення, що вимагає подальшого вивчення проблеми відображення в обліку та звітності тимчасових податкових різниць.

2. Перелік тимчасових податкових різниць у розрізі доходів та витрат підприємства не є вичерпним, тому доцільно визначати (з урахуванням особливостей діяльності суб'єкта господарювання) та розкривати у наказі про облікову політику підприємства перелік тимчасових податкових різниць, які можуть виникати за господарськими операціями суб'єкта господарювання.

3. Ведення аналітичного обліку по рахунках 17 «Відстрочені податкові активи» та 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» дозволить вести облік тимчасових податкових різниць за доходами та витратами підприємства, по яких вони виникають, тобто у розрізі причин виникнення податкових різниць.

4. Для уточнення порядку відображення у бухгалтерському обліку та звітності тимчасових податкових різниць доцільним є формування методичних рекомендацій щодо порядку визначення податкових різниць та їх відображення у бухгалтерському обліку та звітності.

Список використаних джерел: 1. *Податковий Кодекс України* від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами, внесеними згідно із Законами України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>. 2. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571. 3. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>. 4. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. 5. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»* [Електронний ресурс] : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>. 6. *Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»* [Електронний ресурс] : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 № 27. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0212-11>. 7. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо сплати екологічного податку за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів та вдосконалення деяких податкових норм* [Електронний ресурс] : Закон України від 04.07.2013 № 422. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/422-18>. 8. *Гнедіна К.* Тимчасові податкові різниці: розрахунок та відображення у звітності / К. Гнедіна // *Головбух.* – 2012. – № 4 (771). – С. 13–17. 9. *Дрозд І.* Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць / І. Дрозд // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія «Економіка».* – 2011. – № 130. – С. 18–21. 10. *Кушніренко О. А.* Облік податкових різниць: нормативно-правовий аспект [Електронний ресурс] / О. А. Кушніренко. – Режим доступу : <http://nubip.edu.ua/sites/default/files/>. 11. *Лень В. С.* Формування у бухгалтерському обліку податкової собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) / В. С. Лень, О. В. Клімчук // *Вісник ЧДТУ. Серія «Економічні науки».* – Чернігів : ЧДТУ, 2013. – № 1 (64). – С. 287–294. 12. *Назарова Г. Б.* Тимчасові та постійні податкові різниці за доходами та витратами як основа уніфікації обліку / Г. Б. Назарова, О. В. Шелковникова // *Вісник ЖДТУ.* – 2010. – № 3 (53). – С. 165–171.

ПРОБЛЕМИ ВИБОРУ ОЦІНЮВАННЯ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА І ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Ключові слова: оцінювання, незавершене виробництво, фінансова звітність, користувачі облікової інформації, відновлювальна вартість.

Ефективність управління виробничим процесом промислових підприємств у сучасних умовах значною мірою залежить від своєчасного та якісного інформаційного забезпечення щодо розміру виробничих витрат, які капіталізуються в активи, а саме в готову продукцію та незавершене виробництво, та величини собівартості продукції, що здійснюють безпосередній вплив на фінансові результати діяльності підприємства й обумовлюють його фінансово-економічний стан. Інформаційну функцію в цьому випадку виконує оцінювання, як один з основних елементів методу бухгалтерського обліку, та облік витрат на виробництво, який є підсистемою інформаційної системи бухгалтерського обліку.

Згідно з МСФЗ, оцінювання – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та у звіті про прибутки та збитки [2]. Але поняття оцінювання передбачає більш широку сферу застосування залежно від того, які завдання поставлені перед бухгалтерським обліком.

Зацікавленими користувачами фінансової інформації є інвестори, власники, кредитори, управлінський персонал, держава, інші користувачі, в інтересах яких робиться оцінювання. Різним категоріям користувачів облікової інформації необхідна різна інформація, це й обумовлює різноманіття видів оцінювання активів.

У світовій практиці використовують такі види оцінювання об'єктів обліку: фактична (історична) вартість, поточна (відновлювальна) вартість, вартість заміщення, ринкова вартість, справедлива вартість, поточна вартість продаж, ліквідаційна вартість, утилізаційна вартість, мінімальна вартість, дисконтована вартість, облікові ціни, нормативна вартість, експертне оцінювання. Всі вони мають свої переваги і недоліки.

Зокрема, оцінювання за фактичною вартістю та обліковими цінами спирається на дані бухгалтерського обліку і не потребує проведення додаткових облікових процедур, але не відображає достовірне оцінювання реальної вартості активу, що, в свою чергу, викривлює фінансовий результат й не забезпечує співставності елементів балансу. Оцінювання за відновлювальною вартістю, навпаки, суттєво ускладнює облікові процедури, але забезпечує співставність елементів балансу й відображає достовірне оцінювання реальної вартості активу й визначення фінансового результату.

Ускладнюють облікові процедури, унеможливають їх застосування для оцінювання окремих видів активів та непридатні для розрахунку фінансового результату такі види оцінювань, як вартість заміщення, ринкова, справедлива вартість, поточна вартість продаж. Проте вони забезпечують співставність елементів балансу й відображають достовірне оцінювання реальної вартості активу. Ліквідаційна й утилізаційна вартість забезпечує достовірне оцінювання під час визначення реальної вартості активу і в той же час обмежує сферу її застосування та ускладнює облікові процедури. Оцінювання за дисконтованою вартістю дозволяє прогнозувати діяльність, але викривлює фінансовий результат. Аналогічний недолік й у використанні оцінювання за нормативною вартістю, яка між тим дозволяє відстежувати виконання нормативів та виявляти відхилення від норм. Регламентовані підходи застосування експертного оцінювання під час проведення інвентаризації активів у результаті виявлення їх нестач дозволяють сформулювати оцінювання активу, що відповідає певним потребам, але носить суб'єктивний характер.

Отже, вибір вартісного оцінювання залежить від цілей складання звітності, які обумовлюють користувачі цієї інформації.

Цілі, що направлені на визначення концептуальних підходів до підрахунку достовірних фінансових результатів діяльності підприємства – синтаксичні – передбачають застосування

затратних видів оцінювань для грошового виміру незавершеного виробництва і готової продукції, а саме фактичної, відновлювальної, нормативної або облікової вартостей.

Якщо за мету ставиться визначення реальної вартості майна на певну дату – семантичні цілі – доцільно використовувати оцінювання за поточною вартістю, а саме поточна вартість продаж, експертне оцінювання, ринкова, відновлювальна, ліквідаційна або утилізаційна вартості.

Прагматичні цілі направлені на здатність облікової інформації впливати на прийняття управлінських рішень та на прогнозування діяльності. При цьому доцільно застосовувати поточне та дисконтоване оцінювання майбутньої вартості.

Нині запровадження Міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності у вітчизняну практику посилює визнання пріоритетності зовнішніх користувачів, а саме інвесторів, при регламентації складу і направленості інформації фінансової звітності. Отже, в період фінансової нестабільності, стрімких інфляційних процесів, в умовах яких функціонують вітчизняні промислові підприємства, пріоритет має відводитись фізичній концепції збереження капіталу, коли останній розглядається як сукупність виробничих потужностей, направлених на виготовлення продукції та одержання прибутку. При цьому для вартісного оцінювання незавершеного виробництва і готової продукції доцільно застосовувати оцінювання за поточною (відновлювальною) вартістю, оскільки вона відповідає різним цілям складання фінансової звітності і задовольняє вимоги її користувачів.

Вітчизняні законодавчо-нормативні документи дозволяють оцінювати незавершене виробництво та готову продукцію за фактичною та нормативною вартістю. У Податковому кодексі України прописані правила формування фактичної собівартості виготовленої продукції [1]. Вплив інфляційних процесів знижує реальну вартість запасів і витрат на амортизацію, що фіктивно знижує собівартість, і, як наслідок, приводить до необґрунтованого завищення фінансових результатів. Тому доцільним є внесення змін до законодавства щодо можливості застосування відновлювальної вартості для оцінювання собівартості продукції з метою визначення оподаткованого прибутку підприємства. У цьому контексті доречною є побудова обліково-аналітичної системи підприємства, що забезпечить можливість оцінювання собівартості реалізованої продукції з врахуванням рівня цін, за якими оцінюється виручка від реалізації.

Відповідно, такий стан речей потребує проведення переоцінювання незавершеного виробництва і готової продукції, що значно ускладнює обліковий процес. Для послаблення впливу негативного чинника рекомендовано запровадження сучасних інформаційних систем, в яких реалізовано виконання функцій, що дозволяють формувати в бухгалтерському обліку інформацію щодо декількох видів оцінювання незавершеного виробництва та готової продукції одночасно, використання додаткових рахунків, а також застосування методик ABC- і XYZ-аналізу.

Список використаних джерел: 1. Податковий кодекс України : станом на 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/NalCode/rozdil3.aspx>. 2. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://buhgalter911.com/Res/MSFZ/koncept_MSfZ_2013.pdf.

УДК 657.1:65.012.32

Н.І. Ніпорко, старш. викладач кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ключові слова: *управлінський облік, управлінська інформація, фінансові ресурси, суб'єкт малого підприємництва.*

У ринкових умовах, коли підприємства набувають повної самостійності, організація ефективної діяльності все більше залежить від якості управління. Це стосується не тільки великих, середніх, а і малих підприємств, адже у них є значно менше ресурсів для

стабілізації своїх позицій у конкурентному середовищі. Щоб забезпечити переваги малого бізнесу на ринку необхідне раціональне і розумне використання всіх ресурсів та швидке й виважене прийняття управлінських рішень. Формування необхідної інформації на малих підприємствах здійснюється у межах бухгалтерського обліку. За оцінюванням спеціалістів в економічно розвинених країнах фірми та компанії 90 % робочого часу та ресурсів у галузі бухгалтерського обліку витрачають на постановку і ведення управлінського обліку [2, с. 8]. На жаль, власники малого бізнесу, а вони в більшості випадків і керівники, не розуміють важливість управлінської інформації для забезпечення сталого прибутку, при цьому ведення фінансового обліку і складання податкової звітності вважають законодавчо встановленою повинністю.

В економічних дослідженнях питання теорії і практики організації управлінського обліку в Україні розглядали такі науковці, як: П.Й. Атамас, С.Ф. Голов, В.М. Добровський, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, Л.К. Сук та ін. Але, незважаючи на розвиток теорії, в практиці малих підприємств застосування системи управлінського обліку не набуло широкого розвитку. Такий стан облікового забезпечення управління на вітчизняних підприємствах пов'язаний, на нашу думку, насамперед з відсутністю в законодавчих та нормативних документах чіткого поняття системи, методів та інструментів управлінського обліку.

У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», прописано, що «управлінський (внутрішньогосподарський) облік – це система оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством». З наведеного поняття зрозуміло, що це система підготовки інформації, яка, на думку М.С. Пушкаря, відрізняється від чисто процедурної обліково-економічної інформації своїм адресним призначенням, тобто вона має забезпечувати конкретні потреби споживача-менеджера. Л.К. Сук вважає, що інформація повинна бути оперативною і подаватись у формі внутрішньої звітності для прийняття управлінських рішень з метою контролю всіх процесів діяльності. Враховуючи дослідження Л.В. Нападовської, можна доповнити, що інформація, сформована у межах управлінського обліку, повинна забезпечити підвищення ефективності управління, а отже, планування, нормування, контроль і прийняття управлінського рішення. Виходячи із зарубіжного досвіду, управлінська інформація покликана забезпечувати керівництво не тільки конкретними показниками, економічними розрахунками, а ще і пропонувати висновки і рекомендації щодо подальших дій.

На шляху реалізації можливостей вибору системи і методів управлінського обліку існують певні проблеми, які неодноразово розглядалися в літературі. Так, В.М. Добровський називає основними проблемами відсутність:

- 1) чіткого уявлення про сутність, методи та прийоми управлінського обліку серед вітчизняних економістів;
- 2) рекомендацій щодо впровадження управлінського обліку на підприємствах України;
- 3) спеціалістів-практиків, спроможних організувати систему управлінського обліку [1, с. 10].

Малий бізнес не є виключенням, перелічені проблеми поглиблюються обмеженістю трудових ресурсів, адже управлінські функції виконують не вузькоспеціалізовані фахівці, а керівник за підтримки бухгалтера чи фінансового спеціаліста. Керівник не завжди має достатньо знань для оцінювання стану підприємства, вибору альтернатив у прийнятті рішень, а ніхто інший не має на це компетенції. Бухгалтер зобов'язаний вести фінансовий облік, формувати показники податкового обліку і на вимогу може підготувати оперативні звіти за конкретною формою за визначеними показниками. Проста організаційна структура та невеликі обсяги діяльності стимулюють поєднання посад і відповідальності, тому досить часто одна особа повинна вміти виконувати кілька операцій (збір інформації, її аналіз і формування певних індикаторних показників), а отже, виникає необхідність в кваліфікованому, спроможному до навчання персоналі. Як показує практика, спеціалісти в малому бізнесі компенсують невелику оплату праці можливістю творчо мислити,

використовувати власні знання та ініціативу для одержання високої ефективності виробничих процесів і це є перевагою малого підприємництва, але не забезпечує вирішення всіх поточних питань.

До проблем впровадження управлінського обліку на підприємствах малого бізнесу відноситься й обмеженість фінансових ресурсів, навіть при бажанні керівника і наявності зовнішніх спеціалістів підприємство не може дозволити собі дорогий проект по реалізації в практику системи управлінського обліку.

Одна з переваг суб'єкта малого підприємництва – спрощена форма обліку, що дозволяє знизити витрати часу на підготовку фінансової звітності, стримує впровадження елементів управлінського обліку, що ґрунтуються на зборі та обробленні додаткової оперативної інформації. Спрощена система управління, спрощена система обліку вимагає адаптації системи управлінського обліку в реалії малого підприємства.

Однією з найважливіших проблем управлінського обліку є низькі темпи розвитку малого бізнесу. Зусилля підприємництва концентруються виключно на поточних, сьогоденних проблемах, нестабільність зовнішнього і внутрішнього середовища викликає небажання і неспроможність розробляти стратегію розвитку бізнесу. Відсутність довгострокової цілі зменшує роль контролю поточних результатів господарських операцій.

Для розширення можливостей малого підприємства і більш ефективного використання його потенціалу необхідне якісне вдосконалення управління бізнесом, яке передбачає наявність доступної і вчасної інформації на основі форм внутрішньої звітності та комплексу показників-індикаторів. Під час розроблення інструментів впровадження управлінського обліку необхідно врахувати специфіку малого бізнесу та проблеми, що можуть стримувати його практичне застосування.

Список використаних джерел: 1. *Добровський В. М.* Управлінський облік : навч.-метод. посіб. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова ; за ред. В. М. Добровського. – К. : КНЕУ, 2003. – 235 с. 2. *Керимов В. Э.* Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – М., 2003. – 416 с. 3. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік : підручник / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с. 4. *Пушкар М. С.* Розробка системи обліку : навч. посіб. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с. 5. *Сук Л. К.* Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Каравела, 2009. – 624 с.

УДК 657.37

Н.В. Ніколенко, аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ДЛЯ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ЗА ОРЕНДНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Ключові слова: система внутрішньої звітності, управлінський облік, облікова інформація, управлінські форми звітності, первинний документ, регістри бухгалтерського обліку.

Формування достовірної системи показників фінансової звітності є останньою стадією безперервного облікового процесу на підприємствах торгівлі. Однак склад та зміст показників регламентованої фінансової звітності не дозволяє її користувачам оцінити та розкрити весь масив накопичених даних. Як наслідок, втрачається можливість отримання чіткої, об'єктивної та оперативної інформації щодо орендованого майна.

Для розуміння чіткої картини системи ведення обліку в організаційному аспекті доцільно розширити межі використання облікової інформації. Це можливе завдяки складанню внутрішньої звітності підприємств, що є основою управлінського обліку. Внутрішня звітність – це один із найскладніших і найважливіших елементів управлінського обліку, що дозволяє керівництву підприємства, з одного боку, зрозуміти межі своїх можливостей щодо отримання необхідних показників, виконавців, а також можливостей інформаційної та технічної служб, а з іншого, – отримати ці дані, оформлені належним чином, тобто у вигляді, в якому їх зручно використовувати для прийняття управлінських рішень [1].

Її формування не регламентовано на законодавчому рівні. Суб'єкти господарювання самостійно приймають рішення щодо визначення основ формування внутрішньої звітності. Створення ефективної системи внутрішньої звітності можливе під час розроблення форм, які будуть містити чіткі облікові дані, необхідні для її користувачів. Формуючи управлінські звіти, відповідальні особи повинні, передусім, звертати увагу на доцільність елементів, представлених у звітності, періодичність їх подання та формат складання (таблична, графічна або текстова форми звітності).

Правильно налагоджений процес формування внутрішньої звітності напряду впливає на корисність облікової інформації. Основою для формування системи внутрішньої звітності є реєстри бухгалтерського обліку, побудовані на основі даних первинних документів, що «дають рух обліковій інформації, забезпечують облік даними, необхідними для безперервного відображення господарської діяльності підприємств. При цьому до обліку приймаються документи лише після їх всебічної перевірки як з погляду законності оформлення ними операцій, так і за формою» [2].

Внутрішня звітність повинна відповідати всім якісним критеріям її формування та бути економічно обґрунтованою, адресною, логічною, оперативною, достовірною та суттєвою. Саме тому для вдосконалення методичних підходів до побудови системи інформаційного забезпечення управління орендними операціями нами розроблено та запропоновано використовувати такі форми управлінської звітності:

- «Звіт про наявність та рух орендованих необоротних активів»;
- «Звіт про стан розрахунків за орендоване майно (на основі графіка виплат орендної плати)»;
- «Звіт про витрати, понесені в результаті оренди майна»;
- «Звіт про діючі орендні договори».

Для формування єдиної системи внутрішньої звітності та розширення меж використання обліково-аналітичної інформації по орендним операціям доцільно систематизувати управлінські звіти за допомогою затвердження їх єдиного переліку (табл.).

Таблиця

Графік формування управлінської звітності по орендним операціям

№	Назва звіту	Користувач інформації		Періодичність подання			Формат складання звіту		
		Вище керівництво	Керівник сегмента	Щомісяця	Щокварталу	Щороку	Таблична	Графічна	Текстова
1	Звіт про наявність та рух орендованих необоротних активів	-	✓	-	✓	✓	✓	-	-
2	Звіт про стан розрахунків за орендоване майно (на основі графіка виплат орендної плати)	✓	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
3	Звіт про витрати, понесені в результаті оренди майна	-	✓	✓	✓	✓	✓	-	-
4	Звіт про діючі орендні договори	✓	-	-	-	✓	✓	-	-

Впровадження зазначених звітів у діяльність суб'єктів господарювання дозволить користувачам облікової інформації:

- здійснювати контроль за економічними процесами на основі акумулювання деталізованих даних;
- передбачати появу економічних ризиків та вигід;
- проводити аналіз наявності та руху орендованих необоротних активів;
- проводити аналіз стану розрахунків за орендоване майно;

- проводити аналіз витрат, понесених у результаті оренди майна;
- оцінювати стан діючих договорів оренди за звітний період;
- приймати оперативні рішення щодо орендних операцій для ефективного їх управління.

Формування показників бухгалтерської звітності, будучи останньою стадією безперервного облікового процесу, спрямоване на надання деталізованої інформації для прийняття ефективних, оперативних управлінських рішень її користувачам та у ході цього покращення рівня діяльності суб'єкта господарювання. Щодо агрегованих показників внутрішньої звітності, вони є інформаційним підґрунтям для здійснення аналізу орендних операцій в умовах розвитку ринкової економіки.

Список використаних джерел: 1. Касьянова Г. Ю. Управленческий учет по формуле «три в одном» / Г. Ю. Касьянова, С. Н. Колесников. – М. : Статус-кво, 1999. – 328 с. 2. Белоусова А. Удосконалення документального оформлення операцій з основних засобів в умовах затвердження П(С)БО 7 «Основні засоби» / А. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 49–56.

УДК 657

Л.А. Майстер, асистент кафедри бухгалтерського обліку

Н.С. Вуєць, студент

Т.С. Лівінська, студентка

Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, м. Вінниця, Україна

ШЛЯХИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Ключові слова: державний сектор, бухгалтерський облік, модернізація, уряд, міжнародний стандарт.

Сучасний ефективний уряд повинен вести прозору документацію про фінансовий стан – це є основною вимогою. З інтернаціоналізацією фінансових ринків уряд може мати більш легкий доступ до джерел фінансових ресурсів. Він повинен забезпечувати інформацією певні потенційні зацікавлені сторони. Із постійним зменшенням наявних ресурсів і збільшенням попиту на державні грошові фонди уряду доводиться шукати альтернативні шляхи надання послуг, намагаючись максимізувати обсяги виробництва товарів та послуг, уникаючи суттєвого збільшення обсягів ресурсів. Для цього уряди шукають альтернативні шляхи забезпечення та постачання послуг переважно через близьку співпрацю з приватним сектором.

Дослідженням цього питання займалися такі вчені, як: Л. В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезич, О.В. Адамик, Н.А. Лиско, С.О. Левицька, Т.Ю. Мазуренко, К.С. Машенко, В.М. Метелиця, С.В. Свірко, Н.М. Хорунжак, А.І. Фаріон та інші.

Бухгалтерський облік у бюджетних установах і фондах загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування ведеться за методом нарахування, за яким операції та події визнаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів (або їх еквівалентів) [4].

Якщо поглянути в історію, то можна говорити про те, що уряди використовували для звітування облікову систему, в основу якої покладено касовий метод. Проблема такого методу полягала у тимчасовості рішень, якщо облікова модель, що базується на методі нарахувань, застосовується послідовно, то уряди повинні чітко знати свою фінансову позицію і забезпечувати детальну інформацію без додаткових ускладнень.

Ведення обліку за методом нарахувань у національних державних секторах вимагає наявності достатньої кількості людей, які є професійними бухгалтерами та володіють достатніми людськими ресурсами для його запровадження. Будучи вигідним, метод нарахувань є більш складним у використанні та вимагає належної підготовки для його впровадження.

Сучасні облікові моделі вимагають зрозумілої концептуальної основи звітності та прозорості.

Із подальшим зменшенням у доступних державному секторі ресурсах необхідна його подальша модернізація [3, с. 693].

Модернізація системи бухгалтерського обліку сприятиме вдосконаленню:

- управління державними фінансами;
- системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди;
- порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- системи контролю за процесом виконання бюджету;
- інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами [5].

Для подальшого вдосконалення бухгалтерського обліку в державному секторі необхідно запровадити нові моделі обміну інформації між урядом і суспільством, що загалом може стати складністю для обліку у державному секторі – проблемою ефективного надання інформації непрофесійним організаціям за нових умов.

Проблема розвитку бухгалтерського обліку постійно в центрі уваги багатьох науковців. Кожен з них має особисту думку щодо перспектив розвитку напрямів регламентації та реформування бухгалтерського обліку.

Зокрема, Ф. Бутинець вважає, що «за тривалий час псевдореформ обліку Україна практично втратила колишній бухгалтерський облік, кадри, які розуміли значення і роль теорії та практики обліку, його сутність і функції в частині збереження майна власника, надання інформації для управління, правильності обчислення фінансового результату діяльності» [1, с. 111].

В. Моссаковський і Т. Кононенко зазначають: «На нашу думку, настав період, коли слід проаналізувати сучасний стан обліку, уточнити організаційні та методологічні аспекти функціонування існуючої облікової системи в Україні та в інших країнах, визначити досягнення та розробити шляхи поліпшення та напрями подальшого вдосконалення інформаційного забезпечення управління економікою України та його окремих ланок» [2, с. 8].

Сьогодні необхідна інституційна перебудова системи регулювання бухгалтерського обліку та звітності, де держава відіграватиме провідну роль за активної участі професійних громадських бухгалтерських організацій. Бухгалтерський облік у нашій країні організований за загальноприйнятими у міжнародній практиці принципами та стандартами бухгалтерського обліку й чинного національного законодавства. Найбільш жорстко у цій системі обліку має регулюватися фінансовий облік.

За міжнародними стандартами бухгалтери мають приймати рішення, керуючись принципами, які спрямовані на одне: надавати об'єктивну картину стану підприємства та результатів його діяльності за визначений період (місяць, квартал, півроку, рік) як щодо доходів, так і витрат. Під час реформування національної системи бухгалтерського обліку, що охоплює її основи, актуальним є розвиток бухгалтерської науки через: здійснення міждисциплінарних досліджень з урахуванням досягнень економічної теорії; використання системного підходу для уточнення суспільного значення обліку; визначення шляхів розвитку бухгалтерського обліку в контексті інтернаціоналізації економіки; уточнення принципів та методів бухгалтерського обліку; визначення ролі регуляторних інститутів та нормативного забезпечення обліку; запровадження інституту професійного судження; уточнення ролі плану рахунків і облікової політики в системі регламентації бухгалтерського обліку; гармонізацію облікових методик на основі міжнародних нормативних актів. Бухгалтерське законодавство потребує науково обґрунтованої систематизації та узгодження з Податковим кодексом України, іншим господарським і фінансовим законодавством. Це дозволить законодавцям усунути наявні суперечності і недоліки.

Список використаних джерел: 1. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир, 2003. – Ч. 2. – 524 с. 2. *Моссаковський В.* Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 18–25. 3. *Нападовська Л. В.* Терія бухгалтерського обліку : монографія / Л. В. Нападовська. – К., 2008. – 735 с. 4. *Режим доступу* : www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293080. 5. *Режим доступу* : www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293080&cat_id=293062.

Ю.В. Максименко, магістр

Науковий керівник: **О.Ю. Акименко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК ЯК АЛЬТЕРНАТИВНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ

Ключові слова: податок, фіксований сільськогосподарський податок, стимулювання, система оподаткування.

Більшість економістів відзначають доцільність введення фіксованого сільськогосподарського податку (далі – ФСП) у період трансформаційних процесів в економічній системі, які супроводжуються макроекономічною нестабільністю, недосконалістю фінансово-кредитної політики, монополізацією ринків, зниженням реальних доходів населення, позабалансовими операціями у сфері господарської діяльності, кризою неплатежів і майже суцільною збитковістю підприємств галузі [6].

Саме за допомогою ФСП можна внести спрощення у справлянні податків із сільськогосподарських товаровиробників, сприяти їх економічній зацікавленості та зростанню, тобто підтримати виробництво сільськогосподарської продукції. Тому зазначені актуальні питання є об'єктом постійних дискусій і досліджень учених та економістів, а саме: О. Василика, З. Варналія, В. Воротіна, В. Вишневського, М. Дем'яненка, В. Гейця, П. Лайка, В. Леня, О. Лібанової, О. Олійника, А. Поддєрьогіна, В. Синчака, Л. Тулуша та інших. Науковці вивчають процес становлення системи оподаткування у сільському господарстві, досліджують її особливості, називають переваги та недоліки спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробників, досліджують вплив ФСП на ефективність діяльності підприємства. Однак є і невирішені питання, які стосуються пошуку перспектив вдосконалення ФСП як спеціального режиму оподаткування.

Стимулюючий характер ФСП виявляється в його специфічних рисах, які обумовлюють принципові відмінності від звичайної системи оподаткування: 1) порядок сплати податку враховує сезонність сільськогосподарського виробництва, що, безумовно, є принциповим для цієї категорії платників; 2) об'єкт і база оподаткування не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгосптоваровиробників; 3) на відміну від всіх інших альтернативних систем оподаткування ФСП не обмежує платників у здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності; 4) істотно скорочується кількість податків, які підлягають сплаті; 5) відсутність обмежень щодо обсягів діяльності, які встановлені для інших альтернативних систем оподаткування [5].

Відповідно до Податкового Кодексу платниками ФСП з урахуванням встановлених законодавством обмежень можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, в яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %. Зазначається, що сільськогосподарський товаровиробник – це юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, і здійснює операції з її постачання. Водночас об'єктом оподаткування ФСП є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди [1].

Характерними ознаками, що виокремлюють цей податок з-поміж інших податків, можна назвати: 1) відсутність обмеження платників у видах та обсягах діяльності, що не властиве податкам і податковим режимам, які застосовуються в межах спеціальних податкових режимів, зокрема єдиному податку; 2) сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у

розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: а) у I кварталі – 10 %; б) у II кварталі – 10 %; в) у III кварталі – 50 %; г) у IV кварталі – 30 %; 3) відсутність прив'язки податку до результатів діяльності, тобто його непрямий характер [6]. Так, фіксований податок є незалежним від величини одержаних платником доходів, де з кожної грошової одиниці справляється однаковий фіксований розмір платежу. Назва «фіксований» підкреслює, що ставка податку з такою назвою є незмінною щодо прибутку. Сам податок визначають просто: площу відповідних земель множать на грошове оцінювання (за довідкою управління земельних ресурсів) та на ставку податку. Нинішня форма податкового розрахунку ФСП дає змогу не застосовувати довгі складні формули.

На основі вищесказаного можна зробити висновок про такі переваги ФСП як альтернативної системи оподаткування: сплачується в рахунок окремих податків і зборів, що значно спрощує механізм нарахування та сплати податків; проста формула розрахунку; не обмежує платників у здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності; не обмежує обсяги діяльності, що зумовлює розширення розвитку всіх сільськогосподарських товаровиробників незалежно від їх розміру.

Основними недоліками ФСП вважаємо:

- відсутність зв'язку між оцінюванням землі, що використовується для нарахування податку, і відповідною ринковою вартістю землі;
- сплата податку в натуральній формі ускладнює поповнення Пенсійного фонду;
- відсутність зв'язку між розміром податку та фінансовим станом підприємств та дублювання податкових звітів у разі знаходження земельної ділянки окремо від місця розташування підприємства.

Отже, застосування фіксованого сільськогосподарського податку є досить привабливим, і насамперед, для рентабельних господарств, які ефективно використовують наявні сільськогосподарські угіддя. Однак перш ніж перейти до цієї системи оподаткування треба спочатку зважити всі «за» та «проти».

Список використаних джерел: 1. *Податковий кодекс України (із змінами і доповненнями), внесеними Законами України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/nk>.* 2. *Про фіксований сільськогосподарський податок [Електронний ресурс] : Закон України від 17.12.1998 р. №320-14. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.* 3. *Пацкан В. Удосконалення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств / В. Пацкан // Вісник Податкової служби України. – 2011. – № 10. – С. 48–53.* 4. *Підчибій М. Фіксований сільськогосподарський податок в умовах прискорення реформування аграрного сектору економіки / М. Підчибій // Економіка АПК. – 2010. – № 5. – С. 57– 61.* 5. *Сарана С. В. Фіксований сільськогосподарський податок як спеціальний податковий режим / С. В. Сарана // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 651–656.* 6. *Слатвінська М. О. Фіксований сільськогосподарський податок як інструмент стимулювання розвитку підприємництва у сфері сільського господарства [Електронний ресурс] / М. О. Слатвінська. – Режим доступу : <http://dspace.oneu.edu.ua>.* 7. *Сотніченко О. Особливості податкових відносин в сільському господарстві / О. Сотніченко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – № 10. – С. 28–34.*

УДК 657

Л.С. Єсипенко, студентка

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОДАЖ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ОБЛІК ТА ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ

Ключові слова: ПДВ, необоротні активи, база оподаткування, облік.

Необоротні активи є основою матеріально-технічної бази будь-якого підприємства та забезпечують його діяльність. З огляду на вказане питання купівлі, продажу, управління необоротними активами та обліку вказаних операцій як засобу одержання інформації для

прийняття економічно-обґрунтованих управлінських рішень є актуальним. Слід зазначити, що облік необоротних активів залежить не тільки від норм Міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, а й норм податкового законодавства, які постійно змінюються, отже, і виникає потреба у їх постійному дослідженні.

Проблеми обліку продажу необоротних активів вивчали такі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець [1], В.М. Диба [4], С.Ф. Голов [3], В.В.Сопко [6], Л.Г. Ловінська [2] та інші. У працях автори визначають необоротні активи у теорії бухгалтерського обліку, надають їх класифікацію та види оцінювання; розглядають організаційно-методичні аспекти. Однак, незважаючи на широкий спектр та значущість здобутих результатів, деякі теоретичні та практичні питання обліку продажу необоротних активів з часом втрачають свою актуальність у результаті зміни законодавства.

Так, 31 липня 2014 року було ухвалено закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» згідно з яким пункт 188.1 статті 188 ПКУ доповнили абзацами змісту: «При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів, виходячи із звичайної ціни)» [5].

На нашу думку, фраза «база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції», є методично недосконалою та такою, що буде приводити до завищення податкових зобов'язань, оскільки продаж може відбутись і в кінці року (амортизація весь цей період (до моменту продажу) може нараховуватись і об'єкт фактично буде використовуватись у господарській діяльності), але при цьому для визначення бази оподаткування не можна буде взяти залишкову вартість на момент продажу, хоча за своєю економічною суттю податкові зобов'язання повинні бути нараховані лише на ту частину вартості необоротного активу, яка не була використана у господарській діяльності (оскільки раніше податковий кредит був показаний на повну суму).

Ми вважаємо, що для визначення бази оподаткування при продажу необоротного активу доцільно брати балансову (залишкову) вартість за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на дату продажу, або у разі неможливості визначення такої вартості на дату продажу, на найближчу дату до продажу, на яку така сума була визначена.

Розглянемо дані зміни на прикладі. Підприємство ВАТ «Канцелярія» продає 2 грудня підприємству ТОВ «Альма» Ноутбук Lenovo ThinkPad E540. Первісна вартість переданого ноутбука дорівнює 10 000 грн, а сума зносу: на початок звітного року – 3000 грн; на 2 грудня звітного року (дату продажу) – 4000 грн. Договірна ціна продажу ноутбука: а) 9000 грн з ПДВ; б) 6000 грн з ПДВ.

Бухгалтерські проведення з приводу продажу ноутбука наведено у табл.

Таблиця

Бухгалтерські проведення у підприємства ВАТ «Канцелярія»

№	Зміст господарської операції	Дг	Кт	Сума
1	2	3	4	5
Варіант А				
1	Відображено дохід від реалізації ноутбука	361	712	9000,00
2	Відображено податкові зобов'язання	712	641	1500,00
3	Списано дохід	712	793	7500,00
4	Списано залишкову вартість ноутбука	943	104	7000,00
5	Списано суму нарахованого зносу	131	104	3000,00
6	Списано витрати	793	943	7000,00
Варіант Б із застосуванням внесених змін до Податкового кодексу без їх удосконалення				
1	Відображено дохід від реалізації ноутбука	361	712	6000,00

Закінчення табл.

1	2	3	4	5
2	Відображено податкові зобов'язання	712	641	1000,00
3	Списано дохід	712	793	5000,00
4	Донараховано суму ПДВ, виходячи з балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду (7000/6-1000=166,67)	949	641	166,67
5	Списано залишкову вартість ноутбука	943	104	7000,00
6	Списано суму нарахованого зносу	131	104	3000,00
7	Списано витрати	793	943	7000,00
Варіант Б із застосуванням внесених змін до Податкового кодексу з урахуванням удосконалення, запропонованого нами				
1	Відображено дохід від реалізації ноутбука	361	712	6000,00
2	Відображено податкові зобов'язання	712	641	1000,00*
3	Списано дохід	712	793	5000,00
4	Списано залишкову вартість ноутбука	943	104	7000,00
5	Списано суму нарахованого зносу	131	104	3000,00
6	Списано витрати	793	943	7000,00

Примітка: * донараховувати податкові зобов'язання не потрібно, адже на момент продажу балансова залишкова вартість становила 6000 грн (10 000–4000).

Висновок. Тож введенні останні зміни законодавства щодо порядку визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг є не доцільними і потребують змін, а саме для визначення бази оподаткування при продажу необоротного активу, доцільно брати балансову (залишкову) вартість за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на дату продажу (або у разі неможливості визначення такої вартості на дату продажу, на найближчу дату до продажу, на яку така сума була визначена).

Список використаних джерел: 1. *Бутинець Т. А.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Т. А. Бутинець, Л. В. Чижевська, С. Л. Береза. – Житомир, 2000. – 672 с. 2. *Бухгалтерський облік : навч.-метод. посіб. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін.* – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с. 3. *Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : навчально-практичний посібник / за ред. С. Ф. Голова.* – Дніпропетровськ, 2001. – 832 с. 4. *Диба В. М.* Облік та аналіз необоротних активів: монографія / В. М. Диба. – К. : КНЕУ, 2008. – 288 с. 5. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України [Електронний ресурс] : Закон України.* – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1621-18/page>. 6. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К., 2001. – 353 с.

УДК 657

М.О. Карпович, студент

Науковий керівник: Ю.Ю. Харчук, канд. екон. наук, старш. викладач кафедри фінансів, обліку і аудиту

Національний університет «Острозька академія», м. Острог, Україна

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ПРОГРАМНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИ ПОДАННІ ЕЛЕКТРОННОЇ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Ключові слова: фінансова звітність, програмне забезпечення, електронна податкова звітність, програмний продукт, Державна фіскальна служба України.

Сучасне економічне становище країни є доволі скрутним: війна на Сході країни, збільшення цін, проблема з валютними цінностями та невпинне зростання обсягів державного боргу. Це лише короткий перелік основних соціально-економічних та політичних негараздів країни. Однією з основних причин значної частини всіх економічних проблем є відсутність вчасних та прогресивних реформ у країні, зокрема реформ європейського зразка. Так, найбільш важливою реформою останніх п'яти років в економіці України можна вважати саме податкову. Податок на додану вартість в 2013 році становив понад 53,58 % всіх надходжень до державного бюджету. Це свідчить про виняткову

важливість реформування податкової системи України [2], а тому підтверджує актуальність та своєчасність дослідження обраної проблематики.

Дослідженнями проблем подання електронної податкової звітності займалися такі науковці: Я.В. Лебедзевич, І.М. Тофан та інші. Водночас питання ефективності використання програмного забезпечення при поданні електронної податкової звітності недостатньо вивчені на сучасному етапі національного розвитку України. Саме тому доцільним є поглиблення досліджень у цій сфері.

Мета дослідження полягає у виокремленні проблемних питань ефективності використання програмного забезпечення при поданні електронної податкової звітності та визначенні шляхів їхнього вирішення.

Система оподаткування, яка формувалась протягом останнього двадцятиліття, відіграла свою позитивну роль на етапі становлення України як незалежної держави. Однак подальший розвиток ринкових відносин та поглиблення структурних перетворень все більше підкреслюють наявні в ній недоліки та гостру необхідність реформ. На відміну від країн Європейського Союзу податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Така система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер [4]. Це не стримує розвиток підприємництва і пригнічує економічні процеси в державі.

Починаючи з 2011 року, платники податків мають більше можливостей подання податкової електронної звітності засобами мережі Інтернет. Нововведення є наглядним прикладом дії принципу оподаткування, а саме – принцип економічність – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування [3]. Таке реформування є чи не основною складовою і рушійною силою у створенні сучасної моделі оподаткування підприємств згідно з європейськими принципами [1].

На початкових етапах реформування проблема програмного забезпечення була зрозумілою та об'єктивною. Незначний асортимент продуктів, якими можна скористатися, недосконалість – це ті проблеми, що були властиві на перших етапах реформування.

Після майже 4-х років реформувань державою не було проконтрольовано та урегульовано підприємців, що займаються написанням відповідного програмного забезпечення, здійснюючи підприємницьку діяльність на основі комерційного розрахунку з метою отримання максимального прибутку. Не варто звинувачувати автора розробленої програми в тому, що він бажає збагатитися. Проте слід також пам'ятати, що йдеться про важливу та ключову сферу державних фінансів. У цій сфері потрібно забезпечити ретельний контроль та виважену, продуману до дрібниць політику щодо якості, своєчасності та ефективності програмного забезпечення. На сучасному етапі розвитку податкової системи України спостерігаємо яскравий приклад вільного ринку з усіма характерними для нього негативними процесами.

Станом на кінець 2014 року для створення та відправки звітності платниками, переважно, використовуються безкоштовні програми. Також на ринку представлено близько 13 платних продуктів відповідного призначення, що відрізняються широким асортиментом оплачуваних послуг. Плинність та явище переходу програми з ніші безкоштовних у нішу оплачуваних не дають змоги всім без винятку клієнтам опанувати процес подання звітності в повному обсязі. Це зумовлює постійні проблеми та необхідність опановувати щораз іншу програму, що, в свою чергу, приносить певні незручності.

У сьогоднішніх реаліях найбільшу нішу ринку серед усіх програмних продуктів займають нижченаведені програми, які рекомендовані Державною фіскальною службою України, а саме:

– Програмний продукт – Соната (для відправки електронної звітності);

– Програмний продукт – ОПЗ (для формування електронної звітності).

Все вищеперераховане не відповідає принципу клієнтоорієнтованого підходу та зручності в контексті реформування Державної фіскальної служби. Крім того, сама сутність податкової звітності (створення та відправка) не може бути розділена по різних програмних

продуктах. Мають місце також випадки, коли одна функція програми є безкоштовною, а інша – платною.

Доцільно також зазначити позитивний момент, а саме – постійну наявність безкоштовного програмного засобу для створення та відправки податкової звітності (як правило, ці дві послуги розмежовані двома програмами). Плинність та платні оновлення на практиці не дають можливості повною мірою скористатися цією перевагою.

Таким чином, існує чітка, видима проблема – відсутність належного контролю за продуктами програмного забезпечення з боку держави та відсутність єдиної, державної програми для вищенаведених процедур.

Протягом чотирьох років у сфері реформування процесу подання звітності було пророблено чимало важливих кроків. Зокрема, введено в дію нову систему подання звітності. Наявна система доволі швидко зайняла чільне місце у порівнянні з традиційним паперовим варіантом звітності. Ця система є зручнішою, швидшою та відповідає як вимогам часу, так і вимогам європейського співтовариства.

Таким чином, виходячи із вищезазначеного, для вирішення проблемних питань щодо ефективності використання програмного забезпечення при поданні податкової електронної звітності, на нашу думку, доцільно:

– створити підрозділ у структурі Державної фіскальної служби України, завданням якого буде написання простих, зрозумілих, конкурентоспроможних та головне – безкоштовних продуктів для Державної фіскальної служби;

– врегулювання ринку програмного забезпечення через систему нормативно-правових актів.

Список використаних джерел: 1. *Офіційний сайт Державної фіскальної служби України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>. 2. *Офіційний сайт Урядового кур'єра* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukurier.gov.ua/>. 3. *Податковий кодекс України* (поточна редакція від 01.05.2014 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 4. *Про схвалення Концепції реформування податкової системи* : Розпорядження кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року. №56-р.

УДК 657

О.О. Ковтун, студентка

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД РОЗМІЩЕННЯ ТЕХНІЧНИХ РЕЗЕРВІВ У СТРАХОВИХ КОМПАНІЯХ

Ключові слова: облік, доходи, розміщення, страхові резерви, операційна діяльність.

Страхові компанії, як і інші підприємства і організації, зацікавлені в ефективній роботі, яка визначається перевищенням доходів над витратами. Формування та розміщення страхових резервів є одним із основних факторів страхової діяльності і становить значну частину економічного потенціалу страхових компаній. Достатність страхових резервів є важливою умовою під час здійснення страхової діяльності, тому дослідження їх як об'єкта суспільно-економічних процесів останніми роками зросло серед науковців України та Російської Федерації. Зокрема, в літературі вчені висвітлюють різні підходи до вирішення основоположних теоретичних проблем, натомість проблеми формування страхових резервів, методики їх обліку та контролю майже не розглядаються вченими [10]. Тому проблеми обліку доходів від розміщення страхових резервів у страхових організаціях є актуальними.

Дослідженнями обліку страхових резервів у страхових компаніях України займаються такі вчені, як: Д.Г. Буханець, В. Вареня, О.О. Гаманкова, Т.О. Гарматій, В.С. Лень, Є.В. Мних, В.С. Приходько, Ж.Д. Прокопенко, О.О. Сидоренко [1-4; 5; 6; 9; 10; 12] та інші, у працях яких вивчаються переважно порядок обліку їх формування, проте маловивченим залишається порядок обліку доходів від розміщення страхових резервів.

Згідно із статтею 2 Закону України «Про страхування» предметом безпосередньої діяльності страховика може бути лише страхування, перестраховання і фінансова діяльність, пов'язана з формуванням, розміщенням страхових резервів та їх управлінням [11]. Водночас, згідно із Правилами формування, обліку та розміщення страхових резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя, затверджених розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 17.12.04 № 3104 [8], обсяги технічних резервів мають бути представлені такими категоріями дозволених активів: грошові кошти на поточному рахунку; банківські вклади (депозити); валютні вкладення згідно з валютою страхування; нерухоме майно; акції, облигації, іпотечні сертифікати; цінні папери, що емітуються державою; права вимоги до перестраховиків; інвестиції в економіку України за напрямками, визначеними Кабінетом Міністрів України; банківські метали; готівка в касі в обсягах лімітів залишків каси, установлених Національним банком України (далі – НБУ).

З наведеного можна зробити висновок, що розміщення страхових резервів є обов'язковим, та таким, **що забезпечує основну (операційну) діяльність страховика**, оскільки від того, наскільки ефективно страховик розміщує страхові резерви, залежить їх збереження та примноження, платоспроможність страховика, і відповідно спроможність страховика надавати послуги страхування, тобто займатись основною діяльністю (основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [7]).

На нашу думку, в обліку доходів страховика слід чітко розділяти: доходи від розміщення страхових резервів, які ми вважаємо потрібно обліковувати на рахунку 71 «Інший операційний дохід», та доходи від управління прибутком (нерозподіленим прибутком), які можуть бути віднесені в обліку до операційної (наприклад, відсотки по коштам на поточному рахунку), інвестиційної та/або фінансової діяльності.

Список використаних джерел: 1. *Буханець Д. Г.* Методика формування та обліку технічних резервів страхових компаній: досвід України та зарубіжних країн / Д. Г. Буханець // Економіка та підприємництво : збірник наукових праць молодих вчених та аспірантів. – К. : КНЕУ, 1998. – Вип. 2.– С. 139–145. 2. *Вареня В.* Бухгалтерський облік страхових резервів / В. Вареня // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2006. – № 3–4. – С. 12–17. 3. *Гаманкова О. О.* Облік і аудит у страхових організаціях : навч.-метод. посіб. / О. О. Гаманкова. – Вид. 2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 183 с. 4. *Гарматій Т. О.* Облік та аудит в страхових компаніях : навч. посіб. / Т. О. Гарматій. К., 2004. – 180 с. 5. *Лень В. С.* Облік і аудит в страхових організаціях : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 408 с. 6. *Мних Є. В.* Облік розміщення страхових резервів у банківські метали / Є. В. Мних, В. С. Лень // Вісник Чернігівського державного технологічного університету : зб. – Чернігів : ЧДТУ, 2011. – № 1 (48). – С. 405–410. 7. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»* [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. 8. *Правила формування, обліку та розміщення страхових резервів за видами страхування, іншими, ніж страхування життя* [Електронний ресурс] : затвердженими розпорядженням Держфінпослуг України від 17.12.04 № 3104. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/>. 9. *Приходько В. С.* Бухгалтерський облік страхової діяльності : навч. посіб. / В. С. Приходько. – 2-ге вид., доповн. й переробл. – К. : Лібра, 2002. – 216 с. 10. *Прокопенко Ж. В.* Аналіз дисертаційних досліджень з проблем формування страхових резервів / Ж. В. Прокопенко // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 1 (63). – С. 176–180. 11. *Про страхування* [Електронний ресурс] : Закон України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>. 12. *Сидоренко О.О.* Бухгалтерський облік формування та розміщення страхових резервів : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / О. О. Сидоренко. – К., 2011.

ОБЛІК ГАРАНТІЙНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Ключові слова: облік, зобов'язання, гарантійні зобов'язання.

На сьогодні питання післяпродажного гарантійного обслуговування є дуже актуальним. Кожен споживач – фізична особа або підприємства роздрібної торгівлі мають права на забезпечення задоволення гарантійних зобов'язань та на відшкодування витрат, усунення недоліків від виробника товару.

Проблеми обліку зобов'язань, зокрема визначення їх сутності, оцінювання, організації, методики бухгалтерського обліку, висвітлені у працях В.С. Леня, Ф.Ф. Бутинця, Н. М. Малюга, О. М. Петрука, І.В. Орлова та ін. [1; 3; 4; 6; 8], але у цих дослідженнях не приділено достатньої уваги окремим аспектам щодо обліку гарантійних зобов'язань.

Згідно зі ст. 140 п. 140.1.4. ПКУ у разі здійснення гарантійних замін товарів платник податку зобов'язаний вести облік покупців, які отримали таку заміну товарів або послуги з ремонту (обслуговування), у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Здійснення заміни товару без зворотного отримання бракованого товару або без належного ведення зазначеного обліку не дає права на збільшення витрат продавця такого товару на вартість замін [9].

Відповідно до ст. 678 ЦКУ в разі передачі покупцеві товару неналежної якості він має право вимагати від продавця або пропорційного зменшення ціни, або безоплатного усунення недоліків товару в зазначений договором строк, або відшкодування витрат на усунення недоліків товару. У разі істотного порушення вимог щодо якості товару (виявлення недоліків, які неможливо усунути або усунення яких пов'язано з непропорційними витратами чи затратами часу, недоліків, які виявлено неодноразово чи з'явилися знову після їх усунення) покупець має право за своїм вибором або відмовитися від договору і вимагати повернення сплаченої за товар суми, або вимагати заміни товару. Якщо продавець товару неналежної якості не є його виробником, вимоги щодо заміни, безоплатного усунення недоліків товару і відшкодування збитків можуть бути пред'явлені до продавця або виробника товару [10].

Відповідно до п. 13 П(С)БО 11 при відображенні в обліку операцій під час виконання гарантійних зобов'язань є створення підприємствами-постачальниками товарів забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виконання гарантійних зобов'язань [7]. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку такого забезпечення передбачено субрахунок 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» [2].

У П(С)БО 11 «Зобов'язання» не наведено методику розрахунку забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань. Відсутня така методика й у МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», проте в ньому наведено такий приклад: «Суб'єкт господарювання продає товари з гарантією, за якою покупцям відшкодовується вартість ремонту будь-яких виробничих дефектів, виявлених протягом перших шести місяців після придбання. Якби незначні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б одному мільйону. Якби значні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б чотирьом мільйонам. Минулий досвід і майбутні очікування суб'єкта господарювання свідчать, що протягом наступного року 75 % проданих товарів не матимуть ніяких дефектів, 20 % проданих товарів матимуть незначні дефекти і 5 % проданих товарів матимуть значні дефекти. Відповідно до параграфу 24 суб'єкт господарювання оцінює в цілому ймовірність вибуття коштів за гарантійними

зобов'язаннями в цілому. Очікувана вартість витрат на ремонт дорівнює: (75 % від нуля) + (20 % від 1 млн) + (5 % від 4 млн) = 400 000» [5].

На нашу думку, такий приклад фактично відображає методику розрахунку забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань, тобто підприємству для його розрахунку необхідно володіти інформацією щодо кількості дефектів у загальній кількості проданого товару за групами та їх значущість (власна інформація минулих років, інформація конкурента на аналогічний товар, експертні оцінювання тощо). За наявності такої інформації процес розрахунку забезпечення можна здійснити за допомогою розробленої нами відомості-розрахунку забезпечення, яка наведена у табл. 1.

Таблиця 1

Відомість розрахунку забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань

Групи товарів	Кількість товарів, які на звітну дату знаходяться на гарантії	Вартість товару, за одиницю	Оціночна питома вага товарів, які			Очікувані витрати на виправлення незначних дефектів, % від вартості товару	Очікувані витрати на виправлення значних дефектів, % від вартості товару	Сума забезпечення, грн ($2*3*5*100*7/100+2*3*6/100*8/100$)
			не матимуть дефектів за період гарантії, %	матимуть незначні дефекти за період гарантії, %	матимуть значні дефекти за період гарантії, %			
А	50	1000	75	20	5	15	80	3500
Б	80	2000	80	15	5	10	75	8400
І т. ін.						
Всього	-	-	-	-	-	-	-	11900

Для розрахунку кількості товарів по виділених підприємством групах, ми пропонуємо використовувати розроблену нами аналітичну відомість, яка наведена у табл. 2.

Таблиця 2

Аналітична відомість розрахунку кількості товарів, які на звітну дату знаходяться на гарантії

Дата продажу	Термін гарантії, днів	Кількість днів, що минули з моменту продажу до звітної дати (кінець звітного періоду)				Товари, за якими на звітну дату існують гарантійні зобов'язання			
		I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	На кінець I кварталу (Якщо $2-3 > 0$)*	На кінець II кварталу (Якщо $2-4 > 0$)*	На кінець III кварталу (Якщо $2-5 > 0$)*	На кінець IV кварталу (Якщо $2-6 > 0$)*
02.01.2014	95	89	180	272	364	1	0	0	0
03.01.2014	380	88	179	271	363	1	1	1	1
.....
Всього	-	-	-	-	-	2	1	1	1

Примітка: *якщо умова виконується, то ставиться 1, якщо ні, то – 0.

У процесі дослідження було виявлено, що питання нарахування забезпечення за гарантійними зобов'язаннями не повною мірою розкриті як з наукового, так і практичного погляду. Тому в роботі було запропоновано методику нарахування (розрахунку) забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань, для чого нами було розроблено допоміжні відомості: «Аналітична відомість розрахунку кількості товарів, які на звітну дату знаходяться на гарантії» та «Відомість розрахунку забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань», які можуть бути використані в обліку будь-якого підприємства як реєстри обліку та будуть слугувати більш точному й достовірному відображенню інформації про забезпечення на виконання гарантійних у поточному обліку та звітності.

Список використаних джерел: 1. *Бутинець Ф. Ф.* Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : монографія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 324 с. 2. *Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій* [Електронний ресурс] : затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291, зареєстрована в Міністерстві юстиції України з 21.12.1999 року

№ 892/4185. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. **3. Лень В. С.** Фінансовий облік : навч. посіб. / В. С. Лень. – К. : Академія, 2011. – 608 с. **4. Малюга Н. М.** Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДГУ, 2005. – 548 с. **5. МСБО 37** «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_051. **6. Орлов І. В.** Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія / І. В. Орлов. – Житомир : ЖДГУ, 2010. – 400 с. **7. П(С)БО 11** «Зобов'язання» : затверджено наказом МФУ від 31.01.2000 (із змінами і доповненнями) // Нова бухгалтерія. – 2006. – 17 квітня. **8. Петрук О. М.** Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики : монографія / О. М. Петрук. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 332 с. **9. Податковий кодекс України** від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. **10. Цивільний кодекс України** від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

УДК 657

А.В. Ненастьєва, студентка

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВІДХОДІВ ВИРОБНИЦТВА

Ключові слова: облік, відходи, оцінювання, зворотні та незворотні відходи.

У процесі діяльності практично будь-якого підприємства виникають відходи. При цьому перед підприємством постає питання, що з ними робити, чи можна їх як-небудь використати (продати або використати для власних потреб). Отже, важливим є питання правильної класифікації відходів та їх відображення в бухгалтерському обліку.

Проблемам управління відходами присвятили свої роботи такі вчені, як: О.І. Бондар, Л.О. Бондар, А.Е. Воробйов, І.В. Вепренцев, З.В. Гуцайлюк, А.Д. Трусов [1; 2; 3; 4; 5; 6] та інші.

Відходи – будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися за допомогою утилізації чи видалення [7; 8].

За своєю сутністю відходи можуть бути зворотними (можна продати або самостійно використати у власній діяльності) та незворотними (не можна продати чи використати у власній діяльності).

Зворотні відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо [9].

Для цілей обліку зворотні відходи визнаються активами, а саме запасами, і обліковуються згідно з Методичними рекомендаціями з обліку запасів на субрахунок 209 «Інші матеріали». При цьому «первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів, визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання» [9].

Згідно із П(С)БО 9 «Запаси», чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [10].

Отже, для оцінювання зворотних відходів, призначених для продажу, доцільно використовувати їх справедливу вартість за вирахуванням витрат на їх реалізацію, а для

відходів, призначених для самостійного використання, – оцінювання можливого використання.

Для визначення справедливої вартості запасів (у т. ч. відходів) «підприємство може використовувати дані про: а) останню ринкову ціну операцій з відповідними запасами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому діє підприємство); б) ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня незавершеного виробництва, для якого визначається справедлива вартість; в) додаткові показники, які характеризують рівень цін на запаси» [9].

З наведеного стає зрозумілим, що метод оцінювання відходів на дату їх первісного визнання залежить від багатьох факторів, які слід врахувати під час його вибору. З метою полегшення процесу прийняття рішення, що обрання методу оцінювання зворотних відходів нами було розроблено відповідне дерево рішення, яке наведено на рис.

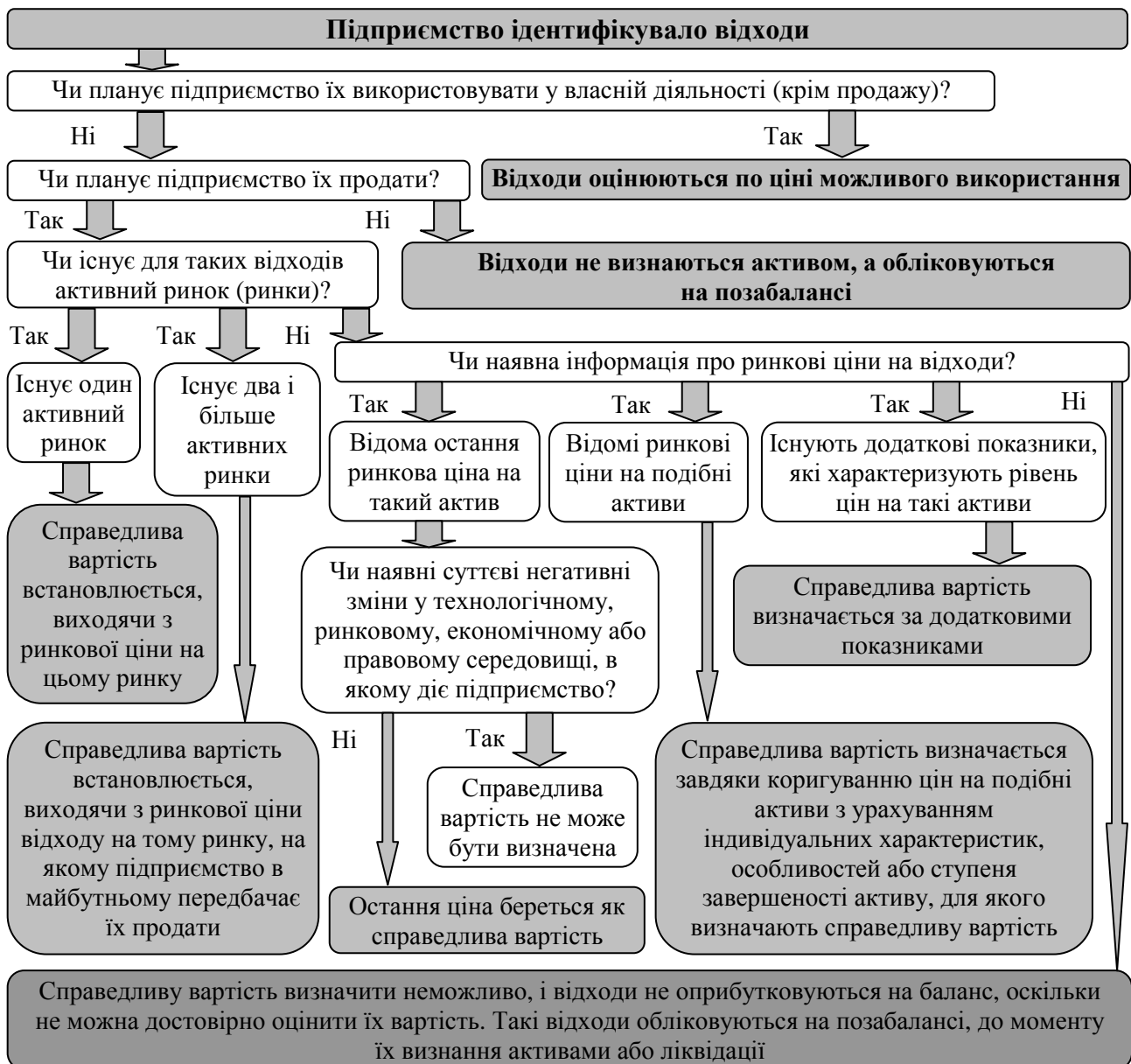


Рис. Дерево рішень щодо обрання методу оцінювання зворотних відходів

Джерело: складено автором.

Відходи, які не можна продати та/або використати, не відповідають критеріям визнання активу, а тому ним не визнаються. Проте, на нашу думку, такі відходи слід обліковувати на позабалансі за вартістю очікуваних витрат на їх знешкодження (ліквідацію).

Список використаних джерел: 1. *Управління відходами: вітчизняний та зарубіжний досвід* : посібник / О. І. Бондар, В. Є. Барановська, М. О. Баринов та ін. ; за ред. О. І. Бондаря. – К. : Айва Плюс Лтд, 2008. – 196 с. 2. *Бондар Л. О.* Екологічне право України / Л. О. Бондар, В. В. Курзова. – Х., 2008. – 368 с. 3. *Воробйов А. Е.* Принципи управління твердими побутовими відходами / А. Е. Воробйов, Е. В. Чакушина // Співпраця для вирішення проблеми відходів : зб. наук. праць. – Х., 2009. – С. 65–69. 4. *Вепренцев И. В.* Европейский поход к отходам / И. В. Вепренцев // Твердые бытовые отходы. – 2006. – № 10. – С. 34–36. 5. *Гуцайлюк З. В.* Облік виробничих відходів: проблеми методики та організації / З. В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004. – № 3. – С. 9–12. 6. *Трусов А. Д.* Комплексное использование сырьевых ресурсов / А. Д. Трусов, А. Н. Захаров. – М. : Экономика, 1986. – 110 с. 7. *Державний класифікатор України.* Класифікатор відходів ДК 005-96 [Електронний ресурс] : затверджений наказом Держстандарту України від 29.02.1996 р. № 89. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>. 8. *Про відходи* [Електронний ресурс] : Закон України від 05.03.1998 р. № 187/98. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>. 9. *Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів* [Електронний ресурс] : затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536. 10. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»* [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0751-99>.

УДК 657

В.Ф. Никипорець, студентка

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБЛІК НЕПРОДУКТИВНИХ ВИТРАТ

Ключові слова: *непродуктивні витрати, поняття, облік.*

Підприємства будь-якої галузі у процесі своєї діяльності все частіше трапляються з непродуктивними витратами. Основними причинами цього є застаріле обладнання, неякісна сировина та неправильна організація виробничого процесу та інше. Тож перед підприємствами постає питання, як обліковувати непродуктивні витрати та які з ними пов'язані податкові наслідки.

Питання обліку непродуктивних витрат досліджувалися такими вченими, як: М.Ф. Базась, Ф.Ф. Бутинець, В.Н. Зоріна, Ю.В. Ісаєнко, В.С. Лень [2; 1; 4; 5; 7] та інші.

Відповідно до методичних рекомендацій з аналізу та оцінювання фінансового стану підприємств непродуктивними витратами вважаються витрати на невиробничу діяльність і непланові витрати, які виникають внаслідок поганої організації виробництва та праці. До них належать: оплата простоїв, доплати за понаднормову роботу, понаднормові витрати від браку та псування матеріалів, збитки від списання недоамортизованих основних фондів, від стихійних лих, сплачені економічні санкції, втрати від списання безнадійних боргів тощо [8]. Проте поняття «непродуктивні витрати» не згадується ні в Податковому кодексі України, ні в П(С)БО 16, тож виникає питання, що саме можна віднести до складу непродуктивних витрат. Тому розглянемо, як трактується це поняття науковцями (табл.).

Таблиця

Трактування поняття «непродуктивні витрати» науковцями

№	Автор	Визначення
1	В.Б. Захожая	це витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо
2	В.Н. Зоріна	витрати, що виникають у результаті певних недоліків в організації виробництва, порушення технології тощо
3	Ю.В. Крот	непередбачені кошторисом витрати та витрати, від здійснення яких відсутня економічна чи інша вигода у поточному або в майбутніх періодах
4	С.В. Мочерний	витрати на невиробничу діяльність і непланові витрати, що виникають унаслідок неналежної організації виробництва та праці

Джерело: складенно автором на основі [2; 4; 6; 9].

Непродуктивні витрати характерні для виробництва загальнопромислових та адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. До непродуктивних витрат можна віднести: – у виробництві: брак та витрати на виправлення браку; – до загальнопромислових витрат: службові понаднормові витрати на відрядження начальників цехів, майстрів; витрати на утримання та експлуатації легкових автомобілів загальнопромислового персоналу; – до адміністративних витрат: ті ж самі витрати, що і для загальнопромислових, але стосуються адміністративного персоналу; – до витрат на збут: ті ж самі витрати, що і для загальнопромислових, але стосуються працівників відділу збуту; витрати, пов'язані з придбанням у нерезидента послуг з маркетингу та реклами в обсязі, що перевищує 4 % доходу від реалізації за попередній рік (ст. 139.1.13 ПКУ); – до інших операційних витрат: сумнівні та безнадійні борги (списання безнадійної дебіторської заборгованості); витрати на утримання соціальної сфери; витрати понад встановлені норми природного убутку; добровільні платежі до неприбуткових організацій за рік понад 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року (ст. 138.10.6 ПКУ).

Відповідно до ст. 139.1.1 ПКУ до складу витрат не включаються витрати, не пов'язані з провадженням господарської діяльності. Тому непродуктивні витрати не будуть включатися до податкових.

Відповідно до П(С)БО 16 витрати виникають одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань [11]. Непродуктивні витрати підпадають під критерій визнання витрат відповідно до П(С)БО, тож вони відносяться до бухгалтерських витрат. Отже, внаслідок невідповідності витрат для цілей обліку та оподаткування будуть виникати податкові різниці.

Висновок та рекомендації. На підставі проведеного дослідження пропонується таке визначення поняття «непродуктивні витрати» – витрати, які не сприяють збільшенню економічних вигод суб'єкта господарювання, або ж виникають понад встановлені нормативи витрат у господарській діяльності, витрати не встановлені кошторисом та/або перевищують його (крім випадку, коли економічно обгрунтовано доведено, що нормативи витрат та/або кошторис є заниженими, тобто не відповідають дійсності) та витрати понад встановлені норми природного убутку. Для обліку непродуктивних витрат ми пропонуємо ввести такі рахунки: 239 «Непродуктивні витрати у виробництві», 919 «Непродуктивні загальнопромислові витрати», 929 «Непродуктивні адміністративні витрати», 939 «Непродуктивні збутові витрати», 949.1 «Інші операційні непродуктивні витрати», 977.1 «Інші непродуктивні витрати». При цьому рахунки 239 та 919 будуть списуватися відповідно на виробничу собівартість та собівартість реалізованої продукції, а 929, 939, 949.1 та 977.1 списуватимуться на 79 рахунок.

Список використаних джерел: 1. *Бутинець Ф. Ф.* Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Вид. 3-тє, переробл. і доповн. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 672 с. 2. *Бухгалтерський облік у галузях економіки / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась ; за ред. В. Б. Захожая, М. Ф. Базася.* – К. : МАУП, 2005. – 967 с. 3. *Голубовський Л. В.* Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. В. Голубовський // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 187–192. 4. *Зоріна В. М.* Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у галузях народного господарства : навч. посіб. / В. М. Зоріна, Г. В. Сеніна. – К. : ЦНЛ, 2005. – 240 с. 5. *Ісаєнко Ю. В.* Організаційні підходи до скорочення непродуктивних витрат в будівництві : автореф. дис. ... канд. тех. наук : спец. : 05.23.08 / Ю. В. Ісаєнко ; Київськ. нац. ун-т буд-ва і архітек. – К., 2008. – 20 с. 6. *Крот Ю. В.* Непродуктивні витрати: визначення та зміст/ Крот Ю. В. // Науковий вісник ЧДІЕУ. Серія 1, Економіка : збірник наукових праць. – Чернігів : ЧДІЕУ, 2011.– №4 (12).– С. 211–216. 7. *Лень В. С.* Непродуктивні витрати в обліку та звітності / В. С. Лень, Л. А. Мисик // Вісник Чернігівського державного університету : збірник наукових праць. Серія : Економіка і фінанси. – 2008. – № 33. – С. 29–38. 8. *Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств [Електронний ресурс] : затверджені Центральною спілкою споживчих товариств України 28.07.2006.* – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=281025. 9. *Мочерний С. В.* Економічна теорія : навч. посіб. / С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2005. – 640 с. 10. *Податковий кодекс України ред. від 01.10.2014 [Електронний ресурс].* – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 11. *35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку.* – К. : Алерта, 2011. – С. 125–133.

ВІДСУТНІСТЬ ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНОЇ НАКЛАДНОЇ У ПОКУПЦЯ: ВПЛИВ НА ПОДАТКОВІ ВИТРАТИ ТА ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ

Ключові слова: транспортна послуга, товарно-транспортна накладна, податкові витрати, податковий кредит.

Постановка проблеми. Кожне торговельне підприємство стикається із проблемою доставки замовленого товару. Звісно при цьому воно несе певні витрати, пов'язані із цією доставкою – транспортно-заготівельні, які включаються у собівартість придбаних товарів. Слід також враховувати нову редакцію Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, яка набрала чинності з 14 січня 2014 року. Згідно із Правилами основним первинним документом оприбуткування послуг перевезення вантажу автомобільним транспортом є товарно-транспортна накладна. При цьому виникає проблема віднесення вартості таких послуг до складу податкового кредиту та податкових витрат на основі сум у товарно-транспортній накладній (далі – ТТН).

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Нині залишається не повністю висвітленим та дослідженим питання відображення транспортних витрат у складі податкових за відсутності ТТН, у результаті чого виникають судові спори між податковими органами та суб'єктами господарювання.

Мета роботи. Проблеми визначення права покупця на податкові витрати та податковий кредит з ПДВ у разі відсутності товарно-транспортної накладної.

Виклад основного матеріалу. Практично кожне підприємство, у тому числі торговельне, в процесі здійснення своєї діяльності стикається з необхідністю проведення транспортних витрат. Так, підприємства, укладаючи договори купівлі-продажу товарів, не маючи власного або орендованого транспорту, залучають сторонні організації для здійснення транспортування вантажу. У таких випадках підприємства укладають договори безпосередньо з автотранспортними підприємствами або договори з виконавцем на транспортно-експедиційне обслуговування (організація перевезень, логістичні послуги).

Транспортна послуга – перевезення вантажів та комплекс допоміжних операцій, що пов'язані з доставкою вантажів автомобільним транспортом [6]. Основними сторонами при цьому є вантажовідправник та вантажоодержувач безпосередньо або ще додатково залучається третя сторона – перевізник, який і здійснює доставку вантажу до місця його здавання. При цьому замовником послуг перевезення може бути вантажовідправник або вантажоодержувач, який уклав з перевізником договір про перевезення вантажів.

Право на податкові витрати

Згідно із п. 138.6 ст. 138 Податкового кодексу України собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу.

Перелік витрат, що формують собівартість виготовлених та реалізованих товарів, наведено у п. 138.8 ст. 138 ПКУ, до них, зокрема, належить вартість придбаних послуг, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів [2]. Однак при цьому такі витрати мають бути пов'язані з господарською діяльністю і документально підтверджені. Після набрання чинності нових Правил [6] ТТН знову стала основним документом, який необхідно оформляти під час перевезення вантажів автомобільним транспортом і з'явилася її типова форма.

Згідно з п. 138.2 ст. 138 ПКУ витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом II ПКУ.

Зокрема, п. 44.1 ст. 44 розділу II ПКУ визначено, що для цілей оподаткування платники податку зобов'язані вести облік витрат на підставі первинних документів, ведення яких передбачено законодавством. Витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими первинними документами, до складу витрат не включаються (п.п. 139.1.9 п. 139.1 ст. 139 ПКУ).

Частинами другою та третьою ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" передбачено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, що фіксують факт здійснення господарської операції [4].

Документом, що підтверджує факт надання транспортних послуг (виконання робіт), є акт виконаних робіт (наданих послуг). Якщо договором поставки покладено обов'язок доставки товару покупцю на постачальника, то вартість такої доставки враховується у вартість товару. Якщо ж такі витрати повинен нести покупець, але з яких-небудь причин перевезення забезпечує постачальник, то транспортні витрати в накладній постачальника зазначаються окремим рядком або оформленням акта виконаних робіт (наданих послуг).

Також повинен бути письмовий договір про перевезення вантажів з автотранспортним підприємством або договір поставки (купівлі-продажу) з постачальником [1].

Щодо первинних документів, що підтверджують здійснення підприємством витрат на придбання послуг, то Переліком документів, необхідних для здійснення перевезень вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні [5] та Правилами перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні [6] врегульовані правила оформлення документів на перевезення. При цьому нормами п. 1 Правил надано визначення ТТН як єдиного для всіх учасників транспортного процесу юридичного документа, призначеного для списання запасів, обліку на шляху їх переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи. Також така інформація міститься у Законі «Про автомобільний транспорт» [3]. Крім того, первинна транспортна документація відноситься до первинних документів, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік.

З огляду на це, у разі відсутності ТТН під час обчислення об'єкта оподаткування платник податку не має підстав врахувати оплату послуг перевізника, тобто транспортні витрати, під час формування собівартості придбаних та реалізованих товарів. При цьому, оскільки транспортною документацією підтверджується операція з надання послуг з перевезення вантажів, а не факт придбання товару, то за наявності документів, що підтверджують фактичне отримання товару і його використання у власній господарській діяльності, неподання ТТН не може бути єдиною підставою для невизнання витрат з придбання ТМЦ.

Право на податковий кредит

Відповідно до п. 198.1 ст. 198 ПКУ право на віднесення сум податку до податкового кредиту виникає, зокрема, у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів та послуг.

Згідно із п. 198.6 ст. 198 ПКУ не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів, не підтверджені податковими накладними (або підтверджені накладними, оформленими з порушенням вимог ст. 201 ПКУ) чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 ПКУ [2].

Оскільки ТТН немає в переліку документів, що визначають право на формування податкового кредиту із ПДВ, тому визнати податковий кредит без ТТН можна при купівлі товарів і при їх транспортуванні. Отже, відсутність ТТН за наявності правильно оформленої податкової накладної не може впливати на податковий кредит платника податків.

Висновок. На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, оскільки Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні не встановлюють правил

податкового обліку, а лише встановлюють права, обов'язки та відповідальність перевізників та не є законодавчим документом з питань оподаткування, то вони не можуть регламентувати виключний порядок документування в податковому обліку витрат та податкового кредиту. При цьому ТТН не є документом первинного бухгалтерського обліку, що підтверджує обставини придбання та продажу товарно-матеріальних цінностей, тому витрати на придбання товару враховувати можна навіть у разі відсутності ТТН. Однак витрати на перевезення товару без ТТН урахувати не можна, а впливу на формування податкового кредиту відсутність цього документа не має.

Список використаних джерел: 1. *Господарський кодекс* України від 16.01.2003 № 436-IV у поточній редакції від 24.07.14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>. 2. *Податковий кодекс* України від 02.12.10 № 2755-VI у поточній редакції від 01.10.14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 3. *Про автомобільний транспорт* [Електронний ресурс] : Закон України від 05.04.2001 № 2344-III у поточній редакції від 06.11.14. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2344-14>. 4. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні* [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV у поточній редакції від 15.10.14. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 5. *Про затвердження Переліку документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні* [Електронний ресурс] : Постанова КМУ від 25.02.2009 № 207 у поточній редакції від 18.06.11. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/207-2009-п>. 6. *Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні* [Електронний ресурс] : затверджені наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 14.10.1997 р. № 363 у поточній редакції від 14.01.14. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/REG2568.html.

УДК 657

А.Л. Рудник, студентка

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОЦІНЮВАННЯ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Ключові слова: облік, сільськогосподарська продукція, оцінювання.

Специфікою діяльності сільськогосподарських підприємств є виробництво ними сільськогосподарської продукції. Тому особливо значення набуває методика оцінювання та обліку сільськогосподарської продукції.

Аспекти обліку сільськогосподарських активів досліджувалися у працях таких учених, як: В.В. Гливенко, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Д.В. Зоценко, В.С. Лень, Т.Г. Маренич, О.О. Сидоренко [1–5] та інші.

Згідно із п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська продукція – актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [4].

На нашу думку, складною ділянкою обліку щодо сільськогосподарської продукції є порядок її оцінювання та відображення в обліку. Так, сільськогосподарська продукція при первісному визнанні оцінюється за: «справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу» [4]; або „а виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»”. Після первісного визнання така продукція оцінюється та відображають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». При цьому можливе оцінювання сільськогосподарської продукції за договірними цінами, яке допускається лише за обтяжливими контрактами [4].

З наведеного стає зрозумілим, що метод оцінювання сільськогосподарської продукції на дату первісного визнання та на дату балансу залежить від багатьох обставин, які обов'язково повинні бути враховані при його виборі та є трудомістким процесом, полегшити який можна за допомогою використання розробленого нами дерева рішень, яке наведено на рис.

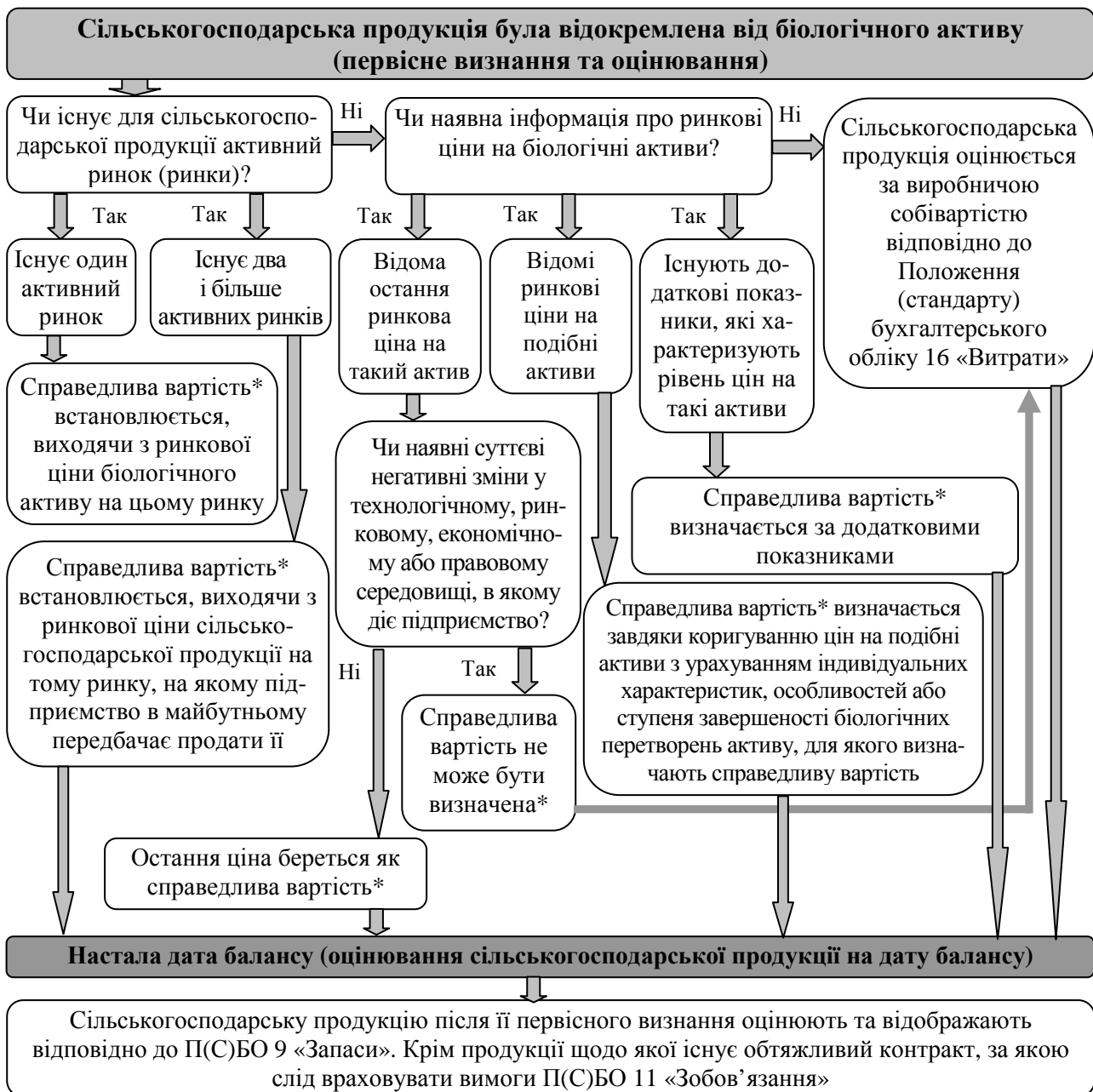


Рис. Дерево рішень щодо обрання методу оцінювання сільськогосподарської продукції

Примітка: * зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Джерело: складено автором.

Висновки. У процесі дослідження виявлено, що окремі аспекти обліку сільськогосподарської продукції є недостатньо дослідженими або взагалі нерозкритими як з наукового, так і практичного погляду. Так, недостатньо дослідженим є питання оцінювання сільськогосподарської продукції на дату первісного визнання та дату балансу, в той же час оцінювання вартості на різних етапах існування продукції є важливою складовою облікової роботи сільськогосподарського підприємства. Тому в роботі нами було розроблено дерево прийняття рішення щодо вибору методу сільськогосподарської продукції на дату первісного визнання та дату балансу, використання якого надасть можливість обґрунтовано приймати рішення щодо методу обліку сільськогосподарської продукції.

Список використаних джерел: 1. Голов С. Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С. Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87–90. 2. Жук В. М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / В. М. Жука // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5-22. 3. Лень В. С. Оцінка та облік поточних біологічних активів рослинництва / В. С. Лень, В. В. Гливінко, І. Л. Стародуб // Вісн. Черн. держ. техн. ун-ту. – Чернігів : ЧДТУ, 2008.— № 33,

С. 172-178. 4. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 5 грудня 2005 року № 790. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. 5. *Сидоренко О. О.* Окремі аспекти обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств України / О. О. Сидоренко, Д. В. Зоценко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – Чернігів : ЧДТУ, 2012. – № 2 (58). – С. 224–231.

УДК 657

К.О. Тищенко, студент

Науковий керівник: **О.О. Сидоренко**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ОБЛІК СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ЩОДО ЯКОЇ ІСНУЄ ОБТЯЖЛИВИЙ КОНТРАКТ

Ключові слова: облік, сільськогосподарська продукція, обтяжливий контракт.

Специфікою діяльності сільськогосподарських підприємств є виробництво ними сільськогосподарської продукції. Особливої уваги заслуговує порядок обліку сільськогосподарської продукції, щодо яких існує обтяжливий контракт (контракт, за яким сільськогосподарське підприємство зобов'язане продати її продукцію за ціною, яка на дату продажу є значно нижчою за ринкову ціну, а сума доходів є меншими, ніж витрати вирощування (створення) такої продукції).

Аспекти обліку сільськогосподарських активів досліджувалися у працях таких учених, як: В.В. Гливенко, С.Ф. Голов, В.М. Жук, І.В. Замула, Д.В. Зоценко, Г.Г. Кірейцев, В.С. Лень, Т.Г. Маренич, О.О. Сидоренко [1–3; 5–7; 12] та інші.

Згідно із п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи» сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [11].

Так, у п. 13 П(С)БО 30 «Біологічні активи» зазначено: «оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами» [11].

Проте у п. 16 МСБО 41 «Біологічні активи» зазначено: „при визначенні справедливої вартості контрактні ціни не обов'язково доречні, оскільки справедлива вартість є відображенням поточного стану того ринку, на якому зацікавлені покупець і продавець бажають здійснити операцію. Отже, справедлива вартість біологічного активу або сільськогосподарської продукції не коригується через існування контракту. У деяких випадках контракт на продаж біологічного активу або сільськогосподарської продукції може бути обтяжливим контрактом, як визначено в МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». До обтяжливих контрактів застосовується МСБО 37» [9].

З наведеного можна зробити висновки: 1) приймати ціну, зазначену в обтяжливому контракті, як справедливу вартість недоречно щодо сільськогосподарської продукції. Отже, ми рекомендуємо, третій абзац п. 13 П(С)БО 30 «Біологічні активи» вилучити, як такий, що не відповідає методичним засадам обліку та не сприяє наближенню національних стандартів обліку до міжнародних; 2) за наявності обтяжливих контрактів щодо сільськогосподарської продукції облік такої продукції набуває певних особливостей, які не передбачені П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Так, згідно із п. 66 МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», «якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, теперішню заборгованість за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення» [8]. Отже, якщо сільськогосподарське підприємство має обтяжливий контракт щодо сільськогосподарської продукції, то в обліку на дату балансу, крім проведень, пов'язаних зі зміною вартості таких активів, необхідно відображати нарахування забезпечення.

Відповідно до п. 16 П(С)БО 11 «забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих

витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту» [10].

Сума створеного забезпечення визнається витратами операційної діяльності.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків забезпечення на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів відображають на рахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» [4].

Розглянемо облік операцій, пов'язаних із забезпеченням на випадок укладення обтяжливих контрактів на прикладі табл.

Таблиця

Бухгалтерські проведення з обліку сільськогосподарської продукції, щодо яких укладено обтяжливий контракт

Дата	Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума
10 лютого 2014 р.	підприємство уклало обтяжливий контракт на реалізацію сільськогосподарської продукції на 12000 грн з ПДВ, собівартість (балансова вартість) сільськогосподарської продукції становить 15000 грн. Сума штрафних санкцій за невиконання (розірвання) контракту становить 16000 грн. Контракт розірвано 15 квітня 2014 року. Додаткових контрактів немає			
10.02.14	Нараховано за найменшою величиною (балансова вартість) забезпечення за обтяжливим контрактом	949 84	84 474	15000,00
10.02.14	Витрати списано на фінансовий результат	791	949	15000,00
15.04.14	Розірвано договір та відображено нарахування штрафних санкцій у сумі, яка покривається за рахунок забезпечення	474	685	15000,00
15.04.14	Розірвано договір та відображено нарахування штрафних санкцій у сумі, яка не покривається за рахунок забезпечення	948 84	84 685	1000,00 1000,00

Висновки і пропозиції. У процесі дослідження виявлено, що питання обліку забезпечень за обтяжливими контрактами щодо сільськогосподарської продукції залишаються нерозкритими з теоретичного та практичного погляду. Тому нами було розроблено методику обліку забезпечення, створену для погашення зобов'язань за обтяжливим контрактом. Використання якої буде сприяти більш достовірному відображенню у звітності інформації щодо таких контрактів.

Також у роботі нами було обґрунтовано недоцільність здійснення оцінювання сільськогосподарської продукції за договірними цінами, зазначених в обтяжливому контракті щодо такої сільськогосподарської продукції, та запропоновано вилучити третій абзац з п. 13 П(С)БО 30 «Біологічні активи», як такий, що не відповідає методичним засадам обліку та не сприяє наближенню національних стандартів обліку до міжнародних.

Список використаних джерел: 1. *Голов С. Ф.* Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії / С. Ф. Голов // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 11. – С. 87–90. 2. *Жук В. М.* Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 1. – С. 5–22. 3. *Замула І. В.* Біологічні активи в Україні: концептуальний підхід / І. В. Замула // Зимові читання, присвячені ідеям П. П. Німчинова та І. В. Малишева : збірник тез та текстів виступів на четвертій Всеукраїнській науковій конференції. – Житомир : ЖТДУ, 2006. – С. 25–27. 4. *Інструкція «Про застосування рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»* [Електронний ресурс] : затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>. 5. *Кірейцев Г. Г.* Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г. Г. Кірейцев // Зб. наук. пр. Подільського державного аграрно-технічного університету. – Кам'янець-Подільський, 2009. – Вип. 17, Т. 2. – С. 22–29. 6. *Лень В. С.* Оцінка та облік поточних біологічних активів рослинництва / В. С. Лень, В. В. Гливенко, І. Л. Стародуб // Вісн. Черн. держ. техн. ун-ту. – Чернігів : ЧДТУ, 2008. – № 33. – С. 172–178. 7. *Маренич Т. Г.* Удосконалення методики обліку витрат і доходів сільськогосподарської діяльності /

Т. Г. Маренич // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : тези доп. II Міжнар. наук.-практ. конф., 19–20 жовтня 2006 р. – К. : Юр-Агро-Веста, 2006. – С. 55-56. **8.** *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320307/file/IAS%2037.pdf>. **9.** *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Біологічні активи»* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320311/file/IAS%2041.pdf>. **10.** *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»* [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 559. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0085-00>. **11.** *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»* [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 5 грудня 2005 року № 790. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>. **12.** *Сидоренко О. О.* Окремі аспекти обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств України / О. О. Сидоренко, Д. В. Зоценко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – Чернігів : ЧДТУ, 2012. – № 2 (58). – С. 224–231.

СЕКЦІЯ 3

Економічний аналіз діяльності підприємств: стан та перспективи розвитку

УДК 338.2

О.І. Гонга, д-р екон. наук, директор ННІ економіки

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

Д.С. Пілевич, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку

Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

РЕЙТИНГОВИЙ ПІДХІД ДО АНАЛІЗУ ІНВЕСТИЦІЙНОГО КЛІМАТУ УКРАЇНИ

Ключові слова: рейтинг, міжнародний індекс, інвестиція, інвестиційний клімат, інвестиційна політика.

Формування сприятливих умов ведення бізнесу є стратегічним завданням функціонування будь-якої країни з метою активізації та нарощення її економічного розвитку. Саме тому питання створення сприятливого інвестиційного клімату завжди є актуальними та об'єктивно важливими. У зв'язку з цим існує потреба постійного моніторингу реальних умов здійснення інвестиційної діяльності в державі з метою виявлення слабких ланок її реалізації та розроблення заходів щодо їх нівелювання. Це вимагає побудови системи різнобічних індексів та рейтингів оцінки інвестиційного клімату, які на сьогодні вже створені та ефективно функціонують у світі і пропонують інформацію про специфічні особливості ведення бізнесу в різних країнах. Рейтинги дають можливість на відміну від кількісних показників оцінки інвестиційної діяльності, які теж використовуються при побудові певних індексів, долучити до оцінки інвестиційного клімату держави якісні характеристики, які можуть бути представлені думками експертів, результатами різнобічних опитувань тощо і характеризувати якісні аспекти розвитку зазначеної системи.

Важливою складовою оцінки ефективності інвестиційної політики держави є аналіз міжнародних рейтингів, які присуджуються кожній країні різнобічними міжнародними організаціями. Зміна в рейтингах може свідчити про якість інвестиційної політики, що здійснюється у країні. На нашу думку, найбільш обґрунтованим буде проведення аналізу таких міжнародних індексів та рейтингів: 1) рейтинг Doing Business; 2) індекс економічної свободи; 3) індекс глобальної конкурентоспроможності; 4) індекс сприйняття корупції; 5) податковий індекс. Перелік міжнародних рейтингів та індексів також можна доповнити і розширити. Розглянемо більш детально кожний з них.

Рейтинг Doing Business дозволяє об'єктивно оцінити нормативно-правові акти, що регулюють підприємницьку діяльність, і забезпечення їх дотримання у 185 країнах, а також в окремих містах на субнаціональному та регіональному рівнях. Проект «Ведення бізнесу», реалізація якого почалася у 2002 році, присвячений діяльності національних малих та середніх підприємств і оцінці нормативних актів, що регулюють їх діяльність протягом всього життєвого циклу [2].

Оцінювання легкості ведення бізнесу здійснюється Світовим банком за такими критеріями: 1) створення підприємств; 2) отримання дозволів на будівництво; 3) доступ до електрики; 4) реєстрація власності; 5) отримання кредитів; 6) захист інвесторів; 7) сплата податків; 8) міжнародна торгівля; 9) забезпечення виконання контрактів; 10) ліквідація підприємств [2].

Індекс економічної свободи – показник, який щорічно розраховується Wall Street Journal і Heritage Foundation для більшості країн світу з 1995 року. В 2010 та 2011 роках у рейтингу було 179 країн [3].

Економічна свобода — це фундаментальне право кожної людини управляти її власною працею та майном. В економічно вільних суспільствах особи вільні у виборі роботи, виробництві товарів, витратах та інвестиціях будь-яким шляхом, яким забажають. Всі ці свободи підтримуються і захищаються державою. В економічно вільних суспільствах уряд дозволяє праці, капіталу і товарам вільно переміщатися й утримується від примусу і тиску на свободу, втручається лише у разі необхідності збереження і функціонування самого себе [3].

Індекс економічної свободи ґрунтується на 10 індексах, які оцінюються за шкалою від 0 до 100, причому показник 100 відповідає максимальній свободі [1]: 1) свобода бізнесу; 2) свобода торгівлі; 3) податкова свобода; 4) державні витрати; 5) грошова свобода; 6) свобода інвестицій; 7) фінансова свобода; 8) захист прав власності; 9) свобода від корупції; 10) свобода трудових стосунків.

Індекс глобальної конкурентоспроможності – глобальне дослідження і супроводжуючий його рейтинг країн світу за показником економічної конкурентоспроможності. Розрахований за методикою Всесвітнього економічного форуму (ВЕФ), заснований на комбінації загальнодоступних статистичних даних і результатів глобального опитування керівників компаній – великого щорічного дослідження, яке проводиться ВЕФ разом з мережею партнерських організацій [1].

Національну конкурентоспроможність визначають на основі 12 контрольних показників: 1) якість інститутів; 2) інфраструктура; 3) макроекономічна стабільність; 4) здоров'я і початкова освіта; 5) вища освіта і професійна підготовка; 6) ефективність ринку товарів і послуг; 7) ефективність ринку праці; 8) розвиненість фінансового ринку; 9) рівень технологічного розвитку; 10) розмір внутрішнього ринку; 11) КС компаній; 12) інноваційний потенціал.

Індекс сприйняття корупції – щорічний рейтинг країн світу, що укладається організацією Transparency International. Країни у рейтингу впорядковані за показником рівня корупції, який ґрунтується на оцінках підприємців та аналітиків за десятибальною шкалою.

Податковий індекс – індекс, який встановлюється Європейською Бізнес Асоціацією. Індекс ґрунтується на експертних оцінках ефективності та легкості оподаткування, що були поставлені самими платниками податків. В опитуванні беруть участь представники малих, середніх та великих підприємств.

Оцінювання індексу здійснюється за такими показниками: 1) якість податкового законодавства; 2) обтяжливість/легкість адміністрування податків; 3) ступінь фіскального тиску; 4) якість податкового обслуговування, роботи податківців.

У 2012 році було вперше проведено обчислення відповідного індексу в Україні. З 5 максимально можливих балів загальний податковий індекс становив 1,9. Найнижчу оцінку отримав фактор обтяжливості/ легкості адміністрування податків – 1,62. Це підтверджує думки експертів про надзвичайно високий рівень сплати податків в Україні. У Податковому кодексі України вже прийняті зміни до зменшення ставок окремих податків (податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість), але при цьому досить вагомими залишаються обсяги нарахувань на заробітну плату. Невирішеною проблемою залишається неповернення податку на додану вартість та адміністрування податку на прибуток підприємств наперед, тобто у вигляді авансової форми розрахунків, що є неприйнятним. На другому місці за найменшою кількістю балів опинився фактор якості податкового законодавства – 1,76.

Зрозуміло, що постійна зміна законодавства, наявність досить заплутаних норм та положень податкових нормативно-правових актів не сприяють спрощеності податкової системи та вимагають від підприємців більшої уваги та більших витрат на утримання штату кваліфікованих бухгалтерів. Нерідко у податковому законодавстві зустрічаються неоднозначні трактування та положення, які податкові органи, як правило, трактують на свою користь. Таке становище вимагає від суб'єктів господарювання доволі часто звертатися до судової системи. Практика останніх років свідчить, що суди у більшості випадків підтримують сторону податкових органів, що також призводить до негативного ставлення звичайних підприємців до державних податкових органів та податкової системи загалом.

Список використаних джерел: 1. *Конкурентоспроможність економіки України: місце України в основних світових рейтингах* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. – Режим доступу : http://www.me.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=173714&cat_id=173713. 2. *Doing Business* [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Світового банку. – Режим доступу : <http://russian.doingbusiness.org/press>. 3. *Index of Economic Freedom* [Electrical resources]. – Access mode : <http://www.heritage.org/index/ranking>.

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОЦІНЮВАННЯ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ

Ключові слова: грошові потоки, оцінювання, ефективність, ліквідність, якість чистого грошового потоку, управління.

Управління грошовими потоками є складовою управління фінансово-господарською діяльністю підприємства і спрямоване на забезпечення його постійної фінансової рівноваги, досягнення якої можливе лише під час здійснення ефективної політики управління грошовими потоками. Під час розроблення політики управління грошовими потоками першочерговим є застосування методів аналізу для визначення кількісних та якісних характеристик грошових потоків. На думку вчених, головною метою аналізу грошових потоків є виявлення рівня достатності формування грошових потоків, ефективності їх використання, а також збалансованості позитивного та від'ємного грошових потоків підприємства за обсягом і в часі [1].

Методика аналізу грошових потоків передбачає розрахунок таких коефіцієнтів:

- ліквідності грошових потоків;
- ефективності грошових потоків;
- достатності чистого грошового потоку;
- якості чистого грошового потоку.

Дослідження навчально-методичних розробок відносно зазначених вище показників оцінювання грошових потоків [1; 2; 3] виявило певні проблемні питання термінологічного та методичного характеру:

- відсутність чіткої економічної інтерпретації окремих показників;
- некоректність назви окремих показників;
- відсутність логічного взаємозв'язку між показниками;
- необґрунтованість орієнтованих значень показників.

Коефіцієнт ліквідності грошових потоків пропонується використовувати для дослідження їх ліквідності. Ліквідний та неліквідний потоки виділені за ознакою можливості забезпечення платоспроможності [1]. Водночас економічний зміст ліквідного потоку практично знівельований до розрахунку співвідношення позитивного та від'ємного грошових потоків, яке повинно дорівнювати або бути вищим за одиницю. Це ж співвідношення наводиться і як побудова самого показника – коефіцієнта ліквідності грошових потоків. У деяких літературних джерелах мають місце лише формули розрахунку зазначеного коефіцієнта без розкриття його економічного змісту й орієнтованого значення [2].

Виникає питання: чи можна розглядати ліквідним грошовий потік, якщо сума надходжень грошових коштів дорівнює сумі витрачання грошових коштів (значення коефіцієнта ліквідності становить 1), а чистий грошовий потік відсутній?

Для узагальнюючого оцінювання ефективності грошових потоків пропонується коефіцієнт ефективності. Він розраховується як співвідношення чистого грошового потоку до від'ємного грошового потоку. І знову постають питання: яке його орієнтоване значення? Яка економічна інтерпретація цього коефіцієнта? Чи є сенс розраховувати показник, якщо чистий грошовий потік має від'ємне значення? На нашу думку, ефективність грошових потоків визначається їх ліквідністю і збалансованістю. Позитивний чистий грошовий потік – це перевищення надходжень грошових коштів над їх витрачанням. Чим більше значення позитивного чистого грошового потоку, тим більше значення коефіцієнта ефективності грошових потоків, що свідчить про певний рівень управління грошовими потоками.

Якщо витрачання грошових коштів перевищує надходження, зменшуються залишки коштів на кінець аналізованого періоду, що свідчить про незбалансованість грошових потоків і, як результат, погіршення платоспроможності підприємства. Коефіцієнт ефективності в цьому випадку має від'ємне значення, тобто можна вважати недостатньо ефективною політику управління грошовими потоками.

Коефіцієнт достатності генерованого підприємством чистого грошового потоку розглядається з позиції фінансованих ним потреб. Він розраховується як відношення чистого грошового потоку до суми виплат основного боргу за кредитами та позиками, приросту запасів товарно-матеріальних цінностей, суми виплачених дивідендів власникам підприємства. Економічний зміст показника та орієнтовані значення в літературі не розкриті. Виходячи з його побудови можна зазначити, що коефіцієнт достатності чистого грошового потоку характеризує достатність надходжень коштів для фінансування підприємством своїх потреб у поповненні запасів, здійсненні розрахунків з банками та учасниками. Якщо значення показника дорівнює 1, обсяг чистого грошового потоку достатній для фінансування потреб. Якщо значення коефіцієнта дуже високе, це означає, що надходження коштів значно перевищує реальні потреби підприємства у витрачаннях, підприємство має надлишковий грошовий потік, який не використовується в діяльності. Якщо значення коефіцієнта низьке, або менше 1, надходження коштів нижчі за потреби підприємства в їх цільовому використанні, тобто грошовий потік дефіцитний. У цьому випадку необхідне розроблення певних управлінських рішень щодо формування позитивних грошових потоків.

Коефіцієнт якості чистого грошового потоку пропонується використовувати для узагальненої характеристики структури джерел його формування, який розраховується відношенням суми чистого прибутку, одержаного від реалізації продукції, до загальної суми чистого грошового потоку. Разом з тим не зрозуміло, як визначається сума чистого прибутку від реалізації продукції. Чистий прибуток розраховується після вирахування з суми загального прибутку до оподаткування суми податку на прибуток. Мабуть, йдеться про чистий прибуток підприємства. Щодо значення показника, звертається увага лише на питому вагу чистого прибутку в чистому грошовому потоці. До того ж зростання питомої ваги прибутку від реалізації продукції свідчить про високу якість чистого грошового потоку. Низька якість чистого грошового потоку характеризується зростанням питомої ваги прибутку від інших операцій. Надана характеристика показника якості чистого грошового потоку знову потребує пошуку відповіді на питання щодо критеріїв оцінювання якості грошових потоків.

Визначені проблеми термінологічного та методичного характеру потребують подальшого дослідження з метою побудови ефективної системи управління грошовими потоками для забезпечення постійної фінансової рівноваги підприємства.

Список використаних джерел: 1. Бланк І. О. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. / І. О. Бланк. – К. : Ельга, 2008. – 724 с. 2. Фінансовий менеджмент : навч. посіб. / за ред. проф. Г. Г. Кірейцева. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 531 с. 3. Фінансовий менеджмент : підручник / В. П. Мартиненко, Н. І. Климаш, К. В. Багацька та ін. ; за заг. ред. Т. А. Говорушко. – Львів : Магнолія 2006, 2014. – 344 с.

УДК 657.22

І.М. Белова, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і правового забезпечення АПВ
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ОПЕРАТИВНОГО ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

Ключові слова: оперативний аналіз, економічний аналіз, економічні відносини, собівартість, оперативний облік.

Одним із способів розкриття суті предмета є історичний підхід, тому дослідження генезису оперативного економічного аналізу допоможе глибоко проникнути в його зміст, адже не маючи певної суми знань з історії розвитку науки, не можна правильно накреслити перспективи.

Методику оперативного аналізу вперше дослідив Л.Д. Яхнін. Автору належить також обґрунтування кінцевої мети аналізу. Він вважає, що «оперативний аналіз даватиме надзвичайно цінний матеріал для внесення у процесі виробництва, в порядку оперативного керівництва виробництвом, ряду вдосконалень, спрямованих на виконання планових завдань щодо кількісних та якісних показників виробництва» [9, с. 213].

О.П. Рудановський намагався підпорядкувати облік і аналіз цілям оперативного керівництва: «Необхідно, щоб господарники знизу до верху перейнялися знанням, що вони не мають права здійснити ні одного кроку в господарській діяльності, якщо вони не вміють або не знають, як віддати в ній звіт у найкоротший строк, бо господарська беззвітність є економічна безграмотність» [6, с. 275].

М.Х. Жебрак розробив методику оперативного аналізу собівартості, обґрунтував причини низького рівня розвитку оперативного аналізу. До них автор відносить „відсталість обліку, складання запізнілих калькуляцій”, а можливості поліпшення такого виду аналізу він вбачає в організації нормативного методу обліку витрат на виробництво [2, с. 62].

Розкриваючи взаємозв'язок оперативного аналізу з оперативним обліком, Р.Я. Вейцман підкреслив, що в оперативному обліку він виявляється у з'ясуванні причин, які зумовили той або інший кінцевий результат операції. На думку автора, оперативним або поточним аналізом є аналіз, який використовується різними розглянутими нами методами обліку [1, с. 37].

В Україні першою фундаментальною працею з методики оперативного аналізу є «Оперативний економічний аналіз роботи промислового підприємства» (1965) автора І.І. Каракоза. Він робить висновок, що при збереженні сутності, внаслідок особливостей призначення і використання, економічний аналіз можна поділити на два види – оперативний і загальний. Оперативним, стверджує І.І. Каракоз, є аналіз, який здійснюється на підприємствах (у цехах, дільницях) у процесі виробництва, щоденно і за місяць, і який використовується як засіб поліпшення економічної роботи на підприємстві, удосконалення оперативного управління [3, с. 6,7].

Важливою віхою у розвитку оперативного економічного аналізу є праці С.І. Шкарабана. Автор досліджував методологічні й організаційні проблеми оперативного економічного аналізу, його зміст, завдання, місце в управлінні виробничо-господарською діяльністю, охарактеризував інформаційну базу та накреслив шляхи її вдосконалення. На думку вченого, оперативний економічний аналіз – це щоденне комплексне дослідження економічних процесів і їх змін за допомогою системи показників, які найоб'єктивніше характеризують результати роботи підприємств (виробничих об'єднань) та їх підрозділів з метою виявлення невикористаних резервів і поліпшення оперативного управління [8, с. 25].

Г.В. Савицька, ототожнюючи оперативний економічний аналіз із ситуаційним, стверджує: «Оперативний (ситуаційний) аналіз проводиться зразу після здійснення господарських операцій або зміни ситуації за короткі проміжки часу (зміну, добу, декаду і т. ін.). Його мета – оперативно виявити недоліки і впливати на господарські процеси» [7, с. 13].

Я. Комаринський та І. Яремчук ототожнюють оперативний аналіз із поточним. Вони визнають, що «оперативний (поточний) аналіз діяльності підприємств і всіх його господарських підрозділів є найбільш дієвим видом аналізу. Здійснюють його щоквартально, щомісячно, щоденно і позмінно. Оперативний аналіз охоплює систему показників. Аналізовані показники він деталізує по виробничих підрозділах, процесах, видах окремих робіт, факторах, визначає їх вплив на процес виробництва, контролює виконання плану підприємством й окремими підрозділами за певний проміжок часу» [4, с. 89].

Т.І. Яцків зазначає: «Оперативний аналіз – це система повсякденного вивчення діяльності з метою негайного втручання у процес виробництва для забезпечення й ефективного функціонування господарського механізму, наприклад, щоденний контроль за ходом сільськогосподарських робіт у рослинництві, за надходженням, реалізацією та якістю молока у тваринництві, за коливанням цін на ринку тощо» [10, с. 55].

Характерною вимогою до підприємницького управління є швидка реакція на наявні можливості, тобто виявити проблеми раніше, ніж вони виникнуть. Це потребує впровадження формалізованого оперативного управління, метою якого є забезпечення постійної ефективності реалізації цілей господарської одиниці.

Успіх такого управління багато в чому визначається мірою здорового глузду, який проявляється у прийнятті управлінських рішень оперативного характеру. Щоденно на кожному рівні управління приймається дуже багато рішень. Щоб цей процес здійснювався в режимі

попередження помилок, потрібно створити для цього відповідну методологічну основу. Важливою її складовою частиною є оперативний аналіз постійних і ситуаційних господарських процесів, а також ситуаційних відмінностей, що ґрунтуються на основі економічної діагностики, принципи якої можуть бути сформульовані відповідно до сучасного рівня знань та можливостей комп'ютерної техніки. Доказом цього твердження є висновок відомого японського аналітика-дослідника Рипася-Сарагосі, що щоденний аналіз і своєчасні дії щодо вирішення виниклих проблем є важливішими, ніж щомісячний бухгалтерський облік [5, с. 31].

Незважаючи на значущість і результативність оперативного економічного аналізу для виробництва й управління, не всі його аспекти опрацьовані та відповідають вимогам сучасного управління.

Список використаних джерел: 1. *Вейцман Р. Я.* Курс учета / Р. Я. Вейцман. – М. : ЦУНХУ Госплана СССР В/с Союзоргучет, 1935. – 416 с. 2. *Жебрак М. Х.* Оперативный анализ себестоимости / М. Х. Жебрак // Организация управления. – 1934. – Сентябрь-октябрь (№ 5). – С. 78. 3. *Каракоз И. И.* Оперативный экономический анализ работы промышленного предприятия / И. И. Каракоз. – К. : Изд-во Киевского ун-та, 1965. – 340 с. 4. *Комаринський Я. І.* Фінансово-інвестиційний аналіз / Я. Комаринський, І. Яремчук. – К. : Українська енциклопедія ім. М.П. Бажана, 1996. – 298 с. 5. *Рипась-Сарагоси Ф. Б.* Основы финансового и управленческого анализа / Ф. Б. Рипась-Сарагоси. – М. : ПРИОР, 2000. – 224 с. 6. *Рудановський А. П.* Аналіз балансу / А. П. Рудановський. – М. : Макізі, 1926. – 748 с. 7. *Савицька Г. В.* Аналіз хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицька. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск : Новое знание, 2000. – 688 с. 8. *Шкарабан С. І.* Основы оперативного экономического анализа / С. І. Шкарабан. – Львов, 1988. – 140 с. 9. *Яхнин Л. Д.* Основы технико-экономического анализа себестоимости в промышленности / Л. Д. Яхнин. – Л. – М. : Гизлегпром, 1935. – 246 с. 10. *Яцків Т. І.* Теорія економічного аналізу / Т. І. Яцків. – Львів : Світ, 1993. – 215 с.

УДК 658.14/.17:005.52

Л.Б. Іванова, канд. екон. наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

А.В. Батицька, А.М. Гордієнко, студенти

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВИЗНАЧЕННЯ МЕТОДУ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ З УРАХУВАННЯМ ГАЛУЗЕВИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ

Ключові слова: методика аналізу фінансового стану, характерні риси підприємств з переробки молока, інтегровані показники.

На сучасному етапі становлення ринкових відносин, які супроводжуються кризовими потрясіннями, велика частка підприємств знаходиться на межі неплатоспроможності, хиткого стану, ризику втрати налагоджених бізнес-зв'язків. У такій ситуації постає нагальною потребою прийняття управлінських рішень щодо заходів, спрямованих на подолання кризових явищ для неспроможних підприємств, а також розроблення попереджувальних заходів по зміцненню становища підприємств, які знаходяться в безпечній зоні фінансової стійкості. Інформаційним підґрунтям антикризових управлінських заходів суб'єктів господарювання виступає економічний аналіз, зокрема фінансовий з відповідним аналітичним інструментарієм.

Фундаментальні дослідження з економічного аналізу фінансового стану підприємства відображено в наукових працях західних учених: С. Альтмана, І. Бівера, Ю. Бріггема, Л. Грінера, Г. Спрингейта, Д. Тобіна, Р. Таффлера, М. Ерхардта та інших. Теоретико-методологічним аспектам економічного аналізу присвячені праці багатьох видатних вітчизняних та зарубіжних науковців. Галузевий аспект, як необхідна складова фінансового аналізу за допомогою дискримінантних і скорингових моделей, підкреслювалась у роботах Р.А. Костирко, О. О. Терещенка.

Прикладний характер цього дослідження (його мета) постає у пошуку методів та методик аналізу стану підприємств харчової промисловості, зокрема з переробки молока, виділенню саме суттєвих особливостей їх діяльності, які є основою для визначення фінансового стану.

Підприємства з переробки молока, які досліджуються, протягом останніх років є низькорентабельними або збитковими, їх показники ліквідності, розраховані за більш деталізованою

методикою коефіцієнтів на основі реєстрів бухгалтерського обліку, значно нижче нормативних значень [1; 2]. Ми поділяємо думку тих авторів, що вважають правильним пояснення причин фінансового становища підприємства за результатами собівартості продукції [3].

Результати аналізу собівартості підтверджують негативні риси в економіці підприємств (табл. 1).

Таблиця 1

Аналіз операційних витрат за статтями (тис. грн)

Показники	ПАТ «Ічнянський завод сухого молока та масла»			ПАТ «Чернігівський молокозавод»			ПрАТ «Куликівське молоко»		
	2012 рік	2013 рік	Темп росту, %	2012 рік	2013 рік	Темп росту, %	2012 рік	2013 рік	Темп росту, %
Чистий дохід від реалізації продукції	155676	185358	119,07	127239	131436	103,30	103660	125239	120,82
Собівартість реалізованої продукції	157669	170277	108,00	88287	94814	107,39	96934	107954	111,37
Адміністративні витрати	3958	3831	96,79	10280	15248	148,33	4560	5675	124,45
Витрати на збут	1504	4795	318,82	12512	10029	80,16	948	2630	277,43
Інші операційні витрати	4020	5186	129,00	6814	7967	116,92	617	1131	183,31
Разом операційних витрат	167151	184089	110,13	117893	128058	108,62	103059	117390	113,91

Ріст чистих доходів підприємств не перевищують темпів інфляції у 2013 році в порівнянні з 2012 роком. Всупереч офіційним даним (0,2 %), реальний рівень інфляції в Україні в 2013 році становив не менше ніж 7 %, а окремо за розрахунком споживчого кошика – 61 % [4; 5], до якого відноситься молочна продукція. При цьому операційні витрати, зокрема собівартість реалізованої продукції на Чернігівському молокозаводі зростає швидшими темпами, ніж дохід від її реалізації. На Ічнянському, Чернігівському, Куликівському заводах спостерігається суттєве збільшення інших операційних витрат за рахунок штрафів у зв'язку із несвоєчасним погашенням поточних боргів.

Структурний аналіз операційних витрат за елементами, результати якого відображені у табл. 2, дозволив зробити висновки щодо типу виробництва, який можна віднести до матеріаломісткого, при цьому з незначною часткою амортизації (менш 2 %), що є особливою рисою таких підприємств.

Таблиця 2

Частка матеріальних витрат у сумі операційних витрат

Матеріальні витрати	2012 рік		2013 рік		Відхилення	
	абсол. знач., тис. грн	пит. вага, %	абсол. знач., тис. грн	пит. вага, %	абсол. знач., тис. грн	пит. вага, %
ПАТ «Ічнянський завод сухого молока та масла»	144897	86,69	141911	77,09	-2986	-9,60
ПАТ «Чернігівський молокозавод»	95532	80,98	103443	80,82	7911	-0,16
ПрАТ «Куликівське молоко»	855581	98,13	94139	79,35	-761442	-18,78

Висока частка матеріальних витрат у сумі операційних витрат зумовлює певною мірою структуру майна підприємства, яку можна побачити за розрахунками в табл. 3. Структура активів заводу в Ічні є типовою для галузі. Більш високі показники на інших підприємствах пояснюються наявністю незавершеного будівництва нових цехів, що становить за даними балансу Чернігівського заводу 5 %, а на Куликівському – більше 20 % до валюти балансу.

Таблиця 3

Структура активів балансу (у % до валюти балансу)

Показники	ПАТ «Ічнянський завод сухого молока та масла»			ПАТ «Чернігівський молокозавод»			ПрАТ «Куликівське молоко»		
	Початок 2012 р.	Початок 2013 р.	Кінець 2013 р.	Початок 2012 р.	Початок 2013 р.	Кінець 2013 р.	Початок 2012 р.	Початок 2013 р.	Кінець 2013 р.
Необоротні активи	6,82	18,19	32,72	25,87	59,71	46,43	43,30	32,39	23,69
Запаси	5,18	5,56	15,29	0,96	0,83	1,55	6,64	16,45	7,86
Засоби в обігу	88,00	76,24	51,99	73,17	39,46	52,01	50,08	51,18	68,46

Велика частина засобів в обігу на всіх підприємствах (табл. 4) пов'язана з особливостями розрахунків при закупівлі сировини у населення та з покупцями готової продукції.

Таблиця 4

Термін погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей (у днях)

Строк погашення заборгованості	ПАТ «Ічнянський завод сухого молока та масла»		ПАТ «Чернігівський молокозавод»		ПрАТ «Куликівське молоко»	
	2012	2013	2012	2013	2012	2013
Дебіторської за товари	67,8	37,89	127,66	169,81	13,53	11,29
Аванси видані	55,99	36,44	204,55	292,68	4,06	4,16
Кредиторської за товари	15,00	12,33	265,87	390,29	1,03	6,21
Аванси отримані	10,61	0,61	435	596,04	7,17	2,64

Для узагальнюючої характеристики фінансового стану звернемось до методики за допомогою дискримінантних моделей [6], серед яких одночасно приділяється увага значної частки наявності показників оборотних засобів, поточних зобов'язань та доходів від реалізації продукції. До такої моделі відноситься модель Таффлера, що відображено у табл. 5.

Таблиця 5

Модель визначення кредитоспроможності суб'єктів господарювання за методом Таффлера

Показники, які використовуються	Формула
X_1 = Прибуток від реалізації / короткострокові зобов'язання; X_2 = Оборотні активи / сума зобов'язань; X_3 = короткострокові зобов'язання / сума активів; X_4 = Виручка / сума активів	$Z = 0,53X_1 + 0,13X_2 + 0,18X_3 + 0,16X_4$ ($Z > 0,3$ – добрі довгострокові перспективи; $Z < 0,2$ – ймовірність банкрутства)

Таким чином, такі галузеві особливості, як: висока частка матеріалів у доході від реалізації продукції підприємств харчової промисловості, легка структура активів (сума оборотних активів значно переважає суму необоротних), велика частина засобів обігу в оборотних активах та поточних зобов'язань у валюті балансу пояснюється способом виробництва та формами розрахунків з населенням та покупцями, що дозволяє зробити висновки про доцільність використання для оцінювання рівня кредитоспроможності моделі Таффлера.

Список використаних джерел: 1. *Іванова Л. Б.* Оцінка ліквідності суб'єкта реального сектору економіки у процедурі банкрутства / Л. Б. Іванова // Вісник Чернігівського державного технологічного університету : збірник. – Чернігів : ЧДТУ, 2011. – №2 (52). – С. 40–47. 2. *Іванова Л. Б.* Обліково-аналітичне забезпечення управління неплатоспроможного підприємства / Л. Б. Іванова, А. В. Батицька, А. М. Гордієнко // Фінансово-економічна стратегія розвитку в умовах євроінтеграційних процесів: аспекти сталості та фінансової безпеки : Міжн. науково-практ. конф. (Чернігів, 5-6 листоп., 2013 р.). – Чернігів : ЧДТУ, 2013. – С. 325. 3. *Костирко Р. А.* Фінансовий аналіз : навч. посіб. / Р. А. Костирко. – Х. : Фактор, 2007. – 784 с. 4. *Реальная инфляция в Украине значительно выше официальной* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://thekievtimes.ua/economics/236034-realnaya-inflyaciya-v-ukraine-znachitelno-vyshe-oficialnoj.html>. 5. *Новости Украины и мира* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://korrespondent.net/business/economics/1539602-analitiki-podschitali-cto-po-itogam-goda-borshchovaya-inflyaciya-v-ukraine-sostavila-61>. 6. *Савицька Г. В.* Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2004. – 654 с.

УДК 657

О.М. Клименко, канд. екон. наук, доцент кафедри економічного аналізу і аудиту

Н.І. Гриб, студентка

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

АНАЛІЗ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ, ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ЗМЕНШЕННЯ

Ключові слова: дебіторська заборгованість, зменшення, причини.

Актуальність дослідження полягає в тому, що бюджетні установи на сучасному етапі потребують проведення аналізу дебіторської заборгованості, адже її обсяги є занадто високими. В умовах постійної недостатності бюджетних ресурсів допускається їх відволікання у дебіторську заборгованість.

Теоретичним дослідженням аналізу дебіторської заборгованості займалися такі науковці: І. Чухно, О. Горбачова, В. Тарасенко та інші.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів установі на певну дату.

В обліку зобов'язання виникають тоді, коли покупець винен грошові кошти постачальнику за одержані товари та послуги [1].

До збільшення дебіторської заборгованості призводять значні суми крадіжок і нестач у зв'язку з послабленням контролю за збереженням державного майна. Також до причин утворення дебіторської заборгованості відносять несвоєчасне проведення розрахунків між покупцями та постачальниками.

Класифікація дебіторської заборгованості передбачає її розподіл на прострочену, заборгованість, строк позовної давності якої минув, та безнадійну заборгованість. Прострочена заборгованість – це заборгованість, що виникає на 30-й день після закінчення терміну обов'язкового платежу згідно з укладеними договорами, або якщо дата платежу не визначена після виписування рахунку на оплату. Дебіторська заборгованість, строк позовної давності якої минув – заборгованість, що обліковується після закінчення терміну позовної давності. До безнадійної відноситься поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником [2].

Поширеною причиною утворення дебіторської заборгованості, переважно, є несвоєчасна оплата за послуги, надані бюджетною установою.

Суми дебіторської заборгованості наводяться у формах фінансових звітів, які потім подаються до Державної казначейської служби України, а саме:

- форма № 7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
- форма № 7д1, №7м1 «Звіт про заборгованість за окремими програмами» [3].

Також додатково інформація про дебіторську заборгованість розкривається в таких формах:

- довідка про дебіторську та кредиторську заборгованість за операціями, які не відображаються у формі № 7д, №7м «Звіт про заборгованість за бюджетними коштами»;
- довідка про дебіторську заборгованість за видатками;
- довідка про причини виникнення простроченої дебіторської заборгованості загального фонду та вжиті заходи щодо її стягнення.

Аналіз дебіторської заборгованості проводиться за окремими її видами, за окремими контрагентами, також за окремими зобов'язаннями та сумами. Вивчення даних звітностей щодо дебіторської заборгованості проводиться в динаміці за один рік або декілька років для більш точного порівняння. Провівши аналіз розрахунків, вживають заходи щодо стягнення заборгованості.

У кінці року списується сума дебіторської заборгованості, строки позовної давності якої вийшли. У балансі на кінець року відображається дебіторська заборгованість, зменшена на суму заборгованості, строк позовної давності якої пройшов, а також збільшена на суму нової дебіторської заборгованості.

Реальність відображення в балансі дебіторської заборгованості кожен рік треба аналізувати, щоб вивести правильну її суму. На основі досвіду минулих років та поточних умов визначається зворотність дебіторської заборгованості. В аналізі також використовують коефіцієнт відновлення, який показує, яка частина заборгованості була погашена, а яка частка залишається як борг.

Спосіб структурування дебіторської заборгованості за періодами її виникнення (роками) дає можливість виявити прострочену заборгованість для списання її в поточному році, а також вести роботу по поверненню її з покупцями. Для проведення моніторингу дебіторської заборгованості, а також здійснення аналізу її з метою управління проводиться порівняння дебіторської заборгованості за різні звітні періоди. Достовірне оцінювання ефективності використання капіталу, вкладеного в дебіторську заборгованість, дозволяє забезпечити реалізацію механізмів її погашення.

Під час інвентаризації забезпечується контроль за погашенням дебіторської заборгованості.

За наказом керівника створюється інвентаризаційна комісія, яка складається з головного бухгалтера та працівника бухгалтерії, в обов'язки якого входить ведення обліку розрахунків.

Під час інвентаризації усім дебіторам потрібно надати акти звірки розрахунків за даними свого обліку. Дебітори повинні підтвердити свою заборгованість або заперечення щодо неї протягом 10 днів. Не усунувши розбіжності, дебітори відображають у своєму балансі розрахунки, визнані ними правильними [1].

Необхідно контролювати терміни проведення розрахунків, не допускати простроченої заборгованості, також необхідно своєчасно вживати заходи щодо списання дебіторської заборгованості.

Шляхи зменшення дебіторської заборгованості:

– удосконалення системи управління дебіторської заборгованості;

– з метою здійснення подальшого аналізу треба розглянути необхідність затвердження форм звітності про стан претензійно-позовної роботи з погашення дебіторської заборгованості.

Список використаних джерел: 1. *Бюджетний кодекс України* [Електронний ресурс] : затверджений Верховною Радою України від 07.10.2010р. № 2592-VI. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>. 2. *Про затвердження порядку бухгалтерського обліку окремих активів та зобов'язань бюджетних установ та внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 02.04.2014р. № 372 (зі змінами). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0426-14>. 3. *Про затвердження порядку складання фінансової звітності та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів* [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2012 №44 (зі змінами та доповненнями). – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0196-12>.

УДК 657.62

З.Б. Литвин, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії і аналізу Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

НЕОБХІДНІСТЬ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Ключові слова: ефективність управління, економічний аналіз, суб'єкт господарювання, система управління, управлінське рішення.

Сучасні підходи до управління підприємством, організацією, фірмою вимагають знань та оволодіння законами функціонування складних соціально-економічних систем, впровадження методів збору та обробки інформації. І на цій основі прийняття обґрунтованих управлінських рішень, які спрямовані на виявлення пріоритетних і перспективних шляхів розвитку.

Від ефективного управління залежить успішність діяльності суб'єкта господарювання. Важливе значення у цьому процесі належить економічному аналізу результативних показників фінансового стану, фінансових результатів та грошових потоків.

Досліджуючи роль економічного аналізу у фінансово-господарській діяльності підприємства в сучасних умовах, необхідно відзначити, що аналіз – це комплекс системного дослідження діяльності суб'єкта господарювання з метою підвищення ефективності. При оцінці ефективності господарювання, а також пошуку шляхів її підвищення, економічний аналіз відіграє досить важливу роль. Зміна економічних умов, кон'юнктури ринку, податкового законодавства потребує постійного аналізу процесів та контролю за своїм розвитком.

Кожне підприємство є складною системою взаємопов'язаних підрозділів і ланок, які виконують різні функції у процесі виробництва продукції. Економічне оцінювання діяльності підприємства можна провести за допомогою системи показників. Операційна діяльність суб'єкта господарювання, як і інші сфери діяльності, потребує систематичного вивчення для успішного управління нею. Дієвість економічного аналізу визначається використанням його результатів та пропозицій у прийнятті відповідних управлінських рішень.

Управління – це ефективне досягнення мети суб'єкта господарювання через планування, організації, мотивації і контролю за ресурсами. Умови, які необхідні для реалізації поставлених цілей, і забезпечує система управління. Фінансово-господарська

діяльність підприємства відзначається своєю багатогранністю та наявністю великої кількості різних ситуацій, що, у свою чергу, викликає необхідність проведення їх аналізу. Цю роль у процесі управління виконує економічний аналіз.

Дослідженням проблем економічного аналізу в системі управління підприємством присвячені праці багатьох учених, а саме: М.Г. Чумаченка, Б.М. Литвина, Є.В. Мниха, І.Д. Ференца, П.Я. Поповича, Г.В. Савицької, С.І. Шкарабана та інші.

Професор С.І. Шкарабан зауважує, що однією із важливих функцій системи управління на всіх рівнях виступає аналіз. Він проводиться на усіх етапах, починаючи від аналізу стратегії діяльності будь-якого суб'єкта і закінчуючи кінцевим результатом [7, с. 10].

На думку П.Я. Поповича, завданням управління є забезпечення безперервного функціонування підприємства, організації. Для вироблення стратегії підприємства потрібно вміти оцінювати, взаємопов'язувати і співвідносити процеси, що відбуваються на цьому підприємстві, спрямовувати його дії до досягнення поставленої мети. Встановлення взаємозв'язку та оцінювання діяльності підприємства і є завданням економічного аналізу в системі управління [4, с. 19].

Є.В. Мних та І.Д. Ференц стверджують, що саме функціональна диференціація науки управління зумовила виділення економічного аналізу як для обґрунтування та оцінювання управлінських рішень, так і для реалізації завдань інших функціональних систем знань (планування, регулювання, обліку, контролю, аудиту тощо). Становлення прямого і зворотного інформаційних потоків в управлінні можливе лише на основі аналітичних досліджень. Якщо у прямому зв'язку економічний аналіз забезпечує параметри можливого впливу на об'єкт управління, то у зворотному – дає оцінку ефективності такого впливу та доцільної його корекції [3, с. 5].

Науковець Б.М. Литвин вважає, що економічний аналіз є важливою функцією та методом управління на всіх рівнях, інструментом виявлення резервів і залучення трудових ресурсів до управління виробництвом. Із вимог до управління впливають такі принципи економічного аналізу: науковість, системний підхід, комплексність, дослідження в динаміці, визначення основної мети й провідної ланки. Економічний аналіз як одна із головних функцій управління займає місце між функціями збору інформації і функціями прийняття рішень [2, с. 6].

На думку Г.В. Савицької, комплексний економічний аналіз виробничо-фінансової діяльності займає центральне місце в системі управління підприємством. На його основі розробляють і обґрунтовують управлінські рішення. Жодний організаційний, технічний і технологічний захід не можна здійснювати до того часу, поки не обґрунтовано його економічної доцільності. Управлінські рішення і дії мають ґрунтуватися на точних розрахунках, на глибокому і всебічному економічному аналізі. Вони мають бути обґрунтовані, вмотивовані, оптимальні. Економічний аналіз передує рішенням і діям, обґрунтовує їх і є основою наукового управління виробництвом, забезпечує його ефективність [5, с. 16].

Отже, економічний аналіз є важливим елементом у системі управління виробництвом, основою розроблення науково обґрунтованих управлінських рішень та інструментом контролю за їх виконанням.

Недооцінка ролі аналізу, помилки у планах й управлінських діях у сучасних умовах завдають відчутних втрат. А ті підприємства, організації, фірми, в яких належним чином організовано аналіз, мають хороші результати та високу економічну ефективність. Від якості аналітичного дослідження залежить ефективність прийняття управлінських рішень та визначення стратегії розвитку підприємства в сучасних умовах господарювання.

Список використаних джерел: 1. *Економічний аналіз* : навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатюк та ін. ; за ред. М. Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, переробл. і доповн. – К. : КНЕУ, 2003 – 556 с. 2. *Литвин Б. М.* Аналіз господарської діяльності в будівництві : навч. посіб. / Б. М. Литвин. – Львів : Світ, 1992. – 267 с. 3. *Мних Є. В.* Економічний аналіз : навч. посіб. / Є. В. Мних, І. Д. Ференц. – Львів : Армія України, 2000. – 144 с. 4. *Попович П. Я.* Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник / П. Я. Попович. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2008. – 630 с. 5. *Савицька Г. В.* Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. / Г. В. Савицька. – 2-ге вид., випр. і доповн. – К. : Знання, 2005 – 662 с. 6. *Тарасенко Н. В.* Економічний

аналіз діяльності промислового підприємства / Н. В. Тарасенко. – Львів : ЛБІ НБУ, 2012. – 485 с.
7. Шкарабан С. І. Чи потрібен аналіз економісту / С. І. Шкарабан // Наукові записки : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського нац. технол. ун-ту. – 2006. – 321 с.

УДК 331.108.26

Н.В. Філіппова, аспірант

Київський національний університет будівництва і архітектури, м. Київ, Україна

КРИТЕРІЇ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ВИКОРИСТАННЯ ПЕРСОНАЛУ БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Ключові слова: персонал, будівельне підприємство, використання персоналу/

Оцінювання та якісний аналіз складу персоналу будівельних підприємств являють собою найважливіший напрям у процесі дослідження ефективності використання персоналу. Саме оцінювання персоналу дозволяє визначити трудовий потенціал співробітників будівельної організації, ступінь його фактичного використання. Якісно проведений аналіз використання персоналу будівельних підприємств відкриває можливість пошуку правильного напрямку для нарощування людського капіталу та прийняття стратегічно важливих управлінських рішень.

Під ефективністю використання персоналу будівельних організацій слід розуміти інтегральну характеристику системи управління персоналом, яка відображатиме її здатність впливати на зростання організованості всього підприємства. Оскільки категорія ефективності використання персоналу має багатоаспектний характер, то її слід оцінювати на основі цілісної системи критеріїв, а також супутніх їй показників. Такий підхід дозволить забезпечити чітке уявлення про ефективність використання персоналу будівельних організацій. При цьому таке оцінювання повинне проводитися виключно з урахуванням всього різноманіття факторів, які впливають на зазначену категорію. Критерії ефективності використання персоналу підприємства необхідні для створення оптимальної стратегії управління персоналом. Для виявлення критеріїв, які дозволять провести якісне оцінювання ефективності використання персоналу організації, можна адаптувати систему, яку запропонував С.Д. Сінк [1]. Отже, на нашу думку, для того, щоб провести якісну оцінку ефективності використання персоналу будівельних організацій слід виділити такі критерії:

– критерії оцінювання, які включають у себе (результативність, тобто досягнення поставлених за конкретний проміжок часу цілей; прибутковість (ефективність витрат на персонал; раціональність використання наявних ресурсів, тобто порівняння витрат на персонал у вказаний період з результатами праці); продуктивність, тобто співвідношення отриманих результатів до кількості витрачених на них ресурсів);

– якісні критерії (умови праці, виконання норм праці);

– узагальнюючі критерії (інноваційність – характеризує можливості отримання нових продуктів праці; рівень використання основних фондів).

По суті, критерій продуктивності є невід'ємною частиною двох перших критеріїв. Він дозволяє провести оцінювання ефективності використання персоналу з урахуванням обмежених ресурсів. Продуктивність – точка опори, в якій інтереси людини та її кваліфікація знаходять своє вираження у соціальному та діловому середовищі. Їх оптимальне поєднання забезпечує максимальну продуктивність у певних умовах. Продуктивність – інструмент для визначення здатності системи використання персоналу забезпечити конкретний результат при різноманітних умовах і можливостях [2, с. 155].

Сьогодні в умовах формування і становлення інноваційного розвитку всієї економічної системи соціально-економічна ефективність діяльності будь-якої організації, у тому числі і будівельної, є гарантією її конкурентоспроможності на внутрішньому і зовнішньому ринках. Забезпечення якісного використання персоналу організації впливає на ефективність функціонування всього підприємства, що є однією з найважливіших завдань його існування. Ефективне використання персоналу на підприємстві є найважливішим критерієм оцінки всієї системи менеджменту, сформованої в цій організації. Те, наскільки ефективно використовується

персонал організації, дозволяє оцінити рівень формування, використання та накопичення конкретним підприємством соціального, людського та інтелектуального капіталів.

Список використаних джерел: 1. Синк С. Д. Управление производительностью : пер. с англ. / С. Д. Синк. – М. : Прогресс, 1989. 2. Малік М. Й. Кадровий потенціал: управлінський аспект / М. Й. Малік, О. Г. Шпикуляк. – К., 2005. – 370 с.

УДК 33.021:334.72

О.З. Унгурян, В.М. Малецька, студентки

Науковий керівник: **М.І. Кітченко**, старш. викладач кафедри бухгалтерського обліку

Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ПІДПРИЄМСТВА

Діяльність будь-якого підприємства орієнтована на отримання певних результатів. Проте одні підприємства упевнено досягають поставленої мети своєї діяльності, а інші – працюють менш успішно. Розвиток української економіки обумовлює розвиток економічного аналізу в першу чергу на макрорівні – рівні окремих підприємств, оскільки ці низові ланки складають основу економіки.

Сучасні ринкові відносини ставлять керівництво підприємств у досить жорстокі умови. Кожна фірма прагне до досягнення тривалої, стійкої конкурентоспроможності, оскільки тільки цей результат гарантує успіх бізнесу. Для досягнення цієї мети підприємства здійснюють економічний аналіз підприємства, який включає моніторинг поточної діяльності, аналіз і оцінювання стратегічних перспектив, аудит ефективності маркетингової діяльності підприємства загалом. Проте методика конкретних аналітичних досліджень в умовах переходу до ринкової економіки в деяких випадках не відповідає повсякденним запитам управління підприємством. У зв'язку з цим розгляд тенденцій розвитку економічного аналізу набуває особливої актуальності.

Мета цього дослідження полягає у вивченні напрямків розвитку економічного аналізу підприємства в умовах обмеженості ресурсів, дефіциту джерел фінансування, періодичних фінансових криз, характерних для світової економіки.

Істотний внесок у розуміння сучасної тенденції розвитку економічного аналізу зробили такі вчені, як Є. Мних, М.Г. Чумаченко, А.Ф. Павленко (табл.).

Таблиця

Аналіз спектра завдань сучасного економічного аналізу

Науковці	Завдання
Є.В. Мних	Постійний моніторинг відхилень показників оперативного управління від їх регламентних значень за місцем
А.Ф. Павленко	Оперативне оцінювання економічної ситуації внутрішнього та зовнішнього середовища
М.Г. Чумаченко	Подання оперативної аналітичної інформації органам управління за визначеними регламентами, чи на запит користувачів

Економічний аналіз є основою для обґрунтування управлінських рішень у межах інноваційної, інвестиційної, виробничої, фінансової та інших видів діяльності сучасних підприємств. Управлінська орієнтація перспективної динаміки економічного аналізу є критерієм підвищення економічності та дієвості реалізації аналітичних досліджень [1, с. 28].

Основними напрямками фундаментальних досліджень економічного аналізу є:

- аналіз і оцінювання трансформації ринкового середовища;
- аналіз та оцінювання стратегії і тактики економічних перетворень;
- визначення механізмів запобігання кризовим явищам економічних систем різного рівня;
- аналіз резервів стабілізації економічного зростання.

Запорукою успіху таких аналітичних досліджень може стати інформаційне моделювання економічних систем різного рівня, створення достатнього й коректного інформаційного потоку, за яким можна одночасно оцінювати поведінку економічної системи.

Пріоритетними аспектами сучасного економічного аналізу визначають актуальність та ефективність аналітичних досліджень у стратегічному та поточному управлінні. Саме інтеграція досягнення тактичних цілей і реалізація стратегічної мети змінює не лише критерії оцінки, а й відносну цінність аналітичної діагностики і пошуку. Висока динамічність змін внутрішнього і зовнішнього економічного середовища передбачає вдосконалення методики й організації оперативного економічного аналізу, спрямованого на забезпечення управління своєчасною дієвою інформацією про зміну економічної ситуації, причини цих зміни та відхилень від регламентованих параметрів з метою своєчасного напрацювання рішень, які спрямовані на запобігання та усунення негативних процесів і ефективне маневрування виробничими ресурсами та капіталом. В умовах постійної зміни ринкової кон'юнктури до сфери дослідження оперативного аналізу потрапляє постійний моніторинг економічного середовища з метою використання найсприятливіших умов бізнесу, вигідного маневрування виробничо-фінансовими ресурсами мінімізації неминучих витрат та інше [2, с. 55–61].

Економічне зростання характеризується такими кількісними показниками, як: приріст вартості підприємства, обсяг діяльності виробничих потужностей, і системою якісних показників: підвищення прибутковості, прискорення оборотності капіталу, зростання заробітної плати працівників.

Економічне зростання підприємства за його участю на ринку продукції слід розглядати лише у межах найменшого ступеня ризику, тобто за такого збалансування грошового потоку, за яким підприємство може підтримувати приріст виробництва власними коштами.

Встановлення параметрів економічного зростання та ділової активності формує напрями аналітичних досліджень у забезпеченні всієї системи виробничо-фінансового менеджменту господарюючих суб'єктів.

Для результативного управління визначальним є своєчасність прийнятих рішень та їх реалізації. Тому масштаби і глибина аналітичного пошуку обмежуються часовими рамками, що визначає організаційну систему виконання аналітичних робіт. У цьому аспекті є великі можливості, оскільки значно розширилась аналітична база сучасної системи обліку і статистики, створено нові високоефективні комп'ютерні технології збирання, передавання, зберігання та оброблення економічної інформації. Інформаційна прозорість економічних систем стає дедалі більшою, а це є запорукою довіри і партнерської привабливості господарюючих суб'єктів. Проте низька облікова дисципліна, ігнорування чи спотворення аудиту призводять до процвітання тіньового сектору економіки. Через брак інформації та її спотворення аналітичні висновки і прийняті заходи є часто запізненими і малоефективними.

Список використаних джерел: 1. Павленко А. Ф. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства»: наукова доповідь / А. Ф. Павленко, М. Г. Чумаченко. – К., 2001. – 568 с. 2. Мних Є. В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. В. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1.

СЕКЦІЯ 4

Міжнародний та національний досвід організації, функціонування та розвитку аудиту

УДК 657.6:504

С.І. Лебедевич, д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту

Х.Р. Хомик, аспірант кафедри обліку і аудиту

Національний лісотехнічний університет України, м. Львів, Україна

АУДИТ ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ: МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА

Ключові слова: аудит, екологічні витрати, екологічний аудит.

Екологічні питання стають важливими для дедалі більшої кількості суб'єктів господарювання і за певних обставин можуть суттєво впливати на їхню фінансову звітність. Для деяких суб'єктів може існувати ризик суттєвого викривлення (включаючи неадекватне розкриття) фактів у фінансовій звітності унаслідок екологічного чинника. За таких обставин аудиторю потрібно враховувати екологічний фактор під час проведення аудиту фінансової звітності, зокрема аудиту екологічних витрат [1].

За кордоном давно практикується проведення аудиту з використанням міжнародних стандартів. В Україні процес введення аудиту екологічних витрат перебуває на початковому етапі. Це пояснюється тим, що важко адаптувати міжнародні стандарти до наявної нормативно-правової бази, яку ще слід доповнити. Однак поступово імплементація відбувається. Так, чинним нормативно-правовим документом є Національний стандарт України ДСТУ ISO19011:2003 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю та/чи екологічного управління», який є аналогом міжнародного стандарту ISO 19011:2002 (ступінь відповідності – ідентичний IDT) [2].

Поняття «аудит екологічних витрат» і «екологічний аудит» не є тотожними.

Проте, як зазначає В.Ф. Семенов, роль екологічного аудиту в реформуванні економіки України і, водночас, попит на його послуги визначають [3]:

- аудитування висновку підприємств з експлуатації при реструктуризації галузі;
- аудиторські оцінки екологічних ризиків, пріоритетних заходів щодо екологічного оздоровлення підприємств, які приватизуються;
- аудиторська оцінка екологічних витрат;
- аудиторська оцінка програмних заходів ресурсозбереження;
- аудиторський захист корпоративних інтересів;
- аудиторська оцінка умов екологічного страхування;
- аудиторська оцінка нормативної бази та інше.

Однак згідно з Законом України «Про екологічний аудит» екологічний аудит не включає аудит екологічних витрат.

Вважаємо, що аудит екологічних витрат – це незалежна перевірка обліково-звітної інформації щодо екологічних витрат діяльності підприємства для підтвердження їхньої достовірності визначення і встановлення їх відповідності вимогам законодавчо-нормативної бази України.

Трансформація аудиту екологічних витрат передусім стосується самого поняття екологічних витрат, які слід чітко визначити залежно від виду діяльності підприємства. Потрібно ретельно перевіряти правильність віднесення витрат до суто екологічних. Мета, об'єкти, предметна область, завдання, програма аудиту екологічних витрат мають бути визначені з врахуванням чинної нормативно-правової документації, скорегованої за міжнародним зразком.

Список використаних джерел: 1. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>. 2. *Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і(або) екологічного управління:* ДСТУ ISO19011:2003. –

[Чинний від 2004-07-01]. – К. : Держспоживстандарт України, 2004. – 30 с. – (Національний стандарт України). **3. Семенов В. Ф.** Екологічний менеджмент. Екоаудит у сучасній економіці України [Електронний ресурс] / В. Ф. Семенов. – Режим доступу : http://libfree.com/156722427-ekologiyaekologichniy_menedzhment__semenov_vf.html.

УДК 657.633:33.102.332

В.Г. Барановська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри економічного аналізу і аудиту Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Ключові слова: внутрішній аудит, підрозділи внутрішнього аудиту, планування внутрішнього аудиту, організація внутрішнього аудиту.

З 2011 року в Україні в органах державного сектору національної економіки запроваджено внутрішній аудит. Утім, як свідчать оцінки Державної фінансової інспекції України (ДФІУ) якості внутрішнього аудиту у вітчизняних міністерствах і відомствах, на сьогодні в системі центральних органів виконавчої влади функція внутрішнього аудиту перебуває на стадії розвитку.

Серед проблем організації внутрішнього аудиту в зазначених органах за підсумками здійснених ДФІУ оцінок, зокрема, можна виокремити:

- невиконання підрозділами внутрішнього аудиту в повному обсязі завдань, передбачених Порядком утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001;

- підпорядкування підрозділів внутрішнього аудиту не керівникам міністерств і відомств, бюджетних установ, а їх заступникам;

- визначення чисельності підрозділів внутрішнього аудиту без урахування кількості підконтрольних об'єктів та їх неукомплектованість; невідповідність їх кадрового складу освітньо-кваліфікаційним вимогам (економічної або юридичної освіти та/або стажу роботи на державній службі за фахом (не менш як три роки)); відсутність у внутрішніх аудиторів практичних навичок та відповідних знань у сфері внутрішнього аудиту, систематичного підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, їх навчання; завантаження їх працівників діяльністю, яка не входить до переліку завдань і функцій внутрішнього аудиту; відсутність з боку керівників підрозділів внутрішнього аудиту міністерств і відомств координації діяльності головних спеціалістів із внутрішнього аудиту їх територіальних органів;

- невикористання управліннями (відділами, секторами) внутрішнього аудиту всього спектра повноважень, які передбачені законодавством з питань проведення внутрішнього аудиту (неповне забезпечення реалізації принципів підзаконних нормативно-правових актів, відповідно до яких роль внутрішнього аудиту полягає в попередженні порушень, недоліків та ефективному і результативному досягненні визначених цілей того чи іншого міністерства або відомства);

- відсутність системи планування внутрішніх аудитів з урахуванням системи оцінки ризиків;

- не включення до планів роботи у зв'язку з відсутністю у базах даних, що ведуться створеними в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади управліннями (відділами, секторами) внутрішнього аудиту, таких об'єктів аудиту, як контрольно-наглядові та інші функції цих міністерств і відомств, визначені законодавством;

- відсутність аудиторської складової проведених контрольних заходів; брак у внутрішніх аудиторів достатнього розуміння сутності здійснення діяльності з внутрішнього аудиту, її ключових відмінностей від ревізій; проведення лише аудитів відповідності та фінансових аудитів; здійснення внутрішніх аудитів лише у спосіб, аналогічний ревізіям та

перевіркам фінансово-господарської діяльності, обмеження викладенням описової інформації (щодо установчих документів, стану затвердження та виконання кошторисів, наведенні іншої статистичної інформації); не підтвердження аудиторськими матеріалами фактичного дослідження тих питань, які визначені у програмах відповідних аудитів;

- недостатнє визначення причин системних порушень та механізмів їх попередження і недопущення у подальшій діяльності під час комплексного дослідження передбачених програмою питань у ході внутрішніх аудитів;

- відсутність у рекомендаціях чітких алгоритмів механізмів попередження системних порушень і недопущення їх у подальшій діяльності та очікуваного результату з удосконалення діяльності об'єкта аудиту;

- обмеження внаслідок відсутності нормативно визначених процедур моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій (форм моніторингу, періодичності відстеження) моніторингу відстеження аудиторських рекомендацій лише отриманням листів від об'єктів аудиту;

- невикористання в роботі зазначених управлінь (відділів, секторів) такого дієвого інструменту дослідження, як аудит ефективності, застосування якого уможливорює відображення реального стану внутрішнього контролю під час виконання бюджетних програм, наданні адміністративних послуг, здійсненні міністерствами покладених на них функцій;

- незабезпечення взаємодії підрозділів внутрішнього аудиту з органами ДФІУ;

- звітування про результати діяльності внутрішнього аудиту з порушенням установлених законодавством термінів.

Удосконаленню організації внутрішнього аудиту в державному секторі сприятиме:

- доопрацювання внутрішньої нормативно-правової бази підрозділів внутрішнього аудиту;

- забезпечення складання, ведення бази щодо всіх об'єктів внутрішнього аудиту для налагодження системи планування діяльності з внутрішнього аудиту;

- отримання підрозділами внутрішнього аудиту своєчасної, регулярної та достовірної інформації про проблемні питання, що мають місце або можуть виникнути в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах від структурних підрозділів та підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління;

- забезпечення попереднього вивчення об'єктів аудиту перед проведенням планових аудитів; здійснення відбору об'єктів аудиту до планів з урахуванням оцінки ризиків;

- формування планів на підставі розрахунку часу для проведення всіх внутрішніх аудитів та завантаженості працівників підрозділів для проведення внутрішніх аудитів;

- належна підготовка до проведення внутрішніх аудитів, повнота дослідження програмних питань аудитів із застосуванням усіх необхідних аудиторських дій (методів, прийомів, процедур);

- забезпечення адекватної тривалості внутрішніх аудитів визначеним обсягам дослідження у програмах аудитів;

- чітка кваліфікація порушень із посиланнями на відповідні нормативно-правові акти, а у разі виявлення фактів порушень дослідження причин їх вчинення;

- забезпечення якості викладення інформації в аудиторських звітах із аналітичним спрямуванням;

- підвищення дієвості наданих аудиторських рекомендацій; визначення в них механізмів попередження виникнення виявлених порушень, недоліків та очікуваних результатів від їх впровадження;

- встановлення порядку реалізації результатів внутрішніх аудитів;

- складання Програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту та забезпечення її виконання; а також проведення внутрішніх оцінок якості внутрішнього аудиту;

- розгляд результатів внутрішнього аудиту на засіданнях колегій міністерств і відомств; розгляд на цих засіданнях результатів оцінювання якості внутрішнього аудиту за участю представників ДФІУ.

СПАДЩИНА ЖАНА ТІРОЛЯ В КОНТЕКСТІ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМ РЕГУЛЮВАННЯ РИНКІВ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Ключові слова: аудит, регулювання бізнесу, витрати, трансформація, ринковий механізм.

Реформа систем регулювання аудиторського бізнесу в більшості країн світу розпочалася у відповідь на втрату суспільної довіри до інституту незалежного аудиту та банківського сектору після світової фінансової кризи. Неодноразові бульбашки на фінансовому та товарному ринках, біржові ралі у відповідь на спекуляції та оголошення про корекцію фінансових результатів *ex post* унаслідок офіційно визнаних помилок чи доведених фактів шахрайства, подальша концентрація ринків та посилення гегемонії великих аудиторських мереж у сфері обслуговування великих клієнтів – все це змусило регуляторів по всьому світу шукати відповіді на питання: «Як знизити суспільні втрати шляхом ефективного регулювання ринків?» (зокрема, аналіз Комісії з конкуренції Організації країн економічного співробітництва і розвитку – ОЕСР [1]).

Разом з тим відповідь на виклики виявилася різною. З одного боку, регулятори країн Азії (Китай, Японія, Сінгапур, Малайзія) підвищили відповідальність суб'єктів фінансової звітності, схильних до шахрайства, «зберігши» *status quo* для професійних бухгалтерських мереж. З іншого боку, прийняті нові закони в США (Dodd-Frank Act, 21.07.2010) [2], Великобританії (після публікації звіту про напрями реформи в галузі Competition Commission investigation report, 15.10.2013) [3], країнах ЄС (заміни Directive 2006/43/EC на Directive 2014/56/EU) [4] викликали хвилю дискусій в громадських, професійних та політичних колах.

Зокрема, члени Великої четвірки (В4) частково підтримали реформи, акцентувавши увагу на вузьких місцях (bottlenecks), що виникли внаслідок трансформації систем регулювання:

- штучні інтервенції на ринку призведуть до скорочення пропозиції та зниження якості послуг на ринку;

- обмеження на розвиток та розширення професійних бухгалтерських мереж (у т.ч. за рахунок консолідації) призведе до скорочення інвестицій у людський капітал та системи управління якістю бізнесу [5];

- транскордонне поширення нових норм і правил усередині глобальних професійних мереж призведе до зростання їх витрат та складності ведення бізнесу поза межами ЄС, ускладнення роботи органів нагляду та регулювання [6];

- фрагментація чи подрібнення великих аудиторських мереж призведе до зростання витрат як аудиторів, так і клієнтів [7].

Враховуючи ті обставини, що зміни в законодавстві розвинутих країн безпосередньо торкнулися діяльності компаній В4, присутніх чи не в кожній країні світу, то трансформації ринків поширяться і на менш розвинені держави.

Втім, питання доцільності і, найголовніше, корисності таких реформ лише більше актуалізується.

Так, регулятори, зацікавлені у більшій прозорості ринку аудиторських послуг, кращому розумінні ціноутворення, можливості доступу менших за масштабом компаній до найбільш привабливих контрактів, запровадили:

- механізм регулярної ротації аудиторів для великих клієнтів із одночасною заборонаю надання однією фірмою послуг з обов'язкового аудиту та не аудиторських послуг;

- норму щодо додаткового розкриття інформації аудитором щодо співпраці з клієнтами як у аудиторських звітах, так і щорічних звітах самих аудиторських компаній;

- вимогу щодо забезпечення тотальної якості послуг на ринку завдяки імплементації розширених процедур внутрішньофірмового нагляду і контролю.

Однак такі інструменти досягнення мети залишають бажати кращого.

Ще в 1988 році у своєму дослідженні ринків та їх організації Жан Тіроль зауважив, що попри те, що постачальники (змушені встановлювати лінійні ціни внаслідок втрати спроможності до адаптивного ціноутворення) починають приховувати менше інформації щодо товару, їх бажання співпрацювати з менш платоспроможними клієнтами знижується [8, с. 228–229]. А це призводить до деформації самого ринку та розриву в якості послуг між великими та малими компаніями.

Отже, фрагментація великих аудиторських мереж посилюватиме асиметрію інформації (у першу чергу, між самими аудиторами) на ринку, внаслідок чого ціни контрактів зростатимуть не тільки через додаткове страхування відповідальності аудиторів, а й через потребу в додатковому навчанні персоналу, розширенні неопераційного (наглядового) штату компанії, прирості часу на отримання розуміння бізнесу клієнта тощо.

Крім того, згідно з останніми дослідженнями Ж. Тіроля, заборона до подальшого укрупнення за рахунок об'єднання бізнесу (що є традиційним в аудиторських мережах) є апіорі неефективною, оскільки обмежує поширення кращих практик корпоративної соціальної відповідальності [9], збереження соціального капіталу [10].

Таким чином, будь-які обмеження ринку регуляторами, спрямовані на підвищення суспільної довіри, добробуту та конкуренції, повинні мати, у першу чергу, не політичний і соціальний, а економічний контекст. Адже, незважаючи на схильність ринків до «провалів», їх штучна деформація «силою закону» буде призводити до абсолютно протилежних (від очікуваних) результатів.

Список використаних джерел: 1. *Competition and Regulation in Auditing and Related Professions* [Електронний ресурс] // OECD Policy Roundtable Series, 2009. – 274 p. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/competition/sectors/44762253.pdf>. 2. *Dodd-Frank Wall Street Reform* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.whitehouse.gov/economy/middle-class/dodd-frank-wall-street-reform>. 3. *UK Audit Regulations and Guidance* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.icaew.com/en/members/regulations-standards-and-guidance/audit/audit-regulations-and-guidance-10-november-2013-archive>. 4. *Reform of the audit market*. European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_en.htm. 5. *Point of View. Competition and choice in the audit market* [Електронний ресурс] // PwC, 2012. – Режим доступу : https://www.pwc.com/en_GX/gx/audit-services/publications/regulatory-debate/assets/pwc-point-of-view-competition-and-choice.pdf. 6. *EU audit reforms – the KPMG view* [Електронний ресурс] // KPMG, 03.04.2014. – Режим доступу : <http://www.kpmg.com/CH/en/auditcommittee/Documents/pub-20140407-eu-audit-reforms-the-kpmg-view-en.pdf>. 7. *Deloitte Audit Reform Briefing: Unprecedented reform proposed for the EU audit market* [Електронний ресурс] // Deloitte, 2012. – Режим доступу : http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Audit/dtl_DeloitteAuditReform_final.PDF. 8. *Тіроль Ж.* Рынки и рыночная власть. Теория организации промышленности / Ж. Тіроль ; под редакцией В. М. Гальперина и Л. С. Тарасевича. – СПб.: Экономическая школа, 1996. – 745 с. 9. *Tirole J.* Individual and Corporate Social Responsibility / Roland Bénabou, Jean Tirole // IZA Discussion Paper Series. – 2009. – No. 4570. – 24 p. 10. *Tirole, J.* Cooperation vs. Collusion: How Essentiality Shapes Co-opetition / Patrick Rey, Jean Tirole // IDEI Working Paper Series. – 2013. – No. 801. – 58 p.

УДК 657

В.В. Рядська, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і оподаткування

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ВПЛИВ ПРОФЕСІОНАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НА РОЗВИТОК РИНКУ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Ключові слова: аудит, сертифікація аудиторів, ринок аудиту.

Реалізація суспільної місії аудиту можлива лише за умови забезпечення відповідного рівня професійної кваліфікації осіб, що залучаються до виконання завдань. Саме тому, норми, якими визначаються освітні та кваліфікаційні вимоги, розглядаються як невід'ємний компонент інституту аудиту. Відповідно до ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її

кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України [1, ст. 4]. Отже, з моменту прийняття цього Закону у квітні 1993 року завдання з аудиту та супутніх йому послуг можуть виконувати лише особи, професійний рівень яких підтверджено відповідним сертифікатом.

Розвиток змісту всіх складових інституту аудиту на національному та галузевому рівнях відбувається через гармонізацію його формальної складової з відповідними міжнародними нормами. Процес гармонізації обумовлюється напрямком вектора зовнішньої політики, яка передбачає інтеграцію України до Європейського економічного простору. 14 червня 1994 року Україна підписала Угоду про партнерство і співробітництво між Україною і Європейським Співтовариством та її державами-членами, яка набрала чинності 1 березня 1998 року. Розділ «Корпоративне право, корпоративне управління, бухгалтерський облік і аудит» передбачає імплементацію Директиви 2006/43/ЄС Європейського парламенту та Ради від 17 травня 2006 року щодо обов'язкового аудиту річної звітності та консолідованої звітності протягом трьох років після набрання чинності Угоди про партнерство та співробітництво.

Результати проведеного дослідження свідчать, що за період з 2008 року по 2012 рік загальна кількість сертифікованих аудиторів залишається майже незмінною (у середньому 3137 осіб), при цьому щорічне оновлення кадрового забезпечення відбувається в межах 4–5 % [2]. Ситуація, що склалася, є наслідком стагнації ринку аудиторських послуг, що відбувається під впливом загальної економічної кризи в економіці України.

За період, який розглядається, загальна кількість завдань, які можуть виконуватись за обов'язковою участю сертифікованих аудиторів, у 2012 році скоротилась на 39,3 % у порівнянні з 2008 роком й становила 18 891. Відповідно, середня кількість виконаних завдань, що припадає на одного сертифікованого аудитора, також знизилася до шести. Особливо чутливою така динаміка є для сектору завдань з надання впевненості, в яких найбільшу питому вагу мають завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Таким чином, вищенаведені дані свідчать про негативний вплив зовнішніх чинників, які пов'язані з наслідками функціонування інших складових, що формують інституціональне середовище аудиторської діяльності.

Інтенсивна або якісна складова кадрового забезпечення аудиторської діяльності, пов'язана з професійною освітою. Як відомо, на момент прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» професія аудиторів була відсутня як така, отже, система освіти об'єктивно не могла здійснювати підготовку кадрів. За даними Аудиторської палати України, починаючи з 1993 року по 31 грудня 2009 року було сертифіковано 6 539 осіб [2], а станом на 31 грудня 2009 року кількість сертифікованих аудиторів становила 3 136 осіб. З урахуванням процесів оновлення складу сертифікованих аудиторів, можна говорити, що основна маса практикуючих аудиторів в Україні сьогодні це особи, які фактично ніколи не отримували фахової освіти у вищих навчальних закладах й сформували свій професійний рівень у результаті практичної аудиторської діяльності та за допомогою обов'язкового щорічного підвищення кваліфікації.

Порівняння загальних умов щодо кваліфікаційного рівня аудиторів України, які визначені Законом України «Про аудиторську діяльність», з вимогами європейського законодавства свідчить про те, що норми національного рівня в багатьох випадках відповідають міжнародним. Однак треба зазначити, що сьогодні в Україні відсутня єдина система професійної підготовки кадрів, які можуть бути сертифікованими аудиторами. Така ситуація має наслідком недостатню забезпеченість ринку праці у сфері бухгалтерського обліку й аудиту висококваліфікованими кадрами при їх загальному «перевиробництві».

На відміну від міжнародної практики, норми національного рівня передбачають необхідність повторного складання іспитів внаслідок неузгодженості програм підготовки фахівців до вимог освіти за фахом, які встановлені Директивою 2006/43/ЄС. Іспит на підтвердження рівня професійної кваліфікації відповідно до міжнародних вимог може

враховувати результати іспитів з відповідних фахових дисциплін, які складаються під час навчання у вищих навчальних закладах [3, ст. 9].

З метою забезпечення єдиного рівня освітньої кваліфікації Директива 2006/43/ЄС містить перелік дисциплін, теоретичні знання з яких підлягають екзаменаційній перевірці [3, ст. 8]. Якщо порівняти вимоги, які встановлені Аудиторською палатою України до теоретичного рівня знань претендентів на отримання сертифіката аудитора, то можна констатувати значне звуження їх обсягу в порівнянні з міжнародними вимогами.

Розвиток формальних норм інститут аудиту в сегменті «Освіта та кваліфікаційні вимоги» повинен здійснюватись у першу чергу завдяки трансінституціональній гармонізації, в результаті якої норми інституту освіти будуть узгоджені з відповідними нормами інституту аудиту.

Список використаних джерел: 1. *Про аудиторську діяльність* : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>. 2. Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/>. 3. *Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts)* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.

УДК 657.6

О.О. Сизоненко, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

ПАТЕНТНИЙ АУДИТ

Ключові слова: аудит, патент, патентний аудит, інтелектуальна власність.

Сьогодення висуває все більш жорсткі вимоги до конкурентоспроможності підприємств. Одним із найперспективніших шляхів підвищення конкурентності продукції (робіт, послуг) є використання інновацій. Суб'єкт господарювання може самостійно займатись розробленням об'єктів права інтелектуальної власності (далі ОПІВ) або купувати їх у інших суб'єктів.

Займатися просто розробленням або придбанням ОПІВ недостатньо. Керівництво компанії повинно на основі інформації про те, якими ОПІВ володіє чи має на меті придбати підприємство, із чого складається їх "патентний портфель", оцінки потенційних ризиків та переваг використання ОПІВ, розробити стратегію та оперативні плани з підвищення ефективності комерційного використання об'єктів права інтелектуальної власності. Також проведення правового аудиту інтелектуальної власності є одним з найбільш поширених методів отримання інформації про інтелектуальну власність компанії, яка є ймовірним об'єктом інвестування.

Слід відзначити, що на сьогодні є не так багато підприємств, які знають про існування такого поняття, як «правовий аудит інтелектуальної власності», який ще називають патентним аудитом.

Патентний аудит можна провести власними силами або із залученням зовнішнього підрядника. Для проведення аудиту власними силами у штаті компанії повинні бути кваліфіковані фахівці в галузі інтелектуальної власності. Перевагами проведення аудиту власними силами є: низька вартість, володіння інформацією "зсередини", можливість залучення конкретних спеціалістів.

Залучення зовнішнього аудитора дозволить провести аудит більш якісно в більш скорочені строки у зв'язку з наявністю спеціалізованих компаній з відповідним досвідом та кваліфікованими кадрами. Проведення аудиту зовнішньою компанією також гарантує відсутність прямої зацікавленості, об'єктивність та неупередженість результатів. До того ж залучені фахівці можуть виявити недоліки в організації та управлінні процесами ідентифікації, охорони та використання інтелектуальної власності на підприємстві.

У межах аудиту ІВ:

- здійснюється ідентифікація всіх результатів інтелектуальної діяльності підприємства;
- перевіряється факт їх наявності та використання в діяльності підприємства;
- перевіряється наявність і дійсність охоронних документів – патентів та свідоцтв;

- перевіряється своєчасність сплати державного мита;
- здійснюються перевірка обліку ОПІВ;
- за наявності ліцензійних договорів перевіряються документи, які підтверджують повноту та своєчасність ліцензійних платежів;
- визначаються результати інтелектуальної діяльності, що заслуговують охорони і перетворення їх в інтелектуальну власність;
- порівнюються витрати з майбутнім результатом від впровадження ефективного управління, охорони та захисту інтелектуальної власності;
- стимулюється процес систематичного отримання знань і перетворення інтелектуального капіталу в інтелектуальні активи.

У ході аудиту також можуть бути виявлені не вирішені проблеми з розподілом прав на об'єкти інтелектуальної власності, визначені порушення і слабкі місця у процедурах, застосовуваних фірмою для ідентифікації та охорони та захисту інтелектуальних активів тощо.

У разі виявлення у ході проведення патентного аудиту об'єктів права інтелектуальної власності, які потребують правової охорони і не зареєстровані, надається докладна інформація щодо таких об'єктів, визначається правомірність їх використання, а також можливість реєстрації, патентування.

Строки та вартість проведення аудиту інтелектуальної власності залежать від поставленої мети, масштабів підприємства, кількості відділів, його сфери діяльності, стратегічних цілей, кількості об'єктів права інтелектуальної власності, терміновості виконання завдання тощо.

Підводячи підсумок вищесказаного, хотілося б відзначити, що правовий аудит інтелектуальної власності доцільно проводити незалежно від того, чи зареєстровані підприємством ОПІВ, чи вони знаходяться на стадії реєстрації або взагалі не мають правової охорони. В останньому випадку правовий аудит безпосередньо допоможе у виявленні об'єктів права інтелектуальної власності, визначить правомірність використання, визначить можливості та першочерговість реєстрації, документальному оформленні. Головним ключовим результатом патентного аудиту є підвищення ефективності управління об'єктами права інтелектуальної власності як активами компанії. Кінцевим результатом є звіт, що містить результати аудиту та рекомендації щодо покращення системи управління, охорони та захисту інтелектуальної власності підприємства.

Список використаних джерел: 1. *Валявська Д.* Юридичний аудит (due diligence) об'єктів інтелектуальної власності [Електронний ресурс] / Д. Валявська. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=3545>. 2. *Офіційний веб-портал* Науково-дослідного інституту інтелектуальної власності Національної академії правових наук України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ndiiv.org.ua/ua/audyt-intelektualnoji-vlasnosti.html>. 3. *Колосов А. Е.* Патентный аудит ОИС [Электронный ресурс] / А. Е. Колосов. – Режим доступа : <http://kolosov.kiev.ua/patent-audit/>.

УДК 657.6

Н.В. Бойко, старш. викладач кафедри фінансів, обліку і аудиту

С.А. Наконечна, старш. викладач кафедри обліку і аудиту

Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, аудиторські послуги.

Загальновідомо, що незалежний аудит як спосіб підтвердження даних фінансової звітності необхідний не тільки самому підприємству, але й потенційним інвесторам, постачальникам, кредиторам, акціонерам, тому питання розвитку аудиту в Україні сьогодні є досить актуальним, особливо в аспекті розгляду проблем та перспектив його розвитку. Слід зазначити, що впровадження незалежного аудиту у сферу підприємницької діяльності має істотні переваги не тільки для самих господарюючих суб'єктів, але й для держави. А саме за рахунок здійснення незалежного аудиту забезпечується:

- 1) значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату;
- 2) надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;
- 3) незалежність, конкурентна боротьба, професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;
- 4) можливість вибору аудитора замовником тощо.

Разом з цим варто виділити такі проблемні питання, що стосуються розвитку аудиту в Україні:

- 1) значний негативний вплив «тіньового» бізнесу;
- 2) недостатній досвід аудиторської діяльності порівняно з іншими європейськими країнами;
- 3) негативний вплив дослівного перекладу закордонних стандартів та концепцій без врахування особливостей економічного розвитку нашої країни;
- 4) недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, що зумовлено, перш за все, невідповідністю підготовки українських бухгалтерів та аудиторів сучасним вимогам практики;
- 5) відсутність типових форм документів з аудиту;
- 6) відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту;
- 7) громадські професійні організації обліковців не є масовими, тому це стримує процес обговорення та вирішення проблемних питань практики обліку та аудиту;
- 8) відсутність єдиної, загальноприйнятої, обґрунтованої економічно методики розрахунку цін за аудиторські послуги.

Ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення проблем, які мають місце у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і роблять неможливим успішний розвиток аудиту.

Результати дослідження доводять, що успішний розвиток аудиту можливий за умови вирішення і такої проблеми, як проблема сучасного аудитора та довіри до нього. Питання вибору аудитора – це, по-перше, питання довіри. Тобто перед тим, як клієнт вирішить надати інформацію аудитору, він повинен бути впевнений, що в аудитора вистачить сил і можливостей зберегти її в конфіденційності. Це, звичайно, пов'язано з професіоналізмом аудитора та юридичним захистом його діяльності.

Критерієм якості під час проведення аудиту вважається, насамперед, виконання аудиторами вимог міжнародних стандартів аудиту. Однак суворе дотримання стандартів пов'язане зі збільшенням затрат праці аудиторів, збором додаткової інформації, документуванням процесу перевірки, розрахунками [3]. Але такі затрати рідко відшкодовуються замовником. Для вирішення такого роду проблем аудиторські фірми намагаються враховувати рівень професійної компетентності своїх співробітників у вигляді кваліфікаційних вимог, що висуваються до посад, передбачених структурою їх управління.

Таким чином, в умовах розвитку ринкових відносин та різноманітності форм власності існує нагальна потреба в удосконаленні функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення системи професійного незалежного аудиту. Аудитор стає все більш помітною особою в очах учасників акціонерних відносин, який висловлює професійну думку про достовірність і відповідність до вимог законодавства тих документів, що характеризують ефективність і прозорість фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур.

Список використаних джерел: 1. Білуха М. Т. Бухгалтерська наука України в ХХІ ст. / М. Т. Білуха // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 21–25. 2. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. (із змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243. 3. Усач Б. Ф. Проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. Його сутність, мета і завдання [Електронний ресурс] / Б. Ф.Усач. – Режим доступу : <http://www.readbookz.com/>. 4. Обнявко О. В. Сучасний стан системи бухгалтерського обліку і аудиту та перспективи його розвитку [Електронний ресурс] / О. В. Обнявко, В. Д. Кубік. – Режим доступу : <http://www.5dp.com.ua>.

ДОХІДНА КОНЦЕПЦІЯ ОЦІНЮВАННЯ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМИ АДАПТАЦІЇ НА УКРАЇНІ

Ключові слова: оцінювання вартості підприємств, дохідна концепція оцінювання, НСО.

В умовах макроекономічної нестабільності в Україні питання оцінювання вартості підприємств та управління нею набуває більшого значення. Потенційні інвестори песимістично ставляться до можливостей об'єктів інвестування забезпечувати сталий дохід у майбутньому, отже, проблемним є застосування дохідної концепції оцінювання, яка досі займала лідируючі позиції за оглядами експертів.

Методичний інструментарій дохідного підходу оцінювання вартості підприємств широко висвітлений у перекладах праць Коупленда, Коллера та Муріна, Ферріса і Пешеро Петті, Гохана та інших. Розглянуті вони і у працях вітчизняних фахівців: М.В. Корягіна, Н.В. Тертичної, О.Г. Мендрула, Т.В. Момот та В.Є. Хаустової.

Національний стандарт оцінки 3 (далі – НСО) як основну методику вказує метод дисконтування грошових потоків (ГП) з подальшим розподілом його на дві моделі: ГП для власного та інвестованого капіталу. Подальша деталізація методики розглянута в п. 23 НСО 3 [3]. Для обчислення ставки дисконту залежно від обраної моделі ГП обирають або метод її кумулятивної побудови для власного капіталу, або метод середньозваженої вартості капіталу. За міжнародною термінологією законодавець обмежується методикою середньозваженої вартості капіталу (WACC). Використання решти Стандарт не забороняє, проте вимагає обов'язкового обґрунтування такого вибору.

Сильною стороною методичних рекомендацій НСО 3 є деталізація етапів або оціночних процедур, які необхідно провести у ході визначення вартості підприємства за дохідною концепцією. Проте бракує інформації про рекомендований період прогнозування, орієнтири для ставки дисконту та надбавок за ризик, в загальних рисах змальовано потребу визначення остаточної вартості, що є принциповими питаннями для практиків.

Згідно з концепцією оцінювання за доходами вартість підприємства визначають як теперішню вартість очікуваних у майбутньому потоків платежів. Для того, щоб стало можливим додавати ГП, що належать до різних моментів часу, їх дисконтують за допомогою процента капіталізації. НСО 1 [2] теж рекомендує для визначення вартості за доходами підприємства користуватись ставкою капіталізації. У разі оцінювання за ГП українським експертам слід користуватись ставкою дисконту. Більш докладні рекомендації щодо її побудови надані в п. 23 НСО 3 [3].

Центральним завданням суб'єкта оцінювання є перетворення кількісної та якісної інформації з приводу майбутніх ГП на величину вартості підприємства. При цьому слід відчувати рівновагу між теоретичною точністю та вимогами практичної застосовності. У практиці оцінювання немає одностайності щодо показника, який найкраще відбиває величину вартості підприємства як феномену реальності. Вигоди, які можна кількісно ідентифікувати, можна розглядати в різних формах. Такими можуть виступати нетто- виплати дивідендів, перевищення надходжень грошових коштів над вибуттям, нетто-ГП у інвестора та фінансові результати діяльності майбутнього. Який з них буде покладено в основу оцінювання, залежить від приводу проведення цієї процедури та бажаного ступеня спрощення. Таким чином, є різні вартості для того самого підприємства, а їх величини можуть сильно відрізнятись.

Методика оцінювання поділяє майбутнє на дві фази: найближче майбутнє та наступний за ним нескінченний період. Для першої можна точно спрогнозувати ГП на основі показників звітності. Для другої основне значення має залишкова вартість. НСО 3 не робить жодних припущень про тривалість прогнозованого періоду для українських підприємств. Очевидно, що чим коротший горизонт планування, тим більшим стає внесок залишкової вартості до сукупної вартості підприємства. На думку спеціалістів Інституту німецьких аудиторів, період достовірного планування становить 3 роки. В цьому випадку на 80 %

вартість підприємства обумовлена нетто-виплатами у другій фазі¹. При горизонті в 10 років залишкова вартість становить близько 50 % вартості підприємства. На фоні мінливості економічних реалій сьогодення горизонт планування в 10 років ми оцінюємо як надто оптимістичний. Коупленд, Коллер та Мурін [4, с. 235–236] стверджують, що в деяких випадках взагалі неможливо зробити висновок щодо надійного періоду планування.

Другою проблемною ділянкою є вимога однакового рівня невизначеності для очікуваної різниці між ГП та ставки дисконту. Теоретично можна звести невизначені виплати підприємства до еквівалентного доходу, який можна обчислити достатньо точно, та скористатись безризиковою ставкою процента. Практично для цього необхідно взяти до уваги функцію сприйняття ризику суб'єкта оцінювання, яка відсутня в більшості випадків. Проте в практиці оцінювання і в Німеччині, і в Україні домінує методика винагороди за ризик: нейтральну до ризику очікувану вартість майбутніх грошових потоків дисконтують до теперішньої вартості за безризиковою ставкою процента та надбавкою за ризик. Визначення надбавки покладено на професійне судження оцінщика. Цей параметр вирішальний у визначенні вартості.

Для українських експертів з оцінювання коло питань розширюється в наслідок специфічних умов розвитку економіки. Вітчизняні облігації внутрішнього займу Уряду переважна більшість інвесторів не кваліфікує як безризикові, отже, ставки за ними не можуть слугувати орієнтиром для визначення відсотка дисконтування. Т.В. Момот повідомляє, що найчастіше як безризиковими користуються ставками за валютними депозитами НБУ або ставками дохідності за найкоротшими за термінами державними облігаціями [1, с. 118].

Міжнародна практика пропонує для визначення ставки дисконту звертатись до історичних даних за безризиковими ставками та преміями за ризик за достатньо тривалий проміжок часу. Американські вчені беруть такі інтервали, як 1928–2000, 1900–2003, 1926–2002 відповідно. Німецькі науковці аналізують номінальну дохідність портфеля цінних паперів ФРН з 1954 по 2003 рр. По-перше, для вітчизняної практики формування бази даних за такий період неможливе з об'єктивних причин. По-друге, ідея використання історичної безризикової дохідності неприпустима. На нашу думку, вирішальним моментом є те, які альтернативні дохідності наявні для інвестора на момент проведення процедури оцінювання або прийняття рішення.

Список використаних джерел: 1. Момот Т. В. Оцінка вартості бізнесу: сучасні технології / Т. В. Момот. – Х. : Фактор, 2007. – 224 с. 2. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. №1440. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>. 3. Про затвердження Національного стандарту № 3 «Оцінка цілісних майнових комплексів» [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 29.11.2006 р. № 1655. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1655-2006-п>. 4. Copeland, Th. E.: Valuation: measuring and managing the value of companies / Т. Copeland; Т. Koller; J. Murrin. – 3., compl. rev. and updated ed., univ. ed. – New York; Weinheim [u.a.]: Wiley, 2012. – XVI, 494 S.

УДК 657.6

В.В. Шкіренко, аспірантка

ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ІНВЕСТИЦІЙ: СУТНІСТЬ, МЕТА ТА ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ

Ключові слова: аудит, інвестиції, внутрішній аудит інвестицій, інвестиційний контроль.

Ефективна побудова інвестиційного процесу підприємств є одним з найважливіших аспектів розвитку економіки країни в умовах ринкових відносин та стрімкого зростання взаємозалежності національних економік, адже основною метою інвестування є стимулювання процесу розширеного відтворення виробництва, акумулювання капіталу, забезпечення доступу до сучасних технологій і менеджменту.

¹ В основі прикладу взято ставку дисконту 8 % і постійні майбутні грошові потоки. При зниженні ставки дисконту частка залишкової вартості підвищується, оскільки ефект ставки дисконту в наступних періодах слабшає.

Дослідженням проблем внутрішнього аудиту та інвестиційної діяльності присвячені наукові роботи багатьох вітчизняних та зарубіжних учених, серед них: А.А. Анісімов, А.І. Зимін, В.П. Савчук, Б.І. Валуєв, М.І. Бондар, Г.Г. Кірейцев, С.М. Бичкова, В.П. Суйц, В. Беренс, Д. Нортон, У. Шарп, Д. Клеланд та ін.

Метою дослідження є визначення сутності, мети та основних завдань внутрішнього аудиту інвестицій.

У широкому розумінні контроль є процесом забезпечення досягнення суб'єктом господарювання поставлених цілей та завдань з метою максимізації прибутку в довгостроковому періоді. Зокрема, внутрішній (управлінський) контроль, який є системоутворюючим елементом корпоративної системи контролю організації, являє собою сукупність політики і процедур, прийнятих керівництвом економічного суб'єкта з метою забезпечення організованого й ефективного ведення господарської діяльності [4, с. 156] та займає важливе місце в загальній системі контролю підприємства. Невід'ємною складовою внутрішнього контролю є внутрішній аудит.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту, зокрема МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» внутрішній контроль – це процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тим, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосованих законів і нормативних актів [2, с. 285]. Водночас, Інститут внутрішніх аудиторів визначає внутрішній аудит як незалежну об'єктивну діяльність з надання впевненості та консультивання, що має додавати вартості організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління [3, с. 5].

Обґрунтовуючи визначення поняття «внутрішній інвестиційний аудит», необхідно враховувати специфіку категорії «інвестиції» та особливостей процесу інвестування. Закон України «Про інвестиційну діяльність» визначає, що «інвестиції – це всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) або досягається соціальний ефект» [5].

З огляду на викладене вище та враховуючи той факт, що внутрішній аудит є однією з найбільш прогресивних форм управлінського контролю, пропонуємо під поняттям «внутрішній інвестиційний аудит» розуміти процес перевірки та генерації інформаційного забезпечення з метою задоволення потреб керівництва, аналізу економічної політики підприємства, певних управлінських механізмів та процедур, прийнятих керівництвом організації з метою підтримання високого рівня ефективності реалізації інвестиційної стратегії суб'єкта господарювання, управління інвестиційними ризиками та досягнення бажаного економічного (соціального) ефекту.

Основною метою внутрішнього інвестиційного аудиту є виявлення недоліків та подальше удосконалення організації та управління інвестиційною діяльністю, пошук й мобілізація резервів росту інвестиційного потоку, забезпечення високого рівня безпеки бізнесу загалом [1, с. 41]. Згідно з поставленою метою внутрішнього інвестиційного аудиту можна визначити основні його завдання:

- оцінка впливу зовнішніх та внутрішніх чинників на інвестиційні факти господарського життя, а також результати взаємозв'язків об'єктивних та суб'єктивних характеристик економічного суб'єкта;
- економічне обґрунтування поточних управлінських інвестиційних рішень, бізнес-планів, інвестиційних проектів, бюджетів, інноваційних інвестиційних програм і т. ін.;
- аналіз ефективності використання інвестиційних ресурсів, пошук резервів;

- дослідження доцільності інвестиційної політики організації, виявлення недоліків, розроблення практичних рекомендацій щодо їх усунення;
- аналіз стадій життєвого циклу інвестиційних проектів, оцінка економічної ефективності інвестиційних бізнес-процесів тощо.

Таким чином, внутрішній аудит інвестицій є послідовним процесом перевірки та генерації інформаційного забезпечення з метою задоволення потреб керівництва, аналізу економічної політики підприємства з метою забезпечення ефективної інвестиційної діяльності підприємства. Отже, у процесі виконання внутрішнього аудиту реалізується частина управлінських функцій керівництва організації, зокрема: контроль, координація, аналіз, інформаційне забезпечення, попередження та уникнення ризиків інвестиційної діяльності тощо.

Список використаних джерел: 1. *Бычкова С. М.* Инвестиционный контроль и аудит в экономических субъектах : монография / С. М. Бычкова, В. В. Скобара, З. З. Юлдашев. – М. : Научная библиотека, 2014. – 172 с. 2. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2012 року) [Електронний ресурс].* – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>. 3. *Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (редакція 2013 р.) [Електронний ресурс].* – Режим доступу : <http://iaa.org.ua>. 4. *Петрик О. А.* Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський ; за заг. ред. О.А.Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с. 5. *Про інвестиційну діяльність* : Закон України від 18.09.1991 р. № 126/91.

УДК 657.6

С.І. Княшко, А.С. Теплякова, студенти

Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

Науковий керівник: **Т.М. Сторожук**, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Ключові слова: *аудит, аудиторська діяльність, зовнішній аудит, внутрішній аудит, аудиторський контроль, зарубіжний досвід.*

Одним із факторів, що зумовлює стабільний розвиток економіки країни, є наявність ефективної системи аудиторського контролю. Варто зазначити, що на світовому ринку аудиту сьогодні діють сотні тисяч аудиторських фірм, однак тільки окремі з них здобули міжнародне визнання, стали транснаціональними корпораціями, які мають сотні філій і дочірніх підприємств у різних країнах (у тому числі і в Україні). Це так звані аудиторські фірми «Великої четвірки» (PWC, Deloitte & Touch, Ernst & Young, KMPG тощо) [1].

Окремі аспекти проблематики цього дослідження знайшли своє відображення у працях учених, зокрема: А.І. Берлача, Ф. Ф. Бутинця, Л.Л. Кінащука, О.А. Петрика, Т.В. Філіпенко.

Мета запропонованої наукової статті полягає у дослідженні зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності з метою його можливого запозичення та впровадження у правозастосовну діяльність України.

Як справедливо зауважує Л.Л. Кінашук [2, с. 32], функції фінансового контролю у зарубіжних країнах, здебільшого, розподіляються між вищими органами державної влади та установами управління фінансовою та кредитною грошовою системою. При цьому варто наголосити, що конкретні форми розподілу зумовлюються особливостями політичної системи держави та її історико-правовим розвитком.

У світі провідними визнані методики здійснення аудиторської діяльності, розвинуті у США та Європейському Союзі (під проводом Німеччини як найбільш впливової держави у межах цієї міжнародної організації). Так, нині у світі використовуються стандарти фінансової звітності US-GAAP (американські) та IFRS (європейські), а міжнародна сертифікація аудиторів здійснюється організаціями CPA (за американськими стандартами), ACCA (за європейськими стандартами).

Реєстрація аудиторів, здійснення контролю над за зареєстрованими аудиторами, стандартизація фінансових звітів, контроль над якістю, незалежністю та іншими стандартами фінансових звітів здійснюється Наглядним комітетом за діяльністю аудиторів (РСАОВ), який створений у США відповідно до Закону Сарбейнза-Окслі 2002 року.

У США є такі професійні аудиторські організації: Американський інститут присяжних бухгалтерів; Комісія з цінних паперів; Головна служба обліку; Американська асоціація бухгалтерів; Національна асоціація бухгалтерів США; Асоціація спеціалістів з комп'ютерного аудиту тощо [4, с. 14].

У Великобританії основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту, є Акт про компанії 1985 року, згідно з яким усі компанії без винятку повинні надавати свої річні звіти для перевірки аудиторам. Також створено такі організації, які об'єднують присяжних бухгалтерів, аудиторів: 1) Громадська організація дипломованих бухгалтерів; 2) Громадський інститут бухгалтерів-аналітиків; 3) Громадський інститут національних фінансів і бухгалтерського обліку; 4) Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу; 5) Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії; 6) Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії [4, с. 14-15].

У Франції основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту звітності всіх компаній з обмеженою відповідальністю і повних товариств, є Закон про промислово-торговельні компанії 1966 року. Аудиторську діяльність можуть здійснювати особи, які мають диплом експерта-бухгалтера або свідоцтво комісара з рахунків. Аудиторами можуть бути як громадяни Франції, так й іноземні громадяни, а також фірми, які внесені до спеціального реєстру та відповідають встановленим законодавством вимогам. У Франції створено Асоціацію керівників аудиторських фірм (АРБФ).

У ході роботи аудитор призначається власниками підприємства (акціонерами) строком на шість років для проведення аудиту. Термін роботи аудитора з підприємством-клієнтом може бути продовжено ще на один термін. Якщо розмір статутного капіталу компанії перевищує встановлену законодавством суму або вона зареєстрована на фондовій біржі, акціонери обирають двох аудиторів. Аудиторська перевірка товариств з обмеженою відповідальністю і простих товариств здійснюється лише у тому разі, якщо їх розмір перевищує визначену законом величину [1, с. 190].

У Франції діють дві головні професійні організації аудиторів і бухгалтерів: Палата експертів-бухгалтерів (ОЕССА) та Національна компанія комісарів з рахунків (СІСС).

Варто наголосити, що у цій країні з 1807 року діє Аудиторський суд Франції, який допомагає парламенту й уряду здійснювати нагляд за реалізацією фінансового законодавства в частині державного бюджету, економіки та соціального забезпечення.

У Німеччині, починаючи з 1931 року, згідно з чинним законодавством усі компанії з обмеженою відповідальністю, а також всі інші середні та великі компанії зобов'язані проводити щорічний аудит.

Адміністративне регулювання аудиторської діяльності в Німеччині здійснює Міністерство економіки, при якому з 1961 року діє Аудиторська палата Німеччини – офіційний орган для контролю за діяльністю аудиторів, який здійснює реєстрацію всіх аудиторів країни, а також захищає їх професійні інтереси та забезпечує авторитет аудиторської діяльності. Крім того, у країні є добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів – Інститут професійних аудиторів, який з 1932 року розробляє рекомендації з бухгалтерського обліку і звітності.

Аудит у Німеччині має кілька напрямків: аудиторський контроль підприємства наприкінці фінансового року (перевірка правильності ведення бухгалтерських книг, перевірка річної звітності); аудиторський контроль документів юридичної особи в період його підстави на предмет відповідності законодавству країни; аудиторський контроль з доручення загальних зборів акціонерів (як правило, окремі галузі діяльності акціонерного товариства, а не всі); аудиторський контроль окремих сегментів ділової і фінансової діяльності (зокрема, депоновані цінні папери у кредитних установах); аудиторські перевірки на предмет

виявлення правопорушень, включаючи контрольні перевірки поточного характеру, превентивні перевірки з метою попередження можливих порушень; контрольна перевірка всього підприємства чи його частини (при продажі) [3].

Аудитори цієї країни дуже обмежені щодо поєднання аудиторської діяльності з наступними видами діяльності: здійснення діяльності в технічній і юридичній сфері; науково-дослідна робота в інститутах наукового профілю, викладацька робота у ВНЗ і університетах; участь в операціях довірчого керування; вільна професійна діяльність у галузі літератури чи мистецтва [1].

Аналіз зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності засвідчив, що у країнах з прогресуючою ринковою економікою (США, Великобританія, Німеччина, Франція) професія аудитора відіграє ключову роль у суспільстві як джерело впевненості громадськості у фінансовій звітності компаній. Враховуючи вищевикладене, можемо внести пропозицію щодо постійного щорічного зовнішнього аудиту великих підприємств України та щопіврічного внутрішнього аудиту із залучення іноземних спеціалістів.

Список використаних джерел: 1. *Блейк Д.* Европейский бухгалтерский учет : справочник / Д. Блейк, О. Амант. – М. : Филинь, 1997. – 400 с. 2. *Кінащук Л. Л.* Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні: монографія / Л. Л. Кінащук. – Кіровоград : КОД, 2010. – 460 с. 3. *Скаска О. І.* Організація систему аудиту в Європейських країнах [Електронний ресурс] / О. І. Скаска. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/fkd/2012_1/part1/20.pdf. 4. *Петрик О. А.* Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / О. А. Петрик, М. Т. Сенченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 168 с.

УДК 657. 6 (477)

А.В. Сопільняк, студентка

Науковий керівник: **В.В. Белікова**, старш. викладач кафедри фінансів, обліку та аудиту
Чорноморський державний університет ім. Петра Могили, м. Миколаїв, Україна

АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: *аудит, фінансова звітність, аудиторські послуги, зовнішній та внутрішній аудит, стандарти аудиту.*

Аудит відіграє важливу роль в економіці кожної країни. Він є однією з основних форм економічного контролю, головною функцією якого є об'єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність юридичних осіб, яка ґрунтується на взаємній зацікавленості держави, адміністрації підприємства та їхніх власників. Саме тому метою дослідження є аналіз основних проблем контролю фінансової звітності та виявлення напрямків перспективного розвитку аудиторської діяльності в Україні. Однак з кожним роком проблема низької якості аудиторських послуг, їх автоматизації, недостовірності інформації, наданої аудиторськими висновками, загострюється, що негативно впливає як на діяльність підприємств, так і на економічне становище держави загалом. Останні фінансові кризи тісно пов'язані з глибокою реорганізацією світу і стосуються всіх стандартів, які стають все більш глобальними. Це повною мірою поширюється на стандарти фінансової звітності та аудиту й органи, що їх устанавлюють [1, с. 11].

Для України сьогодні важливим є питання вивчення зарубіжного досвіду фінансового контролю та запозичення певних напрацювань у цій галузі з метою підвищення ефективності та дієвості національної системи фінансового контролю. Перш за все, для досягнення зазначеної мети необхідно звернутись до аналізу історичних аспектів виникнення та розвитку фінансового контролю у світі, а також сучасних підходів до організації та здійснення фінансового контролю в розрізі окремих країн. Світовій практиці притаманні різні підходи до організації та здійснення фінансового контролю. Обрання тієї чи іншої

моделі ґрунтується на таких чинниках: історично прийнята у країні форма правління; унормована форма державного устрою; особливості розподілу повноважень між гілками влади; ступінь демократичного розвитку суспільства [2, с. 81].

Незалежний аудит в Україні перебуває на стадії становлення і розвитку, тому залишаються певні проблемні питання, які потребують нагального вирішення. Розглянемо наявні проблеми на макро- та мікрорівнях. В Україні розвитку належного фінансового аудиту перешкоджає, передусім, відсутність замовлень, оскільки власники компаній, фондовий ринок і фінансові установи не вважають за потрібне замовляти якісні послуги аудиту. Крім цього, для суб'єктів господарювання, які не включені у ст. 8 Закону України «Про аудиторську діяльність», обов'язковий аудит фінансової звітності неперіодичний, незалежно від розміру чистого прибутку. Тому в Україні ринок аудиторських послуг є незначним, а аудиторських компаній багато і через велику конкуренцію аудиторі змушені штучно занижувати ціни на аудиторські послуги і втрачати свою незалежність від невеликої кількості клієнтів. Така ситуація призводить до втрати довіри до аудиторів та їх звітів з боку замовників і користувачів фінансової звітності. Значна кількість аудиторів не може здійснювати якісний аудит фінансової звітності через нестачу практичного досвіду, ресурсів і нерозуміння призначень, адже вони вузьконаправлені і вважають, що аудит – це тільки перевірка виплат податків (податковий аудит). Така ситуація створює деякі труднощі у проведенні та висловленні аудиторського судження, коли необхідно перевірити корпоративну звітність або звітність, складену за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Для вирішення таких проблем необхідно орієнтувати замовників на якість аудиторських послуг, досвідченість і знання аудиторів, а не на ціни і короткі терміни проведення аудиторської перевірки. Тільки за такої умови можна отримати якісний аудит фінансової звітності [3]. На нашу думку, для суттєвого покращення аудиторських послуг важливим є вдосконалення та модернізація системи внутрішнього аудиту на підприємстві. Працівники аудиторської служби на підприємстві, за якими закріплена певна ділянка аналітичної роботи, краще орієнтуються у своїй визначеній частині роботи, ніж керівництво фірми. Тому основою якості внутрішньофірмових аудиторських послуг повинно бути затверджене у законодавчому порядку право рядових працівників брати участь у плануванні аудиторської діяльності. Основними критеріями побудови внутрішньої аудиторської служби на підприємстві виступає галузь господарської діяльності, у тому числі спеціалізація та розміри підприємства [4]. Існують як переваги, так і недоліки впровадження постійно діючої аудиторської служби на підприємстві (табл.).

Таблиця

Переваги на недоліки створення внутрішньої аудиторської служби на підприємстві

Переваги	Недоліки
1. Ефективна система контролю за господарською діяльністю суб'єкта господарювання. 2. Сприяє покращенню якості зовнішніх аудиторських перевірок. 3. Краще забезпечує потребу підприємства у попередньому, поточному і наступному контролі	1. Недостатньою мірою виконується принцип незалежності аудитора. 2. Є можливість побудови помилкового уявлення зовнішніх аудиторів про фінансовий стан підприємства на основі ознайомлення зі звітами внутрішніх аудиторів

Отже, на основі вищевикладеного, на наш погляд, що основними напрямками розвитку та покращення аудиту фінансової звітності в Україні можуть стати: 1. Розроблення внутрішньофірмових методик аудиту, робочої документації, які представлені у вигляді внутрішньофірмових стандартів. 2. Поглиблення співпраці професійних організацій аудиторів України з міжнародними та європейськими професійними організаціями бухгалтерів і аудиторів. 3. Запровадження нової послуги – огляд фінансової звітності, що має переваги: стислі терміни виконання перевірки, низька вартість, дозволить збільшити кількість замовників аудиторських послуг, зокрема банкірів, які скаржаться на високі ціни на аудиторські послуги. 4. Внесення необхідних змін і доповнень до Закону України «Про аудиторську діяльність» з метою приведення його у відповідність до інших міжнародних нормативних актів та законів з аудиту.

Наведені рекомендації слід підсилити ще й діями з боку держави, а саме: забезпечити законодавчу стабільність; підтримати середніх підприємців у їх розвитку; адаптувати нормативне та методичне забезпечення до вітчизняних реалій; забезпечити підтримку у формуванні великих національних аудиторських кампаній на ринку аудиторських послуг; упроваджувати міжнародні системи контролю якості аудиторських послуг у роботу аудиторів та Аудиторської палати України.

Розглянувши основні тенденції розвитку аудиту в Україні, можна сказати, що на сьогодні аудиторська діяльність має певні суперечності і проблеми. Оскільки незалежний аудит – це необхідний елемент функціонування ринкової економіки та гарантія ефективної діяльності підприємств, установ та організацій, подолання наявних недоліків сприятиме підвищенню якості аудиторських послуг вітчизняних аудиторських фірм та аудиторів.

Список використаних джерел: 1. Дамант Д. Важные аспекты внедрения МСФО и МСА / Д. Дамант // Школа професійного бухгалтера. – 2011. – № 10. – С. 11–12. 2. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с. 3. Іванова І. Стан та проблеми державного фінансового контролю на регіональному та місцевому рівні [Електронний ресурс] / І. Іванова // Наука. – Режим доступу : www.nauka.ua. 4. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с.

СЕКЦІЯ 5

Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства

УДК 657.1:005.934

К.П. Боримська, канд. екон. наук, доцент, докторант кафедри обліку і аудиту
Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

РАЦІОНАЛЬНА ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІЧНОЮ БЕЗПЕКОЮ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: НАПРЯМИ ПОБУДОВИ

Ключові слова: управління економічною безпекою підприємства, обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки, регламент з економічної безпеки суб'єкта господарювання, посадові інструкції.

Системі управління сучасним вітчизняним суб'єктом господарювання, яка відповідає б вимогам внутрішніх користувачів, необхідна своя спеціальна концепція, заснована на необхідності формування інформації, яка може бути використана для прийняття рішень у частині підвищення економічної безпеки. Відсутність організаційно-методичного забезпечення, зокрема обліково-аналітичного, ускладнює систему управління ризиками вітчизняних суб'єктів господарювання, що поглиблює такі дослідження й зумовлює необхідність подальшого розгляду й удосконалення обліково-аналітичного механізму управління економічною безпекою підприємств.

Для раціональної організації управління економічною безпекою необхідно провести такі підготовчі заходи: розробка оптимального документообороту; затвердження форм внутрішньої звітності; розстановка кадрів на окремих ділянках і суворе регламентування обов'язків і відповідальності виконавців; складання загального плану роботи служби управління економічною безпекою й індивідуальних планів-графіків, встановлення їх взаємної узгодженості.

Однією з основних умов гарантії ефективності служби управління економічною безпекою є контроль роботи всіх її відділів. При цьому погіршення роботи служби управління економічною безпекою як структурного підрозділу не настільки критичне, як порушення на вищому рівні системи управління суб'єктом господарювання загалом. Дестабілізуючі процеси на вищому рівні управління руйнівні для всієї системи забезпечення економічної безпеки, вони ставлять під сумнів її існування. Наприклад, якщо власники підприємства вирішують відмовитися від створення базового блоку управління економічною безпекою, то це ставить під загрозу діяльність всієї системи забезпечення економічної безпеки бізнесу.

Для забезпечення дієвого контролю за виконанням своїх обов'язків базовим блоком управління економічною безпекою підприємства важливим інструментом виступає розробка **регламенту з економічної безпеки суб'єкта господарювання**. У регламенті з економічної безпеки слід чітко визначити наступні позиції: об'єкти економічної безпеки, які підлягають захисту від зовнішніх та внутрішніх загроз; напрями забезпечення економічної безпеки; технології та техніки, які використовуються фахівцями з безпеки на підприємстві, терміни проведення, очікувані наслідки (результати) та види документів, які надаються; зміст дій із здійснення профілактичної роботи службою управління економічною безпекою на підприємстві; ключові показники ефективності діяльності з дотримання економічної безпеки на підприємстві; розподіл відповідальності по забезпеченню економічної безпеки на підприємстві. Крім того, для злагодженої і стійкої роботи служби управління економічною безпекою необхідний чіткий розподіл функцій між посадовими особами, прописаний у **посадових інструкціях**.

Розробляючи регламент з економічної безпеки суб'єкта господарювання та посадових інструкцій, необхідно враховувати вимоги до підготовки таких документів, специфіку діяльності підприємства та ринку. Безпосередньо розробкою таких документів мають займатися відповідні фахівці з безпеки, які безпосередньо забезпечують економічну безпеку на підприємстві та відповідно до своїх функціональних обов'язків здійснюють розроблення

відповідних документів. Впровадження регламенту з економічної безпеки та посадових інструкцій дозволить керівництву підприємства оцінювати якість діяльності фахівців з економічної безпеки та здійснювати відповідний аудит забезпечення економічної безпеки, а розмежування функцій та відповідальності осіб, які займають різні посади і чий функціональні обов'язки прямо чи опосередковано пов'язані з дотриманням економічної безпеки на підприємстві, є гарантією зниження рівня шахрайств і маніпуляцій зі сторони працівників підприємства.

Для вітчизняних суб'єктів господарювання проблема розробки та впровадження регламентів з безпеки, у т. ч. економічної безпеки, є актуальною та однією з умов якісного забезпечення його безпеки. Для злагодженої і стійкої роботи управління економічною безпекою необхідно розробити такі документи разом з посадовими інструкціями, які чітко окреслюють коло обов'язків, що повинні виконувати працівники, задіяні у процесі управління економічною безпекою суб'єкта господарювання на різних ділянках цього процесу. На рівні суб'єктів господарювання пропонується визначати чисельність працівників, задіяних у системі управління економічною безпекою підприємства на підставі розроблених проектів посадових інструкцій, що забезпечить вирішення не лише питання визначення чисельності персоналу, а й розподілу їх посадових обов'язків, формування структури підрозділів з оптимальними витратами. Такий порядок розрахунку сприятиме врахуванню особливостей підприємства щодо галузі, розміру, виду діяльності, чисельності працівників, наявності підрозділів, складу та потужності засобів обробки інформації. Крім того, затвердження чіткого та вичерпного переліку робіт і обов'язків, які покладаються на кожного працівника, має забезпечити повне й рівномірне навантаження працівників, створення умов для накопичення досвіду та отримання нових знань і мотивації в дотриманні належного рівня економічної безпеки підприємства. Важливість забезпечення працездатності працівників зумовлена необхідністю додаткового вивчення шляхів її підтримки і з метою проведення соціальної політики підприємства, яка на сьогодні повинна стати наріжним каменем господарювання вітчизняних підприємств.

Отримувана на основі розроблених пропозицій інформація є основою об'єктивного прийняття управлінських рішень; удосконалення інформаційних потоків; встановлення елементів чи заходів, на які керівництво може впливати й шукати шляхи оцінки ризику та чутливих факторів, що в цілому спрямовано на підвищення кадрової та економічної складових безпеки підприємства у сучасних динамічних умовах господарювання.

УДК 657.01

Л.М. Бабич, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів, обліку і аудиту

Г.А. Чух, студентка

Національний транспортний університет, м. Київ, Україна

ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРИБУТКУ В СПІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ключові слова: облік, спільні підприємства, прибуток, контроль, звітність.

Фінансові результати діяльності спільних підприємств (далі СП) залежать від прийнятої ним системи обліку та звітності. Документи, що регулюють окремі аспекти обліково-аналітичної діяльності СП, враховують певні їхні особливості, зокрема щодо складу витрат, які формують собівартість продукції. Так, в Україні до собівартості продукції СП додатково включаються витрати, пов'язані з особливостями складу витрат виробництва та обігу для підприємств з іноземними інвестиціями, зокрема, це: платежі на страхування іноземних інвестицій і ризиків зовнішньоекономічних операцій; амортизаційні відрахування зі створених за рахунок нових інвестицій в основних фондах та на імпортному устаткуванні, які використовуються для виробництва експортних товарів; витрати на службові відрядження, пов'язані з виробничо-комерційною діяльністю, у межах норм, встановлених законодавством для працівників вітчизняних підприємств [1, с. 112].

Фінансові результати від усіх видів діяльності, у тому числі й основної діяльності, фінансових операцій тощо, наприкінці звітної періоду списуються на фінансово-результатний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який ведеться за субрахунками: 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» [2].

При складанні річного звіту сума використаного прибутку списується на зменшення нерозподіленого прибутку записом по дебету субрахунку 441 "Прибуток нерозподілений" і кредиту субрахунку 443 "Прибуток, використаний у звітному періоді". У бухгалтерському балансі, складеному на 1 січня наступного за звітним року, по статті "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" відображається сума невикористаного на цю дату прибутку (або непокритого збитку). Збитки підприємства, облік яких ведеться на активному субрахунку 442 "Непокриті збитки", за рішенням керівника (власника) підприємства списуються за рахунок нерозподіленого прибутку або резервного капіталу, що в бухгалтерському обліку відображається записом по кредиту субрахунку 442 "Непокриті збитки" і дебету відповідно рахунків: 441 "Прибуток нерозподілений" або 43 "Резервний капітал" (залежно від джерела покриття збитків підприємства).

Прибуток СП розподіляється згідно з чинним законодавством і статутом підприємства. Він спрямовується як на сплату податків, так і на виплату відсотків за довгостроковим кредитом, доходів засновникам, власникам цінних паперів, формування резервів, дивідендів за акціями. Отже, при обліку використання прибутку СП буде проявлятися специфіка, що стосується передусім розділу прибутку.

У цілому передбачаються різні варіанти використання прибутку зарубіжного учасника: трансферт (репатріація) всього або частини прибутку, купівля товарів для власних потреб; по імпортозамінній продукції – трансферт прибутку через закупівлю товарів або згідно з конкретними домовленостями.

У зарубіжних спільних корпораціях часто існують обмеження, що накладаються на суму нерозподіленого прибутку з метою розширення самого підприємства. Основні принципи розподілу чистого прибутку СП повинні бути закріплені його контрактною угодою [1, с. 112]. Спільні підприємства самостійно складають річні бухгалтерські звіти, передбачаючи подання інформації про майновий і фінансовий стан та підсумки діяльності підприємства широкому колу користувачів і додатково можуть застосувати облік та звітність за правилами країни іноземного інвестора.

Квартальна звітність спільних підприємств з іноземними інвестиціями уповноваженим органам є не обов'язковою, однак це не означає її недоцільності у внутрішній обліково-аналітичній роботі.

У цілому проблема трансформації фінансової звітності СП обумовлена певними вадами вітчизняної системи обліку, котрі не дозволяють прямо застосовувати загальноприйняті принципи [3].

У зв'язку з нестабільною економікою є дуже багато вад, які погіршують умови співпраці іноземних інвесторів з вітчизняними підприємствами.

Таким чином, потрібно наголосити на необхідності уточнення та упорядкування існуючого методологічного забезпечення обліку капіталу і прибутку СП. З цією метою пропонується створити зрозумілі для бухгалтерів облікові шаблони, що дозволить їм забезпечувати згідно з Концептуальною основою Міжнародних стандартів фінансової звітності якісні характеристики консолідованих звітів, з урахуванням таких принципів, як: зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність.

Список використаних джерел: 1. *Бабченко Т. Н.* Учет внешнеэкономической деятельности / Т. Н. Бабченко. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 201 с. 2. *Рахунок 44* Нерозподілені прибутки та непокриті збитки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/406-rahunok-44.html>. 3. *Міжнародна інвестиційна діяльність* : підручник [Електронний ресурс] / Д. Г. Лук'яненко, Б. В. Губський, О. М. Мозговий та ін. – К. : КНЕУ, 2002. – Режим доступу : <http://ubooks.com.ua/books/00090/inx.php>.

ФАКТОРИ НАДІЙНОСТІ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ОБЛІКУ

Ключові слова: інформація, бухгалтерія, інформаційні системи, ІС Бухгалтерія.

Обчислювальні пристрої, ПК і інформаційні системи обліку є важливою складовою сучасного виробництва та функціонування життєдіяльності підприємств. Нині ця галузь розвивається особливо інтенсивно. Однак розвиток інформаційних систем неможливий без забезпечення їх надійності. Її, у свою чергу, характеризують багато показників і параметрів.

У науковій літературі вказується важливість надійності функціонування системи обліку та управління, зокрема про це вказується у працях Й. Кхола, Б. Лагоши, В. Шарковича, Т. Дегтярьової, Ю. Тихомирова, але зміст та основні фактори, що впливають на зазначену надійність, детально авторами не досліджуються. Це зумовлює актуальність нашого дослідження, метою якого є виявлення та аналіз основних факторів, що впливають на надійність функціонування інформаційних систем обліку.

Під надійністю функціонування інформаційної системи (підсистеми) обліку в умовах надзвичайних ситуацій у тому чи іншому режимі ми пропонуємо розуміти ймовірність своєчасного та якісного виконання системою (підсистемою) визначених для неї завдань, спрямованих на досягнення поставленої мети управлінського впливу на об'єкти управління в межах виділених ресурсів. Інформація є одним з основних ресурсів, без яких неможливе здійснення управлінської діяльності, адже на основі інформації ґрунтуються такі функції управління, як планування, організація, регулювання, координація, мотивація, моніторинг, контроль. Беззаперечним є той факт, що управлінські рішення (завершальний етап управлінського процесу) пов'язані з необхідністю сприйняття й переробки великих обсягів різнопланової інформації [1].

Надійність функціонування системи обліку та управління передбачає створення такого стану, за якого були б виключені випадкові або навмисні помилки під час операцій з інформацією [2]. Це стосується збирання первинної інформації, її переробки; розподілу між ланками управління та персоналом залежно від функцій, які вони виконують; надання керівництву інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень; забезпечення прямих та зворотних зв'язків між суб'єктом та об'єктом управління; накопичення, кодування, зберігання, передачі та використання інформації довгострокового зберігання [3].

Відомо, що помилка, яку допустили в одній ланці системи обліку та управління, спричиняє порушення нормальної роботи всіх пов'язаних з нею ланок. Ігнорування помилок призводить до непередбачених, неадекватних, неоптимальних рішень. Їх виправлення потребує додаткового часу на повторний розгляд ситуації та підготовку й ухвалення нового рішення [2]. Тобто помилки знижують якість рішень, а необхідність повторного розгляду ситуації веде до несвоечасності їх прийняття і реалізації в умовах швидких змін, що відбуваються під час виникнення та розвитку надзвичайної ситуації. Тому інформація про ситуації, що можуть виникнути та можливі напрями їх розвитку, має надходити своєчасно, накопичуватись, аналізуватись, оцінюватись на достовірність, достатність та об'єктивність, а також має бути позбавлена емоційного забарвлення. Для цього система поряд з основними має бути забезпечена альтернативними каналами зв'язку для отримання інформації, її оперативного уточнення та перевірки достовірності.

Головну роль у створенні надійних ІСО відіграють правильна організація й управління процесом розроблення:

- підготовка інженерного і керівного персоналу з технології використання обчислювальних машин;
- контроль видачі і змін програм;
- постійний зв'язок між розробником і замовником ІСО;
- використання ефективних методів контролю процесу розробки програмної документації;
- впровадження стандартів, що регламентують роботу з проектування ІСО. Важливу роль у підвищенні якості і надійності розроблюваного ІСО відіграє постійний контроль у вигляді

досить формалізованих оглядів проектної і програмної документації спеціальною групою експертів, в яку входять: спеціалісти з проектування і програмування; спеціалісти з налаштувань і випробовувань ІСО; спеціалісти з компоновки програм; представники замовника.

Підвищенню якості розробки складних програм сприяють прогресивні методи структурного програмування і принцип модульності ІС. Модульна побудова програм сприяє використанню з уже створених програмних продуктів добре відлагоджених компонентів у нових розробках. Заборона на прийняття потенційно ненадійних програмних конструкцій, можливість оперативного автономного контролю результатів функціонування модуля забезпечують високу ймовірність усунення помилок на початкових етапах розробки ІС.

З вищесказаного можна зробити висновки, що для підвищення надійності функціонування шляхом урахування інформаційного фактора система обліку та управління має бути забезпечена кваліфікованими аналітиками, різноманітними джерелами постачання інформації та надійними засобами зв'язку і передачі даних для підготовки рішень, а також для відправлення цих рішень на місце.

Список використаних джерел: 1. Малиновський В. Я. Інформаційні системи в управлінні : навч. посіб. / В. Я. Малиновський. – Луцьк : Ред.-вид. відділ “Вежа” Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2000. – 558 с. 2. Дерлоу Дес. Ключові управлінські рішення. Технологія прийняття рішень / Дерлоу Дес. – К. : Всеуито, Наук. думка, 2011. – 242 с. 3. Ситник Г. П. Державне управління : монографія / Г. П. Ситник. – К. : Вид-во НАДУ, 2004. – 408 с.

УДК 657.1:005

І.І. Криштопа, канд. екон. наук, доцент кафедри обліку і аудиту підприємницької діяльності ДВНЗ «Криворізький національний університет», м. Кривий Ріг, Україна

МОДЕЛЮВАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО ОБЛІКУ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Ключові слова: модель, моделювання, стратегічний облік, грошовий потік, промислове підприємство.

Запровадження у практику роботи промислових підприємств елементів стратегічного кеш-менеджменту можливе лише за умови інформаційного забезпечення, яке є адекватним його цілям і завданням. З огляду на це особливої актуальності набуває розроблення моделі стратегічного обліку грошових потоків промислового підприємства як системи обліково-аналітичного забезпечення їх стратегічного управління.

Враховуючи відсутність робіт, присвячених моделюванню стратегічного обліку грошових потоків промислового підприємства, як блок такої моделі автор рекомендує використовувати ринкову ситуацію, в умовах якої моделювання функціонує, а саме: чисту монополію, олігополію, монополістичну конкуренцію або чисту конкуренцію.

Відповідно, структура моделі стратегічного обліку грошових потоків промислового підприємства, на нашу думку, має містити такі позиції: принципи побудови моделі, стратегію підприємства, тип організаційної структури управління підприємством, концепцію управління бізнес-процесами підприємства, інструменти стратегічного обліку, форми стратегічної звітності, користувачів інформації, узагальненої у формах стратегічної звітності.

Розглянемо кожну позицію та відповідну їй модель стратегічного обліку грошових потоків більш детально. Зокрема, у разі функціонування промислового підприємства в умовах ринку монополії автор пропонує покласти в основу побудови моделі стратегічного обліку грошових потоків загальні принципи системного економіко-математичного моделювання та аналізу, які виділяються в економічній літературі [3, с. 245], а саме: достатності використовуваної інформації, інваріантності використовуваної інформації, інформаційної коректності, ефективної реалізованості, економічності структури моделі. Слід зазначити, що виділені принципи побудови моделі стратегічного обліку грошових потоків промислового підприємства є справедливими стосовно також до тих підприємств, які функціонують в умовах олігополії, монополістичної конкуренції та чистої конкуренції.

У свою чергу, поділяючи думку Малишевої Л., найбільш адекватною стратегією підприємства в умовах досліджуваної моделі ринку є зниження витрат; організаційною

структурою управління – функціональна; а концепцією управління бізнес-процесами - управління бізнес-процесами (BPM) [2]. Враховуючи зазначене вище, досягненню стратегічних цілей найкращим чином сприятиме використання такого інструменту стратегічного обліку, як ключові показники ефективності (KPI), які традиційно включають у себе такі шість функціональних галузей: науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки, постачання, виробництво, збут, персонал та фінанси. Зокрема, автор пропонує здійснювати формування інформації у частині грошових потоків промислового підприємства за центрами відповідальності, які будуть аналогічними зазначеним вище групам KPI. Крім того, як показало проведене дослідження, зазначений інструмент доцільно застосовувати також на підприємствах, які функціонують в умовах олігополістичного ринку.

Інформацію, отриману за допомогою такого інструменту стратегічного обліку, доцільно узагальнювати у вигляді форми «Звіт про грошові потоки підприємства від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності». Зазначене дозволить мажоритарним акціонерам (або єдиному акціонеру), генеральному директору та директорам підприємства отримувати всю необхідну інформацію з метою ефективного стратегічного управління грошовими потоками промислового підприємства. Застосування такої форми стратегічної звітності є справедливим також стосовно тих промислових підприємств, які працюють в умовах олігополії, чистої або монополістичної конкуренції.

У випадку функціонування підприємства в умовах монополістичної конкуренції найбільш адекватною стратегією для підприємства буде диференціація, типом організаційної структури – проектно-матрична, а концепцією управління бізнес-процесами – реінжиніринг бізнесу (BR) [2].

Враховуючи зазначене вище, автор вважає за доцільне застосовувати підхід М. Краснової [1], який передбачає використання збалансованої системи показників (BSC) як інструменту стратегічного обліку грошових потоків підприємства. Зокрема, зазначеним науковцем рекомендується класифікувати та обробляти інформацію про грошові потоки підприємства у чотирьох центрах відповідальності, які б відповідали перспективам збалансованої системи показників, а саме: фінанси, контрагенти, внутрішні бізнес-процеси, навчання та розвиток персоналу [1]. Тобто ведення стратегічного обліку має забезпечувати процес формування інформації про грошові потоки за складовими збалансованої системи показників, що дозволить сформувати інформаційну базу для аналізу грошових потоків, яка, у свою чергу, сформує певне бачення керівників та власників для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Для підприємства, яке функціонує в умовах чистої конкуренції, найбільш адекватною стратегією є фокусування; типом організаційної структури – змішана (регіональна, дивізіональна); концепцією управління бізнес-процесами – пересічений інжиніринг (XE), а концепцією управління діяльністю – менеджмент на основі знань (МВК) [2]. Враховуючи вищезазначене, до інструментів стратегічного обліку, які дозволять сформувати необхідну для керівництва інформацію стратегічного характеру, автором віднесено універсальну систему показників Рамперсада Х. (TPS). Зазначений інструмент об'єднує у собі та розвиває такі теорії, як BSC, загальний менеджмент на основі якості (TQM), управління результативністю (Performance Management) та управління компетенціями (Competence Management) з метою формування інформації за такими процесами підприємства, як вдосконалення, розвиток та навчання. З огляду на це рекомендується здійснювати формування інформації у частині грошових потоків промислового підприємства за центрами відповідальності, які відповідатимуть зазначеним вище аспектам його діяльності. На наш погляд, це дозволить приймати оптимальні стратегічні управлінські рішення в зазначених умовах господарювання.

Таким чином, ґрунтуючись на результатах проведеного дослідження, автором розроблено модель стратегічного обліку грошових потоків промислового підприємства, використання якої дозволить сформувати необхідну інформаційну базу для стратегічного управління за різних ринкових ситуацій.

Список використаних джерел: 1. *Краснова М. В.* Стратегический управленческий учет денежных потоков [Електронний ресурс] / М. В. Краснова. – Режим доступу :

<http://www.istu.edu/images/docs/vestnik4.pdf>. 2. Мальшева Л. А. Контроллинг организационных изменений: как не утонуть в море популярных концепций? [Электронный ресурс] / Л. А. Мальшева. – Режим доступа : http://bs.urfu.ru/upload/files/our_research/Kontr_Org_Izm.PDF. 3. Царев В. В. Оценка экономической эффективности инвестиции: [разраб. стратегий, методы оценки рисков, моделирование задач] / В. В. Царев. – СПб. : Питер, 2004. – 460 с.

УДК: 657.4:631.16

І.В. Мельниченко, канд. екон. наук кафедри обліку, аналізу та аудиту

А.О. Даруга, студентка

Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна

АМОРТИЗАЦІЯ ДОВГОСТРОКОВИХ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ В КОНТЕКСТІ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВ АПК

Ключові слова: амортизація, біологічні активи, капітальні інвестиції, економічна безпека підприємства.

Виробнича діяльність кожного підприємства передбачає наявність основних засобів. У сільському господарстві частину таких засобів складають довгострокові біологічні активи. У процесі використання вони поступово втрачають свою здатність до біологічних перетворень й можливість давати якісну сільськогосподарську продукцію. Підприємству потрібно постійно спрямовувати капітальні вкладення (інвестиції) на підвищення продуктивності, поліпшення стану та відтворення складу таких активів.

Відповідно, амортизація як елемент методу бухгалтерського обліку та джерело власних інвестицій є важливим інструментом посилення економічної безпеки підприємства.

Питання амортизації піднімали у своїх працях українські та зарубіжні вчені, зокрема, такі як: В. Андрійчук, О. Бородкін, О. Болховіна, М. Василюк, Н. Виговська, Г. Кірейцев, Е.В. Ковальова, П. Орлов, В. Орлова, Ю. Осадчий, М. Пушкар, П. Саблук, О. Соколова, Ю. Стаднік, А. Фукс, П. Хомин, Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бред та інші.

Враховуючи результати попередніх досліджень, слід наголосити на актуальності розгляду питань амортизації довгострокових біологічних активів як джерела власних капітальних інвестицій у контексті економічної безпеки підприємства.

Метою дослідження тлумачення сутності категорії «амортизація» та вивчення місця амортизації у структурі власних джерел інвестицій для посилення економічної безпеки підприємства.

Досліджуючи місце амортизації довгострокових біологічних активів у посиленні економічної безпеки підприємства розглянуто сутність амортизації як облікової категорії, аналіз якої показав існування двох протилежних підходів до визначення її сутності.

Підхід перший - «амортизація» розглядається як джерело капітальних інвестицій у відтворення основних засобів (В. Палій, С. Коркін [4]; М. Чумаченко, В. Бакай [1, с. 20], Ю. Стадницький [7], Н. Дугієнко [2], Г. Кірейцев, О. Соколова [6]).

Розглядаючи сутність «амортизації», доцільно звернути увагу на думку професора Г.Г. Кірейцева, який зазначив, що «амортизація як економічна категорія характеризує різні аспекти реальних економічних відносин, пов'язаних із відтворенням і використанням основних засобів праці. Так на стадії формування основних засобів кошти амортизаційного фонду є важливим реальним інвестиційним джерелом. На стадії виробництва в ході використання основних засобів частина їх вартості, що відповідає зносу, формує відображуваний прийомами обліку амортизаційний фонд як потенційне фінансове джерело інвестицій» [3, с. 24].

Підхід другий - термін «амортизація» розглядається як економічна категорія, що відображає процес поступового перенесення вартості основних засобів у ході їх зношення на виготовлену продукцію (П(с)БО 7 «Основні засоби» [5], МСБО № 16, Ю. Грінвальд та А. Локшин [4, с. 19]). Амортизація як економічна категорія втрачає своє значення як основне джерело капітальних інвестицій у відтворення основних засобів і стає лише інструментом перенесення вартості основних засобів на створений ними у процесі виробництва продукт.

У сучасних умовах господарювання за тенденції до швидкого морального зносу основних засобів можливо і є доцільним застосування в бухгалтерському обліку таких інструментів, які б дали можливість прискореного списання вартості морально застарілих основних засобів. Але поряд з цим виникає необхідність у нових капітальних вкладеннях для відтворення як основних засобів, так і довгострокових біологічних активів, зокрема, за рахунок власних коштів підприємства.

Капітальні витрати на оновлення та відтворення таких активів є значними. Тому виникає потреба у поступовому безперервному нагромадженні власних фінансових активів для здійснення в майбутньому таких витрат. Відповідно, правильно сформована амортизаційна політика є важливим інструментом у посиленні фінансової та, в подальшому, економічної безпеки підприємства.

Амортизація як елемент методу бухгалтерського обліку у практичній діяльності підприємств стає лише інструментом регулювання вартості основних засобів на певний момент часу. Поряд з цим втрачається механізм накопичення власних фінансових ресурсів для оновлення та відтворення довгострокових біологічних активів. Проте амортизаційна політика у промислово розвинутих країнах використовується як інструмент регулювання інноваційно-інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання, прискорення оновлення основного капіталу, модернізації економіки [6].

Амортизація в сучасному трактуванні її сутності нормативними актами з бухгалтерського обліку стає втраченим інструментом посилення економічної безпеки підприємства.

Враховуючи вищенаведене, амортизаційна політика сільськогосподарського підприємства має бути спрямована на постійне відтворення довгострокових біологічних активів та поліпшення їх здатності до біологічних перетворень за рахунок амортизаційних відрахувань як внутрішнього джерела капітальних інвестицій.

Реалізація запропонованих заходів сприятиме нарощенню власних джерел капітальних інвестицій в оновлення та відтворення довгострокових біологічних активів і посиленню економічної безпеки сільськогосподарських підприємств.

Список використаних джерел: 1. Бакай В. Й. Теоретичний аспект аналізу амортизації як основи формування амортизаційної політики / В. Й. Бакай // Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2003. – № 2, т. 1. – С. 139–141. 2. Дугієнко Н. О. Амортизаційна політика як напрямок державного регулювання інвестиційної діяльності / Н. О. Дугієнко // Вісник Запорізького національного університету. – 2008. – № 1(3). – С. 45–51. 3. Кірейцев Г. Г. Формування нової системи амортизації в Україні / Г. Г. Кірейцев // Облік і фінанси АПК. – 2004. – № 1. – С. 23–30. 4. Парнюк В. О. Про підвищення ролі амортизації як джерела інвестицій і регулятора попиту та пропозиції основних засобів / В. О. Парнюк // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 5. – С. 166–172. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/>. 6. Соколова О. Амортизаційна політика в системі антикризового регулювання економіки / О. Соколова // Вісник Національної академії державного управління. – 2012. – № 1. – С. 187–195. 7. Стадницький Ю. І. Амортизація – наслідок знецінення основних засобів / Ю. І. Стадницький // Фінансовий простір. – 2012. – № 2 (6). – С. 28.

УДК 657.22

І.В. Копчикова, аспірант

Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ, Україна

ПРОБЛЕМИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТОВАРНИХ ВТРАТ ТОРГОВЕЛЬНИХ МЕРЕЖ

Ключові слова: інвентаризація, товарні втрати, списання.

Ведення господарської діяльності будь-якого підприємства пов'язане з певними ризиками. З об'єктивних причин або через специфіку діяльності практично на кожному підприємстві трапляються нестачі, втрати, псування активів, розкрадання, що зумовлено рядом причин: неухважністю матеріально відповідальних осіб, крадіжками, фізико-хімічними властивостями товарів, розтратами, зловживаннями тощо. Керівник і власник будь-якого

рівня повинні володіти точною інформацією про фінансовий стан свого підприємства, його майнове становище та збереження майна підприємства.

Тільки через проведення інвентаризацій можна впевнитись у тому, що майну забезпечено збереження і воно використовується найбільш ефективно, оскільки інвентаризація – це чітко визначена послідовність дій з документального підтвердження фактичної наявності, стану й оцінки майна та зобов'язань підприємства на певну дату. Таким чином, інвентаризація є однією з найважливіших контрольних функцій обліку, яка дозволяє виявити фактичний стан збереження та ефективного використання майна підприємства, точно передбачити можливості його резервів і визначити слабкі місця збереження ресурсів. Вона проводиться з метою підтвердження правильності і достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах.

Інвентаризацію здійснюють не тільки для того, щоб перевірити стан та достовірність бухгалтерського обліку (як зазначають більшість науковців), але й також з метою ідентифікації товарних втрат та контролю за діяльністю матеріально-відповідальних осіб.

Можна зауважити, що у частині розроблення методики проведення інвентаризації спеціальна література з бухгалтерського обліку є дещо відсталою від вимог практики. Зокрема, автори у своїх працях описують тільки інструктивні матеріали, техніку проведення інвентаризації. Літературні джерела, чинні положення та інструкції не розкривають питань методики проведення інвентаризації, тобто способів, якими потрібно її здійснювати.

Проблемою ідентифікації товарних втрат є застарілість нормативних актів з питань проведення інвентаризації. Умови, порядок та завдання проведення інвентаризації (порядок створення, права та обов'язки інвентаризаційної комісії; документальне оформлення результатів інвентаризації; регулювання інвентаризаційних різниць; відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності результатів інвентаризації тощо) визначає Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (із змінами і доповненнями від 26.05.2000 р. № 115) [1, с. 104].

Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 116, зі змінами і доповненнями, внесеними Постановами Кабінету Міністрів України від 27.08.1996 № 1009, 20.01.1997 № 34, 15.12.1997 № 1402 встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Інструкції № 69 вже більше двох десятиріч років, і за цей період пункт 11.8 жодного разу не зазнав змін. При цьому більше жоден документ не надає ніяких рекомендацій щодо проведення інвентаризації торгівлі, зокрема, торговельних мереж, які мають свою специфіку. А ось торговельна справа за цей період в Україні доволі відчутно розвинулась. Особливо це стосується роздрібних торговельних мереж, де з'явилися сучасні торговельні технології, розширився торговельний ряд, покращилась культура обслуговування. Торговельні гіганти укомплектовано багатьма зручностями для покупця: від відділів кулінарії і пекарень до басейнів з живою рибою. Все це складне господарство необхідно інвентаризувати.

Крім того, на багатьох підприємствах ще й сьогодні при визначенні інвентаризаційних різниць використовують норми природного убутку, що визначені наказом «Про затвердження норм природного убутку продовольчих товарів в торгівлі та інструкції по їх застосуванню», затвердженим Міністерством торгівлі ССРСР від 2 квітня 1987 р. № 88. Виходячи з цього, потрібно визначити і законодавчо закріпити єдиний систематизований перелік норм природного убутку, що відповідав би сучасним умовам господарювання українських підприємств.

У сучасних умовах змінився склад товарів, тобто речовин, які входять до них та обумовлюють їх нові фізико-хімічні властивості, у тому числі здатність до вивітрювання, усушування, випаровування, кристалізації тощо. Саме тому норми убутку, прийняті двадцять

років тому, можуть викривляти дані фактичної наявності матеріальних цінностей, залишати непоміченими крадіжки на підприємстві, оскільки не відображають сучасного стану речей. Тому значна кількість дослідників стверджують, що норми природного убутку потребують термінового перегляду на державному рівні [2, с. 84].

Однак Ю. Радіонов цю ситуацію пояснює наступним чином: «...у зв'язку з тим, що розробка і затвердження нових нормативних документів потребують залучення значних коштів та великої кількості працівників науково-дослідних інститутів для проведення експериментів і визначення відповідних показників, Міністерство як бюджетна установа у даний час не має можливості замовити таку наукову розробку» [3, с. 57].

Нині є досить актуальним також питання списання втрат у магазинах самообслуговування, адже сучасні торгові формати користуються Наказом Міністерства торгівлі СРСР «Про затвердження диференційованих розмірів списання втрат продовольчих і непродовольчих товарів у магазинах (відділах, секціях) самообслуговування» від 23.03.1984 р. № 75. У ньому і визначаються норми природних втрат у зв'язку з крадіжками покупцями товарів з магазинів самообслуговування. Злегка підкорегований Листом Міністерства економіки та європейської інтеграції України від 07.05.2001р. № 56-31/164 Наказ № 75 продовжує діяти і донині.

Отже, нормативне регулювання організації і проведення інвентаризації недосконале і, виходячи з наведених вище проблем, потребує змін та доповнень.

Список використаних джерел: 1. *Коритник Л. П.* Актуальні проблеми нормативного регулювання інвентаризації / Л. П. Коритник // ВІСНИК ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2008. – № 4 (46). – С. 103–106. 2. *Кузьмін Дм. Л.* Втрати майна та їх класифікація: обліково-правові основи / Дм. Л. Кузьмін. // ВІСНИК ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3 (61). – С. 80–87. 3. *Радіонов Ю.* Про можливість застосування в господарській діяльності норм природного убутку продовольчих товарів / Ю. Радіонов // Бухгалтерія. – 2009. – № 43(874). – С. 57.

УДК 657.1.012.1

О.П. Дріга, асистент

ДВНЗ «Національний гірничий університет», м. Дніпропетровськ, Україна

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ СЕК'ЮРИТИЗАЦІЇ АКТИВІВ

Ключові слова: сек'юритизація банківських активів, облік, банк, фінансова звітність, компанії спеціального призначення.

Сучасна глобальна криза і нестабільність на світових фінансових ринках призвели до того, що і західні, і вітчизняні банківські організації особливо гостро зіткнулися з проблемою браку ліквідності. Кількість доступних інструментів рефінансування внаслідок кризи істотно скоротилось, міжбанківські ринки через відсутність довіри стали недостатньо функціональні, витрати залучення грошових коштів зросли. Підприємства не мають вільної готівки через обсяги продажів, які падають, і складності отримання нових кредитів, що призвело до відтоку корпоративних вкладів у банках і скорочення середнього терміну розміщення депозитів.

Виходом з такої ситуації став пошук альтернативних джерел рефінансування. Одним з інноваційних методів, що отримав широке застосування на Заході, є сек'юритизація. Комбінація множинних технік сек'юритизації з кредитними деривативами та механізмами трансформації ризику дозволяє різним контрагентам залучити додаткові ліквідні кошти і увійти у ті сегменти ринку, які були їм раніше недоступні. Угоди по сек'юритизації активів здійснюють в Україні починаючи з 2007 року. З метою подальшого теоретичного вивчення сек'юритизації активів загалом і банківських зокрема необхідно, перш за все, роз'яснити саме поняття «сек'юритизація активів».

За фінансово-кредитним енциклопедичним словником під загальною редакцією А.Г. Грязнової [1], під сек'юритизацією (Securitisation), від англійського – Securities, що значить цінні папери, слід розуміти тенденцію зростання ролі цінних паперів та інструментів

на їх основі на ринку капіталів, залучення фінансування шляхом випуску цінних паперів та інструментів на їх основі замість залучення банківських позичок.

Сек'юритизація проявляється, з одного боку, у збільшенні частки фінансування за рахунок випуску цінних паперів та інструментів на їх основі в порівнянні з кредитним фінансуванням, з іншого боку – у розширенні видового розмаїтості цінних паперів і різноманітних похідних від них інструментів.

Облік і відображення операцій сек'юритизації у фінансовій звітності банку необхідно здійснювати відповідно до вимог Міжнародного стандарту фінансової звітності 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [2] (далі - МСФЗ 39).

Облік сек'юритизації, в основному, сконцентрований на положеннях про припинення визнання активів, у зв'язку з чим найголовніше питання в обліку сек'юритизації таке: чи буде сек'юритизований актив списаний з балансу?

Наприклад, банк поступається правом вимоги за кредитним портфелем спеціальної фінансової компанії. При цьому спеціальна фінансова компанія має право використовувати сек'юритизований актив без обмежень (наприклад, продати). У такому випадку:

- якщо банк зберігає ризики і вигоди, пов'язані з сек'юритизованим активом, то наявність контролю у спеціальної фінансової компанії не грає ніякої ролі і банк продовжує визнання активу;

- якщо банк не передав і не зберіг усі ризики і вигоди, пов'язані з сек'юритизованим активом, то контроль над активом у спеціальної фінансової компанії є вирішальним, отже, банк припиняє його визнання.

При цьому, перш ніж оцінити, чи є доречним припинення визнання, банк визначає, чи слід застосовувати ці вимоги до частини фінансового активу або фінансового активу загалом.

Згідно з МСФЗ 39, припинення визнання застосовується до частини фінансового активу (або частини групи аналогічних фінансових активів), коли ця частина задовольняє одній з таких трьох умов:

- 1) включає у себе тільки спеціально позначені потоки грошових коштів по фінансовому активу (або групи подібних фінансових активів);

- 2) включає у себе тільки пропорційну частину грошових потоків по фінансовому активу (або групи подібних фінансових активів), наприклад, право на 90 % всіх потоків грошових коштів;

- 3) становить лише повністю пропорційну частку спеціально позначених грошових потоків по фінансовому активу (або групи подібних фінансових активів), наприклад, право на 90-відсоткову частку грошових потоків процентних платежів за фінансовим активом.

Якщо жоден з перерахованих критеріїв не виконується, вимоги про припинення визнання застосовуються до фінансового активу у повному обсязі.

Банк повинен припинити визнання фінансового активу, коли:

- термін дії договірних прав на потоки грошових коштів від цього фінансового активу закінчується;

- банк передає фінансовий актив і при цьому передача задовольняє вимогам припинення визнання відповідно до МСФЗ 39.

Разом з тим, згідно МСФЗ 39 вважається, що банк передає фінансовий актив у тому випадку, якщо він передає права на одержання грошових потоків від цього фінансового активу або виступає агентом з передачі даних потоків грошових коштів від позичальника спеціальної фінансової компанії, що задовольняє таким умовам:

- виплата суми спеціальній фінансовій компанії відбувається тільки при отриманні еквівалентних сум від позичальника;

- банк не має права продавати або віддавати в заставу актив, за винятком передачі його спеціальній фінансовій компанії як забезпечення зобов'язання виплатити грошові кошти;

- банк зобов'язаний перераховувати грошові кошти, що збираються від імені спеціальної фінансової компанії, без істотних затримок. Крім того, у банку немає права реінвестувати такі грошові кошти, за винятком інвестицій у кошти або еквіваленти грошових

коштів (як визначено в МСФЗ (IAS) 7 «Звіти про рух грошових коштів» [3]) протягом короткого періоду проведення розрахунків від дати отримання грошових коштів до дати необхідного перерахування їх остаточному одержувачу. При цьому відсотки, отримані від такої інвестиції, передаються кінцевого одержувачу.

Після цього банк визначає ризики і вигоди, пов'язані з володінням таким активом, а також вирішує, чи зберігається контроль над цим фінансовим активом.

Список використаних джерел: 1. *Финансово-кредитный энциклопедический словарь* / под ред. проф. А. Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 1168 с. 2. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»*. 3. *Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Звіти про рух грошових коштів»*.

УДК 338

І.В. Денисюк, О.П. Жильчук, студенти

Науковий керівник: **М.І. Кітченко**, старш. викладач кафедри бухгалтерського обліку

Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь, Україна

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА ПІД ВПЛИВОМ ЗОВНІШНІХ ТА ВНУТРІШНІХ ЗАГРОЗ

Ключові слова: економічна безпека підприємства, зовнішні та внутрішні загрози безпеці підприємства, система безпеки підприємства.

Сучасні умови господарювання, що характеризуються значним впливом фінансової кризи, вимагають обов'язкового включення у стратегію стійкого розвитку промислових підприємств заходів, які дозволяють мінімізувати зовнішні та внутрішні загрози економічній безпеці підприємства.

Науковий термін «економічна безпека» з'явився нещодавно і саме тому поки що немає єдиного загально визнаного тлумачення цього поняття, проте базові питання економічної безпеки були розглянуті у працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, а саме: Н.Б. Паліги, М.С. Капустіна, Л. А. Бендікова, Г.О. Пухтаєвича, О.А. Груніна та С.О. Груніна й ін.

Враховуючи наявність тісного взаємозв'язку між внутрішніми і зовнішніми загрозами та формуванням системи економічної безпеки підприємства, можна визначити напрямки її зміцнення, розробити основні шляхи запобігання внутрішнім загрозам, спрямовані на досягнення основної мети – зміцнення рівня економічної безпеки підприємства [1, с. 56].

Економічна безпека підприємства – це захищеність діяльності підприємства від негативних впливів зовнішнього і внутрішнього середовища, спроможність швидко усунути різноманітні загрози або пристосуватися до зовнішніх умов без негативних наслідків для підприємства. Крім того, економічна безпека підприємства – найефективніше використання ресурсів, які забезпечують стабільне функціонування підприємства. Капустін М.С. [2, с. 12] визначає економічну безпеку підприємства як сукупність чинників, що забезпечують незалежність, стійкість, здатність до прогресу в умовах дестабілізуючих факторів. Бендіков Л.А. [3, с. 139] розуміє економічну безпеку підприємства як захищеність його науково-технічного, технологічного, виробничого та кадрового потенціалу від прямих або непрямих загроз.

Об'єктами економічної безпеки є держава, суспільство, громадяни, підприємства, установи та організації, території, окремі складові економічної безпеки.

Основним суб'єктом економічної безпеки виступає держава, яка здійснює свої функції у цій сфері через органи законодавчої, виконавчої та судової гілок влади [4, с. 96].

Можна виділити внутрішні та зовнішні чинники, що впливають на діяльність підприємства. До внутрішніх чинників зараховуємо такі: вид діяльності підприємства, досвід, відповідна кваліфікація керівництва і персоналу, наявність відповідних комунікацій для підприємства, форма власності, пропорції між власним і залученим капіталом, інноваційна діяльність, організація виробництва, показники фінансового стану, ефективна маркетингова діяльність. Внутрішні загрози визначаються такими факторами: недоліки у виробничому процесі, дефіцит у фінансуванні, низький рівень кваліфікації персоналу підприємства та менеджменту.

До зовнішніх чинників відносять: стабільність економічної ситуації в країні, рівень конкуренції, впровадження нових технологій тощо. Зовнішніми загрозами є: зменшення купівельної спроможності споживачів, рівень інфляції, сезонні коливання попиту, кризи окремих галузей і т. ін.

Оптимальне поєднання зусиль підприємства в напрямку зменшення негативного впливу зовнішніх та внутрішніх факторів як очікуваного ефекту зумовить зміцнення рівня економічної безпеки як підприємства в цілому, так і окремих його підрозділів.

З метою підвищення економічної безпеки підприємству, на нашу думку, потрібно створити систему безпеки, яка б виконувала певні функції, а саме: прогнозування, виявлення, попередження, ослаблення небезпек і загроз; забезпечення захищеності діяльності підприємства і його персоналу, збереження його майна; ліквідація наслідків завданого збитку тощо.

Система безпеки підприємства – це певна кількість взаємопов'язаних елементів, що забезпечують захист підприємства від зовнішніх і внутрішніх небезпек та загроз [4, с. 120]. Метою системи безпеки є своєчасне виявлення і запобігання як зовнішніх, так і внутрішніх небезпек і загроз, забезпечення захищеності діяльності підприємства і досягнення ним мети бізнесу.

Нині в умовах ринкових відносин підприємства є економічно самостійними: визначають свою економічну політику, вибирають постачальників, організовують як виробництво, так і збут продукції, повністю несуть відповідальність за результати господарської діяльності.

На наш погляд, щоб побудувати систему економічної безпеки, яка б ефективно функціонувала, потрібно звернути увагу на комплексність системи інформаційного забезпечення управлінського процесу, орієнтацію на постійне очікування загроз як з боку елементів внутрішнього середовища, так і зовнішнього, а також на використання всіх можливостей, обумовлених дією цих чинників.

Для того, щоб виявити рівень економічної безпеки, на нашу думку, на підприємстві слід проводити економічну діагностику підприємства, результати якої відобразили б його загальний стан, існуючу і перспективну зони функціонування (зону економічної безпеки, передкризову зону, кризову зону, зону неплатоспроможності) і дали б змогу виявити загрозу стану економічної безпеки.

Проблеми, пов'язані з економічною безпекою вітчизняних підприємств, можна вирішити через прийняття чіткої законодавчої бази, активної участі у міжнародних виставках, семінарах, залучення міжнародного досвіду провідних країн, підвищення кваліфікації і продуктивності праці працівників, наближення рівня оплати праці до показників розвинутих країн, забезпечення системи захисту конфіденційної інформації, диверсифікація постачальників, покупців.

Таким чином, цільовою спрямованістю системи управління економічною безпекою підприємства є формування адаптивних реакцій на дію загроз у будь-якій сфері його життєдіяльності і, як наслідок, – забезпечення стабільного і максимально ефективного функціонування підприємства та високого потенціалу розвитку в майбутньому [1, с. 147].

Тому на кожному підприємстві повинна бути створена програма визначених дій, спрямованих на створення надійної економічної безпеки підприємства.

Список використаних джерел: 1. Паліга Н. Б. Шляхи запобігання зовнішнім та внутрішнім загрозам економічній безпеці промислового підприємства / Н. Б. Паліга, Ю. Б. Світлична // Економіка промисловості. – 2011. – №1. – С. 197–202. 2. *Моделювання економічної безпеки: держава, регіон, підприємство: монографія* / В. М. Геєць, М. О. Кизим, Т. С. Клебанова, О. І. Черняк та ін. ; за ред. В. М. Геєця. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2012. – 240 с. 3. *Пухтаєвич Г. О. Аналіз національної економіки : [навч. посіб.]* / О. Г. Пухтаєвич. – К. : КНЕУ, 2013. – 254 с. 4. *Грунин О. А. Экономическая безопасность организации* / О. А. Грунин, С. О. Грунин. – СПб., 2011. – 160 с.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ
І АУДИТ: СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ
ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

II Всеукраїнська науково-практична конференція

(м. Чернігів, 21 листопада 2014 р.)

Тези доповідей

Літературний редактор

Коректор

Комп'ютерна верстка і макетування

Л.М. Сила

О.С. Смєлова

В.М. Олефіренко

Т.В. Коваленко

Підписано до друку 08.12.2014. Формат 60x84/16. Друк різнографія.

Гарнітура Times New Roman. Умов. друк. арк. – 9,3.

Тираж 107 пр. Замовлення № 244/14.

Редакційно-видавничий відділ Чернігівського державного університету
14027, Україна, м. Чернігів, вул. Шевченка, 95.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
серія ДК № 840 від 04.03.2002 р.